

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri in der Beschwerdesache B., (Bf.) vertreten durch RA Dr. Hans Rant, Dr. Kurt Freyler, Rechtsanwalt KG, Schottengasse 3/VI/18, 1010 Wien über die Beschwerde vom 14.10.2016 gegen den Haftungsbescheid gemäß §§ 9,80 BAO der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 29.07.2016, nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung am 29.1.2018 in Anwesenheit des Bf., seines Vertreters und der Schriftführerin Gülsziccska zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
L	2008	2.847,84
DZ	2008	28,80
L	2009	484,20
DB	2009	59,70
DZ	2009	5,31
L	2010	2.542,34
DB	2010	383,70
DZ	2010	34,11
KU	7-9/2012	30,62
K	2011	13.133,00
L	12/2012	1.168,69
DB	12/2012	292,21
DZ	12/2012	25,97

Summe: € 21.036,49

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

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 29. Juli 2016 wurde der Bf. wegen folgender offener Abgabenschuldigkeiten der M.GmbH gemäß §§ 9, 80 BAO zur Haftung herangezogen:

Abgabe, Zeitraum, Betrag in €

L 2008 32.896,63

DZ 2008 1.453,34

DB 2009 12.832,48

L 2009 28.868,16

DZ 2009 1.140,67

L 2010 18.209,88

DZ 2010 719,43

DB 2010 8.093,83

SZA 2010 303,46

SZA 2009 256,65

SZA 2009 577,36

SZA 2008 769,23

SZA 2010 148,68

KU 7-9/12 30,62

KA 2008 48.434,39

KA 2009 38.602,18

KA 2010 21.307,86

SZA 2008 968,69

SZA 2009 772,04

SZA 2010 426,16

K 2008 36.325,79

ZI 2008 2.701,58

K 2009 28.951,63

ZI 2009 1.466,29

K 2010 15.981,00

ZI 2010 412,32

K 2011 13.133,00

L 12/12 1.168,69

DB 12/12 292,21

DZ 12/12 25,97

SZA 2012 726,52

SZA 2012 54,03
SZA 2012 579,03
SZA 2012 319,62

KU 10-12/12 13,49
L 1/13 1.168,69

DB 1/13 302,28
DZ 1/13 26,87

L 2/13 1.168,69
DB 2/13 302,28

DZ 2/13 26,87
SZA 2013 262,66

ST 2013 1.482,86
L 3/13 2.227,82
DB 3/13 519,76
DZ 3/13 46,20

K 1-3/13 437,00

K 4-6/13 437,00

DB 4/13 4,50
DZ 4/13 0,40
SZB 2012 363,26
SZB 2012 289,52
SZB 2012 159,81
SZB 2012 131,33

K 7-9/13 251,00
SZC 2012 363,26
SZC 2012 289,52
SZC 2012 159,81
SZC 2012 131,33

K 1-3/2014 125,00

K 4-6/2014 125,00

K 7-9/2014 125,00

K 10-12/2014 1.062,00

K 1-3/2015 359,00

K 4-6/15 359,00

K 07-09/15 359,00

K 10-12/15 360,00

U 2013 3.024,23

SZA 2014 60,48

K 01-03/16 437,00

K 04-06/16 437,00

K 2014 1,00

Die Geltendmachung der Haftung (§ 224 Bundesabgabenordnung) gründet sich auf folgende Umstände:

1. 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.
2. 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.
3. Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.
4. 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.
5. Sie waren im Zeitraum von 16.08.2004 bis 11.04.2013 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer und seit 10.04.2013 Abwickler/Liquidator der M1GmbH, 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.
6. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf. (VwGH v. 8. Oktober 1995, 91/13/00370038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten.
7. Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer ist festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten hat. Es wäre ihre Pflicht gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Sie hingegen haben die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. 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, 84/13/0085).

8. Hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral sind, ist es Sache des gemäß § 80 BAO befugten Vertreters, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet wurden, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der Gesellschaft haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Außerdem trifft den Haftenden (§ 77 Abs. 2 BAO), die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 leg. cit.) wie den Abgabenpflichtigen, sodass er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßem Verhaltens vorzusorgen hat. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hat daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen. Außerdem hat er darzutun, dass er die Abgabenforderungen bei der Verwendung der vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. Erk. des VwGH vom 17. September 1986, ZI. 84/13/0198; vom 13. November 1987, ZI. 85/17/0035 und vom 13. September 1988, ZI. 87/14/0148). Da Sie ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen und die Abgaben bei der o. a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

9. Letztlich wird auf die Bestimmungen des § 7 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche erstrecken.

10. Die Schuldhaftigkeit ist damit zu begründen, dass durch ihr pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft, die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Weiters sind Sie Ihrer Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu ihrer Entlastung darzutun, nicht nachgekommen, daher war wie im Spruch zu entscheiden.

11. Die Vermögenslosigkeit der Firma M.GmbH ist daraus ersichtlich, dass ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses vom Handelsgericht Wien mit Beschuß vom 20.03.2013 mangels Vermögens abgewiesen wurde."

Dagegen richtet sich die nach Rechtsmittelfristverlängerung eingebrachte Beschwerde vom 14. Oktober 2016, in der wie folgt ausgeführt wird:

"Der Bescheid wird mit Ausnahme der im Haftungsbescheid angeführten Bescheide hinsichtlich der Abgaben KU 07-09/12 über € 30,62, K 2011 über € 13.133,00, L 12/12 über € 1.168,69, DB 12/12 über € 292,21, DZ 12/12 über € 25,97, SZA 2012 über € 726,52, SZA 2012 über € 54,03, SZA 2012 über € 579,03, SZA 2012 über € 319,62, KU 10-12/2012 über € 13,49, SZB 2012 über € 363,26, SZB 2012 über € 289,52, SZB 2012

über € 159,81, SZB 2012 über € 131,33, SZA 2012 über € 363,26, SZA 2012 über € 289,52, SZA 2012 über € 159,81, SZA 2012 über € 131,33, seinem gesamten Inhalt nach angefochten.

Das Unternehmen der Firma M1GmbH wurde mit Ende des Jahres 2012 eingestellt. Seit 2013 hatte sie keine Einnahmen und leistete daher keinerlei Zahlungen.

Aus diesem Grunde besteht daher die Haftung des Beschwerdeführers für die Abgabenbescheide L 01/13 über € 1.168,69, DB 01/13 über € 302,28, DZ 01/13 über € 26,87, L 02/13 über € 1.168,69, DB 02/13 über € 302,28, DZ 02/13 über € 26,87, SZA 2013 über € 262,66, ST 2013 über € 1.482,86, L 03/13 über € 2.227,82, DB 2013 über € 519,76, DZ 03/13 über € 46,20, K 01-03/13 über € 437,00, K 04-06/13 über € 437,00, DB 04/13 über € 4,50, DZ 04/13 über € 0,40, K 07-09/13 über € 251,00, K 01-03 2014 über € 125,00, K 04-06/13 über € 125,00, K 07-09/2014 über € 125,00, K 10-12/2014 über € 1.062,00, K 01-03/15 über € 359,00, K 04-06/15 über € 359,00, K 07-09/15 über € 359,00, K 10-12/15 über € 360,00, U 2013 über € 3.024,23, SZA 2014 über € 60,48, K 01-03/16 über € 437,00, K 04-06/16 über € 437,00, K 2014 über € 1,00, schon dem Grunde nach nicht zu Recht.

Beweis: Mag., Steuerberater, Adr.Z, als Zeuge, sowie Parteieneinvernahme des Beschwerdeführers.

Hinsichtlich der übrigen Abgabenschuldigkeiten besteht der Haftungsbescheid nicht zu Recht, da diese Abgabenansprüche aufgrund der zu Punkt 2. ausgeführten Beschwerde nicht zu Recht bestehen.

Mit Ausnahme der oben angeführten Bescheide erhebt der Berufungswerber gegen sämtliche übrigen in der Begründung des Haftungsbescheides angeführten Bescheide, sohin gegen die Bescheide L 2008 über € 32.896,63, DZ 2008 über € 1.453,34, DB 2009 über € 12.832,48, L 2009 über € 28.868,16, DZ 2009 über 1.140,67, L 2010 über € 18.209,88, DZ 2010 719,43, DB 2010 über € 8.093,83, SZA 2010 über € 303,46, SZA 2009 über € 256,65, SZA 2009 über € 577,36, 82A 2008 über € 769,23, SZA 2010 über € 148,68, KA 2008 über € 48.434,39, KA 2009 über € 38.602,18, KA 2010 über € 21.307,86, SZA 2008 über € 968,69, SZA 2009 über € 772,04, SZA 2010 über € 426,16, K 2008 über € 36.325,79, Z1 2008 über € 2.701,58, K 2009 über € 28.951,63, ZI 2009 über € 1.466,29, K 2010 über € 15.981,00, ZI 2010 über € 412,32, einschließlich den BP-Bericht vom 10.10.2012 nachstehende

BESCHWERDE:

Die mit den angefochtenen Bescheiden betreffend die Jahre 2008 bis 2010 vorgeschriebenen Abgaben resultieren aus der bei der Firma M.GmbH durchgeföhrten Betriebsprüfung. Bei dieser Betriebsprüfung wurden völlig zu Unrecht Fremdleistungen der Firma A.GmbH, die von der M1GmbH betrieblich geltend gemacht wurden, nicht anerkannt.

Es wurden auf Grund dieser Betriebsprüfung Fremdleistungen der A.GmbH im Jahr 2008 im Ausmaß von € 712.270,40, im Jahr 2009 in Höhe von € 567.679,14 und im Jahr 2010 in Höhe von € 313.350,85 ausgeschieden.

Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurde weiters völlig zu Unrecht davon ausgegangen, dass die M.GmbH die Fremdleistungen teilweise zur Begleichung der Überstunden der eigenen Dienstnehmer verwendet habe. Dadurch, dass die nicht anzuerkennenden Fremdleistungen nachweislich an die Auftraggeber der M1GmbH weiterverrechnet wurden, wurde vom Finanzamt völlig zu Unrecht angenommen, dass diese Leistungen großteils von nicht auf die M.GmbH angemeldeten Arbeitern erbracht worden sind. Aufgrund dieser unrichtigen Annahme kam es in der Folge zur Belastung der M.GmbH mit Lohnsteuer, Körperschaftssteuer und Kapitalertragsteuer.

Die Nichtanerkennung der Fremdleistungen, die durch die Firma A.GmbH erbracht wurden, erfolgte zu Unrecht.

Bezüglich dieses Sachverhalts war gegen den Berufungswerber beim Landesgericht für Strafsachen Wien ein Finanzstrafverfahren zu GZ 121 Hv 6/ 15m anhängig.

In diesem Verfahren wurde der Berufungswerber nach Durchführung des Beweisverfahrens in mehreren Hauptverhandlungsterminen am 18.01.2016 von sämtlichen Anklagepunkten rechtskräftig freigesprochen.

Beweis: Akt Hv des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, dessen Beischaffung beantragt wird.

In der Hauptverhandlung vom 25.11.2015 wurde die Steuerprüferin der Firma A.GmbH, M.T. als Zeugin einvernommen. Die Zeugin sagte aus, dass die Firma A.GmbH davor nicht negativ in Erscheinung getreten ist und grundsätzlich nichts Negatives über die Firma zu sagen war.

Die Zeugin sagte weiters aus, dass sie immer wieder mit der Prüfung von Baufirmen beschäftigt sei und es richtig ist, dass es Firmen gibt, die als sogenannte dubiose Firmen und Scheinfirmen in Erscheinung treten. Über Befragen des Gerichtes sagte die Zeugin aus, dass man bei der A.GmbH nicht sagen kann, ob das eine Scheinfirma war.

Auch der Zeuge J.D., der frühere Geschäftsführer der Firma A.GmbH bestätigte in seiner Einvernahme, dass die Firma A.GmbH tatsächlich für die M1GmbH gearbeitet und diese Leistungen ordnungsgemäß verrechnet hat.

Die Zahlung der Rechnungen erfolgte durch die M1GmbH durch Banküberweisung. Diese Überweisungen wurden nur wenige Zeit nach Einlangen auf dem Konto bar behoben. Dazu sagte er weiters aus, dass die durch Banküberweisung von der M1GmbH überwiesenen Rechnungsbeträge von Herrn R bar behoben und zur Bezahlung der von ihm beauftragten Subfirmen verwendet wurden.

Die Annahme des Finanzamtes, dass es sich bei den von der A.GmbH an die M1GmbH gelegten Rechnungen um Scheinrechnungen handelte und die von der M1GmbH überwiesenen Rechnungsbeträge wieder an sie zurückflossen, konnte im Strafverfahren durch kein einziges Beweismittel auch nur ansatzweise unter Beweis gestellt werden.

Tatsächlich wurde durch das abgeführte Beweisverfahren die von Anbeginn vom Berufungswerber vorgebrachte Verantwortung, dass es sich bei den Rechnungen der Firma A.GmbH um Rechnungen handelt, denen auch tatsächliche Leistungen der A.GmbH zugrunde liegen vollinhaltlich bestätigt.

Beweis: Akt Hv des Landesgerichtes für Strafsachen Wien, dessen Beischaffung beantragt wird, sowie Einvernahme der Zeugen M.T. und J.D. sowie Einvernahme des Berufungswerbers.

Aus all diesen Gründen hat daher das Finanzamt im Rahmen der im Jahr 2012 durchgeföhrten Betriebsprüfung zu Unrecht die Fremdleistungen der A.GmbH im Jahr 2008 im Ausmaß von € 712.270,40, im Jahr 2009 in Höhe von € 567.679,14 und im Jahr 2010 in Höhe von € 313.350,85 ausgeschieden. Diese Feststellungen sind Grundlage der angefochtenen Bescheide, die somit ebenfalls unrichtig sind und ausdrücklich als unrichtig angefochten werden.

Antrag auf Aufhebung der Bescheide:

Aus all den oben angeführten Gründen beantragt daher der Berufungswerber a) die ersatzlose Aufhebung sämtlicher oben angeführter angefochter Bescheide, und zwar L 2008 über € 32.896,63, DZ 2008 über € 1.453,34, DB 2009 über € 12.832,48, L 2009 über € 28.868,16, DZ 2009 über 1.140,67, L 2010 über € 18.209,88, DZ 2010 719,43, DB 2010 über € 8.093,83, SZA 2010 über € 303,46, SZA 2009 über € 256,65, SZA 2009 über € 577,36, SZA 2008 über € 769,23, SZA 2010 über € 148,68, KA 2008 über € 48.434,39, KA 2009 über € 38.602,18, KA 2010 über € 21.307,86, SZA 2008 über € 968,69, SZA 2009 über € 772,04, SZA 2010 über € 426,16, K 2008 über € 36.325,79, ZI 2008 über € 2.701,58, K 2009 über € 28.951,63, ZI 2009 über € 1.466,29, K 2010 über € 15.981,00, ZI 2010 über € 412,32; sowie

b) ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides im Umfang der oben angeführten angefochtenen Bescheide, sowie im Umfang der mit Haftungsbescheid vorgeschriebenen Abgaben L 01/13 über € 1.168,69, DB 01/13 über € 302,28, DZ 01/13 über € 26,87, L 02/13 über € 1.168,69, DB 02/13 über € 302,28, DZ 02/13 über € 26,87, SZA 2013 über € 262,66, ST 2013 über € 1.482,86, L 03/13 über € 2.227,82, DB 2013 über € 519,76, DZ 03/13 über € 46,20, K 01-03/13 über € 437,00, K 04-06/13 über € 437,00, DB 04/13 über € 4,50, DZ 04/13 über € 0,40, K 07-09/13 über € 251,00, K 01-03 2014 über € 125,00, K 04-06/13 über € 125,00, K 07-09/2014 über € 125,00, K 10-12/2014 über € 1.062,00, K 01-03/15 über € 359,00, K 04-06/15 über € 359,00, K 07-09/15 über € 359,00, K 10-12/15 über € 360,00, U 2013 über € 3.024,23, SZA 2014 über € 60,48, K 01-03/16 über € 437,00, K 04-06/16 über € 437,00, K 2014 über € 1,00.

4. Mündliche Verhandlung:

Weiters beantragt der Berufungswerber die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

5. Antrag auf Aussetzung der Einhebung:

Gleichzeitig stellt der Berufungswerber den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO für die aus den angefochtenen Bescheiden resultierenden Abgaben von € 318.118,32 bis zur Erledigung der Beschwerde.

Gegen die genannten Bescheide ist nach Ansicht des Berufungswerbers eine erfolgversprechende Beschwerde anhängig. Der Berufungswerber erklärt somit, das eigene Verhalten nicht auf eine Gefährdung der Abgabeneinbringlichkeit zu richten."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.1.2017 wurde die Beschwerde mit der Begründung, dass die Behauptung, dass ab 2013 keine Zahlungen mehr geleistet wurden, alleine nicht genüge, als unbegründet abgewiesen. Beweise für die Einstellung der Tätigkeit seien bis dato nicht übermittelt worden.

Die Tatsache, dass der Bf. im Strafverfahren in sämtlichen Anklagepunkten freigesprochen worden sei, sei für die schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne der §§ 9 + 80 BAO unerheblich und stehe einer Haftungsinanspruchnahme nicht entgegen.

Mit Vorlageantrag vom 23.2.2017 wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

Mit Vorhalt vom 6.11.2017 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass der Strafakt Hv zur Einsichtnahme beim Landesgericht für Strafsachen Wien bestellt worden sei und er aufgefordert, die Kassa und die Bankauszüge für 2012 und 2013 vorzulegen. Der Behauptung, dass die Gesellschaft ab Beginn des Jahres 2013 keinerlei Geldmittel mehr zur Verfügung gehabt habe, stehe entgegen, dass für 3/2013 noch lohnabhängige Abgaben gemeldet worden seien und am 2.4.2013 dem Abgabenkonto ein Betrag von € 595,09 gutgeschrieben worden sei.

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet, worauf in der Ladung für die mündliche Verhandlung gesondert hingewiesen wurde. Mit der Ladung wurde den beiden Parteien des Verfahrens ebenfalls mitgeteilt, dass zwischenzeitig durch die Finanzstrafbehörde nach Unzuständigkeitsentscheidung des Gerichtes ein Einstellungsbescheid nach § 124 FinStrG ergangen ist.

In der mündlichen Verhandlung vom 29.1.2018 wurde ergänzend vorgebracht, dass der Vertreter erst am Donnerstag der letzten Woche Unterlagen zur Vorhaltsbeantwortung von seinen Mandanten erhalten habe. Dieser habe die Unterlagen selbst erst an diesem Tag vom ehemaligen Steuerberater erhalten. Es könnten die Kontobewegungen des Jahres 2012 aufgezeigt werden. Mit 27.2.2013 sei das Bankkonto geschlossen worden, es habe jedoch bereits mit Ende 2012 keine Bankbewegungen mehr gegeben. Am Bankkonto habe ein Rückstand von ca. € 424.000,-- bestanden.

Weiters gebe es auch das Kassajournal des Jahres 2012. Auch in der Kassa habe es mit Beginn des Jahres 2013 keine Eingänge mehr gegeben. Im Dezember seien € 5.485,50

bar vorhanden gewesen. Es seien ab Jänner 2013 auch keine Löhne mehr bezahlt worden.

Zu der Einzahlung am Abgabenkonto vom 2.4.2013 iHv € 595,09 durch einen Geschäftspartner der M.GmbH könnten keine genaueren Angaben gemacht werden. Die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch sei deswegen erst 2017 erfolgt, weil ein Gerichtsverfahren anhängig gewesen sei und die Hoffnung bestanden habe aus dem Bauprojekt U noch zu einem offenstehenden Betrag von ca. € 2 Mio. zu kommen. Dies habe sich jedoch nicht erfüllt, da entsprechende Beweisunterlagen nicht ausreichend vorhanden gewesen seien. Dazu sei es bereits sehr zeitaufwendig gewesen Verfahrenshilfe zu bekommen. Die Ergebnisse der Betriebsprüfung seien zunächst, im Hinblick auf die Erwartung ausreichend Geldmittel für die Bezahlung der Nachforderungen erhalten zu können, angenommen worden.

Übernommen werden Kopien des Kassenjournals 2012, des Geschäftskontos bei der Raiffeisenbank und das Kündigungsschreiben von der Raiffeisenbank vom 27.2.203 Vertreter beantragt Stattgabe im Umfang der Anfechtung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 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.

Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die objektive Uneinbringlichkeit der entsprechenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 03.07.1996, 96/13/0025), die Stellung als Vertreter, dessen schuldhafte Pflichtverletzung sowie die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Da es sich bei der Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO um eine Ausfallhaftung handelt, ist zunächst als Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Bf. festzustellen.

Uneinbringlichkeit liegt in diesem Zusammenhang stets dann vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 20.3.2013 wurde die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens beschlossen. Am 22.2.2017 wurde die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Somit ist ein Zugriff auf Geldmittel der Gesellschaft zweifelsfrei nicht mehr möglich und folglich die Voraussetzung der Uneinbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin jedenfalls gegeben.

Der Bf. war ab 16.3.2004 bis 10.4.2013 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin, ab 10.4.2013 fungierte er als Abwickler/Liquidator.

Daraus ergibt sich, dass der Bf. als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Zeitraum seiner Geschäftsführung grundsätzlich verpflichtet war für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Vorschriften Sorge zu tragen.

Zu diesen Vorschriften gehören neben der Verpflichtung Abgaben zu entrichten etwa auch die Führung von Aufzeichnungen sowie die zeitgerechte Einreichung von richtigen Abgabenerklärungen.

Zur Frage, ob eine schuldhafte Pflichtverletzung, welche eine Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten bewirkt hat, vorliegt, ist zunächst Folgendes auszuführen:

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

Daraus ist abzuleiten, 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.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabenentrichtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Zu den im Haftungsbescheid enthaltenen offenen Abgabenschuldigkeiten:

Bei der Firma M.GmbH wurde für den Zeitraum 2008 bis 2010 und 1/2011 bis 7/2012 eine abgabenbehördliche Prüfung abgehalten, deren Ergebnisse im Bericht vom 10.10.2012 festgehalten sind.

Unter Tz 1 wird ausgeführt, dass Fremdarbeiten einer Firma A.GmbH als Betriebsaufwand geltend gemacht worden seien. An Hand der vorgelegten Aufzeichnungen sei es der Betriebsprüfung nicht möglich gewesen, die geltend gemachten Subaufwendungen

lückenlos nachzuvollziehen. Zudem sei im Zuge der gleichzeitig vorgenommenen GPLA-Prüfung festgestellt worden, dass Überstunden der eigenen Arbeiter des Unternehmens nicht über die Lohnkonten abgerechnet, sondern teilweise als Fremdleistungen der Subfirma geltend gemacht worden seien.

Bei der ebenfalls zeitgleich stattgefunden habenden Prüfung der Firma A.GmbH sei unter anderem festgestellt worden, dass a) keine Aufzeichnungen über die erbrachten Leistungen für das geprüfte Unternehmen vorgelegt worden, b) dass die Überweisungen der Firma M.GmbH auf das Bankkonto der A.GmbH bald nach deren Eingang zur Gänze in bar abgehoben worden seien, c) die wenigen auf die Firma A.GmbH angemeldeten Arbeiter die dem geprüften Unternehmen in Rechnung gestellten Arbeiten nicht selbst erbracht haben können und d) die A.GmbH Fremdarbeiten einer Firma L.GmbH geltend gemacht habe, bei der vom zuständigen Finanzamt festgestellt worden sei, dass es sich um eine Scheinfirma handle.

Die geltend gemachten Fremdleistungen seien daher wie folgt zu kürzen gewesen:

2008 € 712.270,40, 2009 € 567.679,14, 2010 € 313.350,85

Unter Tz 2 des Prüfberichtes wird ausgeführt, dass da die nicht anzuerkennenden Fremdleistungen nachweislich an die Auftraggeber weiterverrechnet worden seien, diese Leistungen großteils von nicht auf das geprüfte Unternehmen angemeldeten Arbeitern erbracht worden sein müssen. Die Aufwendungen für Bruttolöhne seien durch die Bp gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Die Bruttolöhne wurden mit 50 % der nicht anerkannten Fremdleistungen geschätzt.

Unter Tz 3 des Prüfungsberichtes wurde eine Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommen. Demnach wurde der Differenzbetrag zwischen den nicht anzuerkennenden Fremdleistungen lt. Tz 1 und den nachträglich anzuerkennenden Bruttolöhnen samt darauf entfallenden Lohnabgaben lt. Tz 2 als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Bf. behandelt.

Unter Tz 4 des Prüfungsberichtes wurde eine Neuberechnung des zu versteuernden Einkommens vorgenommen.

Steuernachforderungen auf Grund der Betriebsprüfung:

KA 2008 € 48.434,39, KA 2009 € 38.602,18, KA 2010 € 21.307,86

Säumniszuschläge zur Kapitalertragsteuer

SZA 2008 € 968,69, SZA 2009 € 772,04, SZA 2010 € 426,16

K 2008 € 36.325,79, K 2009 € 28.951,62, K 2010 € 15.981,00

Anspruchszinsen

ZI 2008 € 2.701,58, ZI 2009 € 1.466,29, ZI 2010 € 412,32

Die Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung sind im Bericht vom 9.10.2012 festgehalten:

Die Schätzung der Betriebsprüfung zu den Bruttolöhnen wurde übernommen und eine Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ (2008 durch I.D. und 2009 und 2010 durch N.D.) nachversteuert.

L 2008 (derzeit noch offen) € 32.896,63, DZ 2008 (derzeit noch offen) € 1.453,34

L 2009 € 28.868,16, DB 2009 € 12.832,48, DZ 2009 € 1.140,67

L 2010 € 18.209,88, DB 2010 8.093,83, DZ 2010 € 719,43

Dazu ergingen auch Säumniszuschlagsbescheide

SZA zu L 2008 € 769,23, SZA zu L 2009 € 577,36, zu DB 2009 € 256,65, zu L 2010 € 148,68.

Weiters wurde die am 15.11.2012 fällige Kammerumlage 7-9/2102 in der Höhe von € 30,62 nicht entrichtet.

Mit Jahreserklärung vom 19.11.2012 wurde eine Körperschaftsteuernachforderung für 2011 in der Höhe von € 13.133,00 bekannt gegeben, dieser Betrag jedoch nicht entrichtet. Dazu wurde in der Folge ein erster (11.2.2013, € 262,66), ein zweiter (16.10.2013, € 131,33) und ein dritter Säumniszuschlag (9.9.2013, € 131,33) festgesetzt.

Die am 15.1.2013 fälligen lohnabhängigen Abgaben für 12/2012 wurden ebenfalls lediglich gemeldet, jedoch nicht entrichtet.

Die lohnabhängigen Abgaben für 1, 2 und 3/2013 wurden erst am 17.5.2013 gemeldet und ebenfalls nicht entrichtet. DB und DZ für 4/2013 wurden ebenfalls verspätet am 20.6.2013 bekannt gegeben und nicht entrichtet.

Ebenfalls lediglich gemeldet und weder bei Fälligkeit noch bis dato entrichtet wurden:

KU 10-12/12, fällig am 15.2.2013, K 1-3/2013, fällig am 15.2.2013, K 4-6/2013, fällig am 15.5.2013, K 7-9/2013 fällig am 16.8.2013, K 1-3/2014 fällig am 17.2.2014, K 4-6/2014 fällig am 15.5.2014, K 7-9/2014 fällig am 18.8.2014, K 10-12/2014 fällig am 17.11.2014, K 1-3/2015 fällig am 16.2.2015, K 4-6/2015 fällig am 15.5.2015, K 7-9/2015 fällig am 17.8.2015, K 10-12/2015 fällig am 16.11.2015, K 1-3/2016 fällig am 15.2.2016, K 4-6/2016 fällig am 17.5.2016

Wegen Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2013 wurde am 15.12.2015, wegen Nichtabgabe einer Körperschaftsteuererklärung 2014 am 11.5.2016 eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen.

Zur Umsatzsteuer 2013 wurde wegen deren Nichtentrichtung am 9.12.2015 ein SZ (2014) von € 60,48 festgesetzt.

Hinsichtlich der Abgabenschuldigkeiten, die im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung und der Lohnsteuerprüfung stehen, wurde zu Hv ein gerichtliches Finanzstrafverfahren gegen den Bf. geführt.

Laut Protokollsvermerk und gekürzter Urteilsausfertigung vom 18.1.2016 wurde der Bf. mangels Schuldbeweises nach § 214 FinStrG freigesprochen.

Gemäß § 214 Abs. 1 FinStrG gilt: Der Freispruch wegen Unzuständigkeit der Gerichte zur Ahndung eines Finanzvergehens steht der Verurteilung wegen einer anderen strafbaren Handlung nicht entgegen, deren sich der Angeklagte durch dieselbe Tat schuldig gemacht hat.

Abs. 2: Ein Freispruch wegen Unzuständigkeit ist zu fällen, wenngleich ein Schulterspruch auch aus anderen Gründen nicht gefällt werden kann.

Gemäß § 54 Abs. 5 FinStrG Gilt: Wird durch die Staatsanwaltschaft das Ermittlungsverfahren gemäß § 202 Abs. 1 eingestellt oder wird das gerichtliche Verfahren rechtskräftig durch eine Entscheidung, die auf der Ablehnung der Zuständigkeit beruht (Unzuständigkeitsentscheidung), beendet, so hat die Finanzstrafbehörde das Finanzstrafverfahren fortzusetzen; einer Bestrafung darf aber kein höherer strafbestimmender Wertbetrag zugrunde gelegt werden, als er der finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit entspricht. Der unterbrochene Strafvollzug ist fortzusetzen.

Gemäß § 124 Abs. 1 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde das Strafverfahren mit Bescheid einzustellen, wenn im Zuge des Untersuchungsverfahrens festgestellt wird, dass die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann oder dass einer der im § 82 Abs. 3 lit. b bis e genannten Gründe vorliegt.

Nach der Unzuständigkeitserklärung des Gerichtes hat nunmehr die Finanzstrafbehörde das offene Verfahren mittels Bescheid eingestellt.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung hinsichtlich der Nichtentrichtung der Abgabenschuldigkeiten, die auf angenommenen Deckungsrechnungen beruhten sowie der darauf entfallenden Säumniszuschläge ist demnach nicht gegeben.

Die Stundungszinsen betreffen ebenfalls die Nachforderungen nach den Prüfungen, daher ist auch diesbezüglich von einer Haftungsinanspruchnahme abzusehen.

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist örtlich das Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig, wobei der

Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte (§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.

Bezugnehmend auf die haftungsgegenständlichen Beträge an Lohnsteuer ist darauf hinzuweisen, dass diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Gleichheitsgrundsatz ausgenommen sind. Reichen nämlich 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 (Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988). In derartigen Fällen dürfen die Löhne nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sind diese anteilig zu kürzen und die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. z.B. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0127).

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenbehörde im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen liquiden Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Auf diesem, nicht auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. z.B. VwGH 2.9.2009, 2007/15/0039).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter in diesem Zusammenhang auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (vgl. VwGH 28.6.2012, 2011/16/0126 und VwGH 9.11.2011, 2011/16/0116).

Im Zuge des abgehaltenen Beweisverfahrens wurden dem Bundesfinanzgericht im Rahmen der mündlichen Verhandlungen Unterlagen zum Beweis des Vorbringens, dass ab Beginn des Jahres 2013 Geldmittel zur Begleichung der offenen Abgabenschuldigkeiten gefehlt haben, vorgelegt.

Demnach bestand am 31.12.2012 laut Kassa noch ein Bargeldbestand von € 5.485,50 und wurde der Außenstand am Bankkonto zwischen 31.12.2012 und 27.2.2013 (Mitteilung über die Kündigung des Bankkontos) noch um € 3.305,95 erhöht.

Eine Gleichbehandlungsberechnung zu den Fälligkeitstagen der Abgabenschuldigkeiten wurde nicht vorgelegt.

Die Lohnsteuer ist zeitgleich mit der Auszahlung der Löhne einzubehalten und bei Fälligkeit abzuführen. Da die Löhne für 12/2012 noch ausbezahlt wurde, wäre die darauf entfallende Lohnsteuer auch im Jänner 2013 abzuführen gewesen, in der Nichtentrichtung liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung.

Da jedoch zum Jahreswechsel 2012 eben noch verteilbare Geldmittel vorhanden gewesen sind und nicht nachgewiesen wurde, wie deren Verwendung erfolgte, wird von einer Gläubigerbenachteiligung auch betreffend der am 15.1.2013 fällig gewesenen Beträge an DB und DZ ausgegangen.

Die Haftungsanspruchnahme wird somit auf die Nichtentrichtung der auf Sachbezüge Kfz entfallenden lohnabhängigen Abgaben für 2008 bis 2010 laut Prüfungsfeststellungen, die Kammerumlage 7-9/2012, die Körperschaftsteuer 2011 und die lohnabhängigen Abgaben für 12/2012 eingeschränkt.

Hinsichtlich der ab 15.2.2013 fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten wird dem Parteienvorbringen gefolgt, dass keine Geldmittel mehr für deren Begleichung vorhanden gewesen sind.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. (Nichtentrichtung von Selbstberechnungsabgaben bei deren Fälligkeit, bzw. der bescheidmässig festzusetzenden Abgaben nach deren Vorschreibung), 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebbracht werden kann.

Ist eine Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Der Bf. fungierte zu den entscheidungsrelevanten Fälligkeitstagen als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer, daher konnte nur bei ihm eine Haftungsanspruchnahme erfolgen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 29. Jänner 2018