

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Z & P Steuerberatungs GmbH, Triesterstraße 14, 2351 Wiener Neudorf, über die Beschwerde vom 18.06.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 15.05.2014, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 16.433,06 anstatt € 28.071,66 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 25.9.2013 hielt die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer (Bf) vor, dass auf dem Abgabenkonto der F-GmbH laut beiliegender Rückstandsaufgliederung Abgabengrückstände in Höhe von € 75.047,23 aushafteten, deren Einbringung durch die GmbH nicht mehr gegeben sei, und ersuchte den Bf daher bekanntzugeben, ob Mittel zur Verfügung gestanden seien, die die Entrichtung des angeführten Abgabengrückstandes ermöglicht hätten .

Er könne als ehemaliger Geschäftsführer gem. § 9 BAO zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er könne beweisen, dass er ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Dazu werde er ersucht anzugeben, ob in dem Zeitraum, in dem er als Geschäftsführer für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich gewesen sei, andere anfallende Zahlungen (z.B. Lieferantenzahlungen, Lohnzahlungen, Krankenkassenzahlungen etc.) geleistet worden seien.

Zur Erbringung dieses Beweises wurde eine Frist von vier Wochen ab Zustellung gewährt. Weiters wurde er ersucht, beiliegenden Fragebogen betreffend die wirtschaftlichen Verhältnisse innerhalb obiger Frist ausgefüllt zu returnieren. Die Angaben seien nach Möglichkeit zu belegen. Falsche oder unvollständige Angaben seien gerichtlich strafbar.

Sollten die entsprechenden Unterlagen bzw. Auskünfte ungerechtfertigt nicht binnen obiger Frist erteilt werden, werde die Abgabenbehörde über die Heranziehung zur Haftung aufgrund der Aktenlage entscheiden.

Mit Eingabe vom 15. November 2013 nahm der Bf zum Schreiben vom 25.9.2013 durch seine steuerliche Vertretung wie folgt Stellung:

„1. Ermittlung des Quotenschadens des Finanzamtes

In der Beilage finden Sie eine Berechnung des Quotenschadens, den Herr Bf gegenüber dem Finanzamt als Geschäftsführer der F-GmbH verursacht hat.

Zu dieser Berechnung ist folgendes anzumerken:

Sie beginnt mit 1.1.2008, da erstens bis zu diesem Zeitpunkt ein Guthaben am Abgabekonto der F-GmbH bestand und zweitens alle Abgaben, die am Rückstandsausweis des Finanzamtes ausgewiesen sind, erst nach diesem Stichtag fällig geworden sind.

Sie stellt die Entwicklung der Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt einerseits und allen übrigen Gläubigern andererseits dar, weist die jeweils geleisteten Zahlungen absolut und prozentuell aus und leitet daraus den Quotenschaden, der dem Finanzamt entstanden ist, ab.

Sie ist grundsätzlich monatsweise aus der Buchhaltung der F-GmbH abgeleitet.

Lediglich der Zeitraum 01-06/2008 wurde wegen des Fehlens von Detailauswertungen zusammengefasst dargestellt.

Die Berechnung ergibt für den gesamten Haftungszeitraum von 01/2008 bis 02/2010 einen Quotenschaden des Finanzamtes von EUR 6.599,06.

2. Antrag auf Verzicht auf die Haftungsinanspruchnahme von Herrn Bf

Die Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers nach § 9 BAO ist nach ständiger Rechtsprechung eine Ermessensentscheidung nach § 20 BAO.

Bei der Ermessensübung hat das Finanzamt unter anderem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen sowie die Quotenzahlung im vorangegangenen Insolvenzverfahren zu berücksichtigen (dazu vgl. etwa Ritz, BAO, § 7, TZ 5 ff sowie § 9 TZ 28).

Im vorangegangenen Insolvenzverfahren der F-GmbH hat das Finanzamt Quotenzahlungen von insgesamt EUR 7.504,68 erhalten. Bereits dieser Betrag liegt über dem lt. Punkt 1 ermittelten Quotenschaden.

Weiters ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Herrn Bf stark eingeschränkt, da ihn erstens Unterhaltpflichten treffen und er zweitens auch für Bankverbindlichkeiten der F-GmbH in Höhe von rd. EUR 180.000,00 persönlich zur Haftung herangezogen wurde. Im Detail verweisen wir diesbezüglich auf den beiliegenden Fragebogen zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen.

Aus diesen Gründen ersuchen wir im Namen von Herrn Bf von der Geltendmachung einer Haftung nach § 9 BAO zur Gänze Abstand zu nehmen.“

Mit Haftungsbescheid vom 15.05.2014 nahm die Abgabenbehörde den Bf als Haftungspflichtigen gemäß § 9 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma F-GmbH im Ausmaß von 28.071,66 Euro in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	davon 18,31%
Umsatzsteuer	2007	303,93	55,65
Umsatzsteuer	2008	366,74	67,15
Umsatzsteuer	09/08	3.559,55	651,75
Umsatzsteuer	10/08	1.585,26	290,26
Umsatzsteuer	12/08	5.061,09	926,69
Umsatzsteuer	03/09	3.178,05	581,90
Umsatzsteuer	05/09	4.864,05	890,61
Umsatzsteuer	09/09	4.971,38	910,26
Umsatzsteuer	10/09	7.347,13	1.345,26
Umsatzsteuer	11/09	6.236,90	1.141,98
Körperschaftsteuer	2007	4.806,89	880,14
Körperschaftsteuer	07-09/08	437,00	80,01
Körperschaftsteuer	01-03/09	437,00	80,01
Körperschaftsteuer	04-06/09	437,00	80,01
Körperschaftsteuer	07-09/09	437,00	80,01
Körperschaftsteuer	10-12/09	439,00	80,38
Kammerumlage	04-06/08	114,47	20,96
Kammerumlage	10-12/08	87,93	16,10
Kammerumlage	01-03/09	49,09	8,99
Kammerumlage	04-06/09	73,10	13,38
Kammerumlage	07-09/09	54,36	9,95
Kammerumlage	10-12/09	62,94	11,52
Dienstgeberbeitrag	07/08	14,92	2,73
Dienstgeberbeitrag	08/08	1.327,26	243,02
Dienstgeberbeitrag	01/09	778,05	142,46

Dienstgeberbeitrag	03/09	984,27	180,22
Dienstgeberbeitrag	04/09	900,06	164,80
Dienstgeberbeitrag	05/09	109,83	20,11
Dienstgeberbeitrag	07/09	672,75	123,18
Dienstgeberbeitrag	08/09	521,36	95,46
Dienstgeberbeitrag	09/09	509,09	93,21
Dienstgeberbeitrag	10/09	721,18	132,05
Dienstgeberbeitrag	11/09	739,64	135,43
Dienstgeberbeitrag	01/10	310,78	56,90
Dienstgeberbeitrag	02/10	312,96	57,30
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/08	106,84	19,56
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/08	113,13	20,71
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/09	69,16	12,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/09	80,01	14,65
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/09	65,26	11,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/09	59,80	10,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/09	46,34	8,48
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/09	45,25	8,29
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/09	64,10	11,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/09	65,75	12,04
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/10	27,62	5,06
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/10	27,82	5,09
Anspruchszinsen	2007	70,65	12,94
Stundungszinsen	2009	1.692,72	309,94
Säumniszuschlag A	2008	162,26	29,71
Säumniszuschlag A	2009	1.116,05	204,35
Säumniszuschlag A	2010	273,09	50,00
Säumniszuschlag B	2008	288,69	52,86
Säumniszuschlag B	2009	195,80	35,85
Säumniszuschlag C	2009	122,33	22,40

Lohnsteuer	06/08	1.171,56
Lohnsteuer	08/08	597,69
Lohnsteuer	01/09	3.064,81
Lohnsteuer	03/09	2.548,87
Lohnsteuer	04/09	1.634,05
Lohnsteuer	07/09	1.398,15
Lohnsteuer	08/09	1.270,63
Lohnsteuer	09/09	1.329,07
Lohnsteuer	10//09	1.508,73
Lohnsteuer	11/09	1.542,19
Lohnsteuer	01/10	731,17
Lohnsteuer	02/10	745,63
		28.071,66

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.“

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Sie waren im Zeitraum von 10.08.2006 bis 22.04.2010 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der GesmbH, also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaftende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 72 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats 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 Abs. 2 und des § 16 leg.cit. selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1972 bzw. 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre Ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen.

Es wird in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 leg.cit. für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von dem tatsächlichen zur Auszahlung gelangenden, niedrigeren Betrag, zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken. (vgl. Erk. des VwGH vom 18. September 1985, ZI. 84/13/0085).

Bezugnehmend auf Ihre Stellungnahme vom 15.11.2013, worin Sie darlegen, dass auch die anderen Gläubiger nur teilweise bezahlt wurden, ist festzuhalten, dass an das Finanzamt um insgesamt 18,31% weniger Zahlungen geleistet wurden und Sie daher für diesen Ausfall schuldhaft gehandelt haben.

Die 18,31 ergeben sich aus den von Ihnen vorgelegten Unterlagen und den Berechnungen des Finanzamt Wien 4/5/10 aufgrund der Buchungen am Steuerkonto der GmbH. Dieser Quotenausfall gilt allerdings nicht für die Lohnsteuern, welche in jedem Fall in voller Höhe der erfolgten LSt-Meldungen zu entrichten gewesen wären, bzw. hätten bei Nichtvorhandensein der entsprechenden Mittel nur anteilig ausbezahlt werden dürfen. Sie sind daher in voller Höhe in die Haftungsschuld einzubeziehen.“

Mit Eingabe vom 18.6.2014 erhob der Bf durch seinen Vertreter das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese wie folgt:

„1. Rechtswidrigkeit des Bescheides wegen mangelnder Begründung

Nach § 93 (3) lit. a BAO sind von Amts wegen erlassene Bescheide zu begründen.

Die Begründung muss so erfolgen, dass die Entscheidung der Behörde für den Abgabepflichtigen schlüssig nachvollziehbar und kontrollierbar ist.

Dem angefochtenen Bescheid wurde eine Haftungsquote von 18,313 für alle Abgaben, ausgenommen Lohnsteuer, zu Grunde gelegt. Diese Haftungsquote ergibt sich angeblich

aus den von unserer Kanzlei vorgelegten Unterlagen und den Berechnungen des FA Wien 4/5/10.

Für uns ist es nicht einmal ansatzweise nachvollziehbar, wie das FA Wien 4/5/10 - unter Berücksichtigung der von uns vorgelegten Unterlagen - zur Haftungsquote von 18,313 kommen konnte.

Dem angefochtenen Bescheide mangelt es daher an der von § 93 (3) lit. a) BAO geforderten schlüssigen Begründung.

Wegen dieser Verletzung von Verfahrensvorschriften ist der Bescheid rechtswidrig und beantragen wir die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

2. Rechtswidrigkeit des Bescheides wegen Verletzung des Parteiengehörs

Nach § 115 (2) BAO ist die Behörde verpflichtet, den Grundsatz des Parteiengehörs zu wahren.

Dem angefochtenen Bescheid wurde eine Haftungsquote von 18,313 für alle Abgaben, ausgenommen Lohnsteuer, zu Grunde gelegt. Diese Haftungsquote weicht völlig von den von uns vorgelegten Berechnungen über den entstandenen Quotenschaden ab.

Es wurde uns - über die bereits in Punkt 1. gerügte fehlende Bescheidbegründung hinaus - auch keine Gelegenheit gegeben, zur Berechnung des FA Wien 4/5/10 Stellung zu nehmen.

Der angefochtene Bescheid verletzt daher den Grundsatz des Parteiengehörs nach § 115 (2) BAO.

Auch wegen dieser Verletzung von Verfahrensvorschriften ist der Bescheid rechtswidrig und beantragen wir die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

3. Haftung für offene Lohnsteuerbeträge

Für offene Lohnsteuerbeträge wird im angefochtenen Bescheid eine Haftungsinanspruchnahme in Höhe von insgesamt EUR 17.542,55 ausgesprochen.

Dies ist aus folgenden Gründen rechtswidrig:

Laut von uns vorgelegter Berechnung des Quotenschadens waren zum 28.2.2010 Löhne und Gehälter in Höhe von EUR 18.569,08 (Nettoauszahlungsbetrag) offen. Unter Berücksichtigung, dass die abzuführende Lohnsteuer in den Monaten 12/2009 bis 02/2010 durchschnittlich 17,83 der Nettoauszahlungsbeträge ausmachte (vgl. beiliegende Berechnung), wäre daher die Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuerbeträge um einen Betrag von EUR 3.305,30 (= offene Löhne und Gehälter iHv EUR 18.569,08 multipliziert mit 17,83) zu reduzieren gewesen.

Wir beantragen betreffend diesen Punkt eine entsprechende Berichtigung des angefochtenen Haftungsbescheides.

4. Rechtswidrigkeit der Ermessensentscheidung

Die Haftungsanspruchnahme eines Geschäftsführers nach § 9 BAO ist nach ständiger Rechtsprechung eine Ermessensentscheidung nach § 20 BAO.

Bei der Ermessensübung hat das Finanzamt unter anderem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen sowie die Quotenzahlung im vorangegangenen Insolvenzverfahren zu berücksichtigen (dazu vgl. etwa Ritz, BAO, § 7, TZ 5 ff. sowie § 9 TZ 28).

Ermessensentscheidungen sind nach Maßgabe des § 93 (3) lit. a) BAO zu begründen (vgl. Ritz, BAO, § 20, TZ 13).

Wir haben in unserem Schreiben vom 15.11.2013 an das FA Wien 4/5/ 10 unter anderem einen Antrag auf Verzicht auf die Haftungsanspruchnahme von Herrn Bf wie folgt gestellt:

„Im vorangegangenen Insolvenzverfahren der F-GmbH hat das Finanzamt Quotenzahlungen von insgesamt EUR 7.504,68 erhalten. Bereits dieser Betrag liegt über dem von uns ermittelten Quotenschaden.“

Weiters ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Herrn Bf stark eingeschränkt, da ihn erstens Unterhaltpflichten treffen und er zweitens auch für Bankverbindlichkeiten der F-GmbH in Höhe von rd. EUR 180.000,00 persönlich zur Haftung herangezogen wurde. Im Detail verweisen wir diesbezüglich auf den beiliegenden Fragebogen zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen.“

Wegen der zwingend gebotenen Begründung des geübten Ermessens hätte das FA Wien 4/5/10 im Rahmen des angefochtenen Bescheides auch seine Ermessensübung begründen und insbesondere auf die von uns vorgebrachten Argumente betreffend Berücksichtigung der geleisteten Quotenzahlungen und der stark eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingehen müssen.

Der angefochtene Bescheid verletzt daher die Grundsätze der Ausübung und Begründung des behördlichen Ermessens nach § 20 BAO.

Auch deshalb ist der Bescheid rechtswidrig und beantragen wir die ersatzlose Aufhebung des Bescheides.

In eventu beantragen wir die Berücksichtigung der bereits in unserem Schreiben vom 15.11.2013 dargelegten Quotenzahlung von EUR 7.504,68 sowie der eingeschränkten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Herrn Bf bei der Neuberechnung des Haftungsbetrages nach § 9 BAO.

Mit Schreiben vom 12.01.2015 ersuchte die Abgabenbehörde um Ergänzung betreffend Beschwerde vom 20.06.2014 gegen den Haftungsbescheid vom 15.05.2014 durch Beantwortung nachstehender Fragen innerhalb der angeführten Frist (16.02.2015) und Beilage der zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben erforderlichen Unterlagen in Kopie.

Betreffend Punkt 3. der Beschwerde werde ersucht, als Nachweis der Darlegung, dass die Löhne nicht mehr zur Gänze ausbezahlt worden seien, entsprechende Unterlagen vorzulegen (z.B.: Lohnkonto, Bankauszüge bzw. das Anmeldeverzeichnis aus dem Konkursverfahren der Firma F-GmbH, aus welchem die offenen Löhne ersichtlich seien.

Mit Eingabe vom 20. Jänner 2015 übermittelte der Bf zur Dokumentation der offenen Löhne und Gehälter die Saldenliste zum 28.2.2010 der F-GmbH. Diese Saldenliste sei Grundlage der vorgenommenen Berechnung des Quotenschadens. Dort könne am Konto 3670 erkannt werden, dass Löhne und Gehälter in Höhe von netto € 18.569,08 offen gewesen seien.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.11.2015 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde teilweise statt, änderte den Bescheid ab und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt wurde, ergibt sich der Prozentsatz von 18,31%, der anteiligen Befriedigung der Gläubiger vor Konkurseröffnung aus der von der Z+P Steuerberatungs GmbH in der Stellungnahme vom 15.11.2013 vorgelegten Aufstellung und der Berechnung des Finanzamt Wien 4/5/10 aufgrund der Buchungen (Vorschreibungen und Zahlungen in den jeweiligen Monaten) am Steuerkonto der Fa. F-GmbH.

Da Sie als Steuerberatungskanzlei die Möglichkeit haben, ins Steuerkonto der GmbH Einblick zu nehmen, ist die Nachvollziehung dieser Berechnung daher jederzeit möglich.

Die Beilage einer Aufstellung der vom Finanzamt Wien 4/5/10 erfolgten Berechnung ist somit nicht zwingend, um eine Verletzung der Verfahrensvorschriften oder des Parteiengehörs zu verhindern.

Zur Information wird die erfolgte Berechnung und der dafür herangezogene Auszug aus dem Steuerkonto der Berufungsvorentscheidung beigelegt.

Zu der von Ihnen beantragten Berichtigung der Lohnsteuern wird folgendes mitgeteilt: Aufgrund der Erkenntnisse des VwGH vom 03.07.2003, 2000/15/0043, vom 22.01.2004, 2003/14/0095 und vom 24.02.2004, 99/14/0142, wurde klargestellt, dass im Falle des Vorliegens eines Abgabenanspruches die über die Haftung entscheidende Abgabenbehörde an den Inhalt der Festsetzung gebunden ist.

Daraus folgt, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung nicht mit Erfolg erhoben werden können.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Es wird jedoch auf die Bestimmungen des § 248 Bundesabgabenordnung verwiesen, nach welcher der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen kann.

Einwendungen gegen die Höhe des Abgabenanspruches sind daher nicht im Haftungsverfahren zu klären.

Ihre Beschwerde wird zur weiteren Veranlassung in diesem Punkt an die abgabenfestsetzende Stelle (BV 22) weitergeleitet.

Die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben werden um die im Insolvenzverfahren geleistete Verteilungsquote von 6,332936% eingeschränkt auf € 16.433,06 für Lohnsteuern und € 9.862,79 für die restlichen Abgaben.

Der Haftungsbescheid wir auf € 26.295,85 eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	93,67%	18,31%
Umsatzsteuer	2007	303,93	284,69	52,13
Umsatzsteuer	2008	366,74	343,53	62,90
Umsatzsteuer	09/08	3.559,55	3.334,23	610,50
Umsatzsteuer	10/08	1.585,26	1.484,91	271,89
Umsatzsteuer	12/08	5.061,09	4.740,72	868,03
Umsatzsteuer	03/09	3.178,05	2.976,88	545,07
Umsatzsteuer	05/09	4.864,05	4.556,16	834,23
Umsatzsteuer	09/09	4.971,38	4.656,69	852,64
Umsatzsteuer	10/09	7.347,13	6.882,06	1.260,11
Umsatzsteuer	11/09	6.236,90	5.842,10	1.069,69
Körperschaftsteuer	2007	4.806,89	4.502,61	824,43
Körperschaftsteuer	07-09/08	437,00	409,34	74,95
Körperschaftsteuer	01-03/09	437,00	409,34	74,95
Körperschaftsteuer	04-06/09	437,00	409,34	74,95
Körperschaftsteuer	07-09	437,00	409,34	74,95
Körperschaftsteuer	10-12/09	439,00	411,21	75,29
Kammerumlage	04-06/08	114,47	107,22	19,63
Kammerumlage	10-12/08	87,93	82,36	15,08
Kammerumlage	01-03/09	49,09	45,98	8,42
Kammerumlage	04-06/09	73,10	68,47	12,54
Kammerumlage	07-09/09	54,36	50,92	9,32
Kammerumlage	10-12/09	62,94	58,96	10,80
Dienstgeberbeitrag	07/08	14,92	13,98	2,56

Dienstgeberbeitrag	08/08	1.327,26	1.243,24	227,64
Dienstgeberbeitrag	01/09	778,05	728,80	133,44
Dienstgeberbeitrag	03/09	984,27	921,97	168,81
Dienstgeberbeitrag	04/09	900,06	843,09	154,37
Dienstgeberbeitrag	05/09	109,83	102,88	18,84
Dienstgeberbeitrag	07/09	672,75	630,16	115,38
Dienstgeberbeitrag	08/09	521,36	488,36	89,42
Dienstgeberbeitrag	09/09	509,09	476,86	87,31
Dienstgeberbeitrag	10/09	721,18	675,53	123,69
Dienstgeberbeitrag	11/09	739,64	692,82	126,86
Dienstgeberbeitrag	01/10	310,78	291,11	53,30
Dienstgeberbeitrag	02/10	312,96	293,15	53,68
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/08	106,84	100,08	18,32
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/08	113,13	105,97	19,40
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/09	69,16	64,78	11,86
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	04/09	80,01	74,95	13,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/09	65,26	61,13	11,19
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	07/09	59,80	56,01	10,26
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/09	46,34	43,41	7,95
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/09	45,25	42,39	7,76
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/09	64,10	60,04	10,99
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/09	65,75	61,59	11,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01/10	27,62	25,87	4,74
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	02/10	27,82	26,06	4,77
Anspruchszinsen	2007	70,65	66,18	12,12
Stundungszinsen	2009	1.692,72	1.585,57	290,32
Säumniszuschlag A	2008	162,26	151,99	27,83
Säumniszuschlag A	2009	1.116,05	1.045,40	191,41
Säumniszuschlag A	2010	273,09	255,80	46,84
Säumniszuschlag B	2008	288,69	270,42	49,51

Säumniszuschlag B	2009	195,80	183,41	33,58
Säumniszuschlag C	2009	122,33	114,59	20,98
		57.504,68	53.865,59	9.862,79
Lohnsteuer	06/08	1.171,56	1.097,40	
Lohnsteuer	08/08	597,69	559,86	
Lohnsteuer	01/09	3.064,81	2.870,81	
Lohnsteuer	03/09	2.548,87	2.387,53	
Lohnsteuer	04/09	1.634,05	1.530,61	
Lohnsteuer	07/09	1.398,15	1.309,65	
Lohnsteuer	08/09	1.270,63	1.190,20	
Lohnsteuer	09/09	1.329,07	1.244,94	
Lohnsteuer	10/09	1.508,73	1.413,23	
Lohnsteuer	11/09	1.542,19	1.444,57	
Lohnsteuer	01/10	731,17	684,89	
Lohnsteuer	02/10	745,63	698,43	
Lohnsteuer		17.542,55	16.433,06	

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. 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. Dieser öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung, sowie auch für allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung ins Treffen geführt werden (auf die Darlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse in der Stellungnahme vom 15.11.2013 wird hingewiesen).

Die Geltendmachung der Haftung kann selbst dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können. (VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044).

Der Berufungswerber ist x Jahre alt (geb. Da) und damit noch geraume Zeit erwerbsfähig.

Billigkeitsgründe, welche die angeführten Zweckmäßigskeitsgründe überwiegen würden, und eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen könnten, liegen nicht vor.“

Mit Eingabe vom 1. Jänner 2016 stellte der Bf durch seine steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 18.6.2014 gegen den Haftungsbescheid vom 15.5.2014 durch das Bundesfinanzgericht und begründete dies wie folgt:

„Haftung für Abgabengrückstände exklusive Lohnsteuer / Rechtswidrigkeit des Bescheides wegen eines Rechenfehlers

Das FA Wien 4/5/10 hat der Berechnung des Quotenschadens betreffend den Abgabengrückstand exklusive Lohnsteuer einen Prozentsatz von 18,313 zu Grunde gelegt. Dieser Prozentsatz wurde wie folgt ermittelt:

Die Prozentsätze der Bezahlung der offenen Abgabenschulden exklusive Lohnsteuer und die Prozentsätze der Bezahlung der Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern in den Monaten 01-06/2008 (zusammengefasste Berechnungsperiode) sowie in den Monaten Juli 2008 bis Februar 2010 wurden aufsummiert. Daraus ergab sich ein „kumulierter“ Prozentsatz für die Bezahlung der offenen Abgabenschulden exklusive Lohnsteuer von 238,49% und ein „kumulierter“ Prozentsatz für die Bezahlung der Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern von 256,8%. Die Differenz zwischen diesen beiden „kumulierten“ Prozentsätzen von 18,31% wurde der Berechnung des Quotenschadens zu Grunde gelegt.

Dies widerspricht aus folgenden Gründen den Regeln der Mathematik:

Da die Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung der Prozentsätze der Bezahlung der offenen Abgabenschulden exklusive Lohnsteuer sowie der Prozentsätze der Bezahlung der Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern, nämlich der in einer Berechnungsperiode jeweils aushaltende Stand der Verbindlichkeiten und die in dieser Berechnungsperiode darauf geleisteten Zahlungen, in den jeweiligen Berechnungsperioden, nämlich den Monaten 01-06/2008 (zusammengefasste Berechnungsperiode) sowie den Monaten Juli 2008 bis Februar 2010, beträchtlich naturgemäß völlig unterschiedlich waren, kann man den Quotenschaden nicht durch das Aufaddieren von Monatsprozentsätzen ermitteln. Vielmehr muss man den Quotenschaden durch Aufaddieren der sich in den einzelnen Berechnungsperioden ergebenden Quotenschadensbeträge errechnen.

Eine entsprechende Neuberechnung des Quotenschadens für die Abgabenschulden exklusive Lohnsteuer - unter Zugrundelegung der Basisdaten der vom FA 4/5/10 erstellten Berechnung des Quotenschadens - liegt bei. Daraus ergibt sich ein Quotenschaden von EUR 2.509,96.

Zieht man davon die im Insolvenzverfahren geleisteten Quotenzahlungen von insgesamt EUR 7.504,68 ab, ist dem Finanzamt überhaupt kein Quotenschaden entstanden.

Dementsprechend besteht keine Haftung von Herrn Bf für den Abgabenrückstand exklusive Lohnsteuer und beantragen wir daher unverändert, den Haftungsbescheid insoweit ersatzlos aufzuheben.

Haftung für offene Lohnsteuerbeträge / Ermessensentscheidung

Für offene Lohnsteuerbeträge wurde in der Berufungsvorentscheidung nunmehr eine Haftungsinanspruchnahme in Höhe von insgesamt EUR 16.433,06 ausgesprochen.

Dieser Betrag wird - wie vom FA 4/5/10 in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt - wegen der zum 28.2.2010 offenen Löhne und Gehälter in Höhe von EUR 18.569,08 (Nettoauszahlungsbetrag) noch um einen Betrag von EUR 3.305,30 auf EUR 13.127,76 reduziert werden.

Die Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers nach § 9 BAO ist nach ständiger Rechtsprechung eine Ermessensentscheidung nach § 20 BAO.

Bei der Ermessensübung hat das Finanzamt unter anderem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen (dazu vgl. etwa Ritz, BAO, § 7, TZ 5 ff. sowie § 9 TZ 28).

Wir haben in unserem Schreiben vom 15.11.2013 an das FA Wien 4/5/10 bereits dargestellt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Herrn Bf stark eingeschränkt ist, da ihn erstens Unterhaltpflichten treffen und er zweitens auch für Bankverbindlichkeiten der F-GmbH in Höhe von rd. EUR 180.000,00 persönlich zur Haftung herangezogen wurde. Im Detail verweisen wir diesbezüglich auf den Fragebogen zu seinen wirtschaftlichen Verhältnissen.

Darüber hinaus ist im Rahmen der Ermessensübung auch der Umstand zu berücksichtigen, dass dem Finanzamt - wie in Punkt 1 dargestellt - unter Berücksichtigung der Quotenzahlung gar kein Quotenschaden entstanden ist.

Wir beantragen daher hinsichtlich der offenen Lohnsteuerbeträge einen Verzicht auf die Haftungsinanspruchnahme von Herrn Bf im Rahmen der Ermessensübung und dementsprechend auch insoweit unverändert die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 10.08.2006 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der F-GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22.04.2010, GZ, die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der F-GmbH stand spätestens mit der amtswegigen Löschung der Gesellschaft am 7.5.2014 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit fest (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044).

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263).

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen, was unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erfordern kann (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0124).

Strittig ist im gegenständlichen Fall vorerst die Höhe des der Haftung zugrunde zu legenden Quotenschadens, da die vom Bf durchgeführte Berechnung des Quotenschadens für die Abgabenschulden exklusive Lohnsteuer - unter Zugrundelegung der Basisdaten der vom FA 4/5/10 erstellten Berechnung des Quotenschadens - einen Quotenschaden von € 2.509,96 ergibt, während die Berechnung der Abgabenbehörde einen Quotenschaden von 18,31% (€ 10.529,11) ergibt, welche infolge der im Insolvenzverfahren geleisteten Verteilungsquote von 6,332936% auf € 9.862,79 eingeschränkt wurde.

Dem Vorbringen des Bf, dass die Ermittlung des Quotenschadens wegen der unterschiedlichen Höhe der in den einzelnen Monaten offenen und gezahlten Verbindlichkeiten nicht durch Addition der Monatsprozentsätze, sondern durch Addition der sich in den einzelnen Berechnungsperioden ergebenden Quotenschadensbeträge zu erfolgen hat, ist insoweit zuzustimmen, als die Ermittlung des Quotenschadens durch Addition der Beträge und nicht durch Addition der Monatsprozentsätze zu erfolgen hat.

Mangels näherer Darlegung der Ermittlung der sich in den einzelnen Berechnungsperioden ergebenden Quotenschadensbeträge durch den Bf erscheint allerdings auch dessen Berechnung nicht nachvollziehbar, doch erlaubt dies nicht, den Bf so zu behandeln, als hätte er den Entlastungsbeweis nicht angetreten.

In Hinblick auf die zuletzt angeführte Rechtsprechung erscheint zudem nicht unbedingt die Addition der sich in den einzelnen Berechnungsperioden ergebenden Quotenschadensbeträge erforderlich, sondern kann die Ermittlung wohl auch durch Addition aller im maßgeblichen Zeitraum geleisteten Zahlungen, wobei die sich ergebende Summe auch dem Ausmaß der zur Verfügung stehenden Mittel entsprechen sollte, Gegenüberstellung dieser mit dem Gesamtbetrag aller Verbindlichkeiten und Ermittlung des Prozentsatzes an insgesamt auf den Gesamtbetrag aller Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen, erfolgen.

Dieser Prozentsatz der gesamten Abgabenforderungen ergibt den Betrag, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Aus den vorliegenden Berechnungen der Abgabenbehörde und des Bf ergeben sich für den Zeitraum Jänner 2008 bis Februar 2010 Verbindlichkeiten an die Abgabenbehörde (ohne Lohnsteuer) in Höhe von € 149.190,03 und Verbindlichkeiten gegenüber den übrigen Gläubigern in Höhe von € 2.447.703,62, sodass von maßgeblichen Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von € 2.596.893,65 auszugehen ist.

An Zahlungen wurden auf die dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegenden Abgabenverbindlichkeiten € 109.424,96 und auf die Verbindlichkeiten gegenüber den übrigen Gläubigern € 1.752.843,08 geleistet, sodass sich ein Gesamtbetrag an Zahlungen von € 1.862.268,04 ergibt, was einen Prozentsatz von 71,7113% der Gesamtverbindlichkeiten in Höhe von € 2.596.893,65 ergibt.

Bei gleichmäßiger Behandlung aller Verbindlichkeiten (mit 71,7113%) wären somit € 106.986,11 auf die dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegenden Abgabenverbindlichkeiten und € 1.755.280,09 gegenüber den übrigen Gläubigern zu leisten gewesen, sodass bei überschlägiger Ermittlung aufgrund der tatsächlich geleisteten Zahlungen an die Abgabenbehörde in Höhe von € 109.424,96 auch ohne Berücksichtigung der im Insolvenzverfahren geleisteten Quotenzahlungen von insgesamt € 7.504,68 entsprechend dem Vorbringen des Bf kein Quotenschaden entstanden ist.

Bei der Lohnsteuer kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen. 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 ausreichten, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Beschwerdeführer 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 (vgl. VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Laut Beschwerdevorentscheidung beträgt die im Insolvenzverfahren geleistete Verteilungsquote 6,332936% und führte diese zu einer Einschränkung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer um € 1.109,49 auf € 16.433,06.

Somit verbleiben folgende Lohnsteuerbeträge laut Beschwerdevorentscheidung in Höhe von € 16.433,06:

Lohnsteuer	06/08	1.097,40
Lohnsteuer	08/08	559,86
Lohnsteuer	01/09	2.870,81
Lohnsteuer	03/09	2.387,53
Lohnsteuer	04/09	1.530,61
Lohnsteuer	07/09	1.309,65
Lohnsteuer	08/09	1.190,20
Lohnsteuer	09/09	1.244,94
Lohnsteuer	10/09	1.413,23
Lohnsteuer	11/09	1.444,57
Lohnsteuer	01/10	684,89
Lohnsteuer	02/10	698,43

Bezüglich des Hinweises des Bf, dass der Betrag von € 16.433,06 sich wegen der zum 28.02.2010 offenen Löhne und Gehälter in Höhe von € 18.569,08 (Nettoauszahlungsbetrag) noch um einen Betrag von € 3.305,30 auf € 13.127,76 reduzieren werde, ist zu bemerken, dass diese allfällige Verminderung des Haftungsbetrages im Wege eines Verfahrens gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung gemäß § 248 BAO und nicht im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu beachten ist, wobei zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt.

Zum Antrag auf Verzicht der Haftungsinanspruchnahme des Bf hinsichtlich der offenen Lohnsteuerbeträge im Rahmen der Ermessensübung ist zu bemerken, dass unbestritten ist, dass der Bf im Zeitpunkt der Fälligkeit der aushaftenden Abgabenschulden einziger Geschäftsführer der GmbH war, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinn der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO gewesen ist, und dass diese Abgabenschulden bei der GmbH nicht mehr eingebracht werden können. Die belangte Behörde ist daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig

vorgegangen (vgl. VwGH 14.01.2003, 97/14/0176). Daran vermag der Hinweis des Bf auf seine eingeschränkte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nichts zu ändern.

Ein Verzicht in Hinblick auf die Bankverbindlichkeiten der F-GmbH in Höhe von rd. EUR 180.000,00, für die der Bf persönlich zur Haftung herangezogen worden sei, würde zudem eine Benachteiligung der Abgabenbehörde gegenüber anderer Gläubiger bedeuten.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen stünde (vgl. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089, 18.10.2005, 2004/14/0112). Es trifft nicht zu, dass etwa die Haftung nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden dürfte, schließt doch eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht aus, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (vgl. VwGH 28.05. 2008, 2006/15/0007, 25.11.2009, 2008/15/0263).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für die laut Kontoabfrage vom 31.01.2018 nach wie vor unberichtet aushaltenden Abgabenschuldigkeiten der F-GmbH im Ausmaß von € 16.433,06 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

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

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

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 7. Februar 2018

