

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A.B., Adresse1, vertreten durch Interexpert Treuhand Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. OG, Gierstergasse 6, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 16.7.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8.7.2014, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO auf folgende Abgabenschuldigkeit in Höhe von € 3.808,41 (statt bisher € 8.959,36) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	2008	636,92
Lohnsteuer	01/10	1.534,11
Lohnsteuer	02/10	739,08
Lohnsteuer	03/10	898,30

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 30. August 2011 erging an die nunmehrige Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf. genannt) ein Haftungsvorhalt betreffend aushaftende Abgabenschuldigkeiten der XY GmbH in Höhe von insgesamt € 11.666,76.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 21. September 2011 führte die Bf. aus:

"Ich habe Ihr Schreiben "Heranziehung zur Haftung" vom 30. August 2011 erhalten und möchte dazu gerne Stellung nehmen und die Sachlage erörtern:

Ich wurde von Herrn V. vor ungefähr 4 Jahren abgeworben um ein neues Geschäftskonzept in Österreich aufzubauen. Bis zu diesem Zeitpunkt war ich seit 7 Jahren bei der Firma M- GmbH beschäftigt und kannte Herrn V bereits aus dieser Tätigkeit. Herr

V war 2 Jahre Geschäftsführer dieser Firma und damit für mich eine vertrauenswürdige Person mit großer Branchenerfahrung. So habe ich mich entschlossen, diese Aufgabe anzunehmen.

Es war von Beginn an klar, dass die Österreichische Firma XY GmbH eigenkapitalfinanziert von der Muttergesellschaft geführt werden soll. Dazu haben wir einen Finanzplan aufgestellt, der auch bis Dezember 2009 seitens XY SA erfüllt wurde. Insgesamt wurden auch bis Ende 2009 € 345.000,00 von der Muttergesellschaft an Zahlungen geleistet. Diese sind im Jahresabschluss teilweise als Eigenkapital, teilweise als eigenkapitalersetzende Darlehen ausgewiesen. Eine rasche Expansion des österreichischen Unternehmens war geplant und wurde auch von mir gemäß Budget in Form einer laufenden Erweiterung des Filialnetzes betrieben.

Als zugesagte weitere Zahlungen Anfang 2010 nicht zeitgerecht eingelangt sind, habe ich mich umgehend darum gekümmert, indem ich die Gesellschafter, namentlich Herrn V., auf die Notwendigkeit verbindlich zugesagte Eigenkapitalzuschüsse zu leisten, hingewiesen habe. Es gibt diesbezüglich eine laufende Kommunikation (auch per Email dokumentiert) und eben auch fixe Zusagen. Ich hatte zuletzt am 11. April 2010 die schriftliche Zusage über € 200.000 erhalten, 2 Mill. Euro wurden noch für weitere Expansionen in Aussicht gestellt. Am 26. April wurde mir mittels Bankbeleg schriftlich bestätigt, dass eine Überweisung bereits getätigt wurde. Die Zahlung ist nie in Österreich angekommen.

Es war für mich bis zu diesem Zeitpunkt nicht absehbar, dass keine weiteren Zahlungen getätigt werden und habe damit dieses Geld immer zu den liquiden Mitteln der Gesellschaft gezählt.

Insbesondere vor dem Hintergrund, dass bereits € 345.000,00 in den Aufbau der österreichischen Gesellschaft investiert worden waren und dass diese Investition im Falle einer Insolvenz völlig verloren sein würde, war mit einem Ausbleiben der Unterstützung durch die Gesellschafter nicht zu rechnen. Auch im Nachhinein erscheint das Verhalten der Investoren völlig unlogisch und ist nur durch plötzliche Veränderungen im persönlichen Umfeld von Herrn V erklärbar. Ein entsprechendes aktuelles Schreiben seinerseits liegt mit vor. Auch die Masseverwalterin, Frau Magistra D., hat die schriftlichen Zusicherungen der Gesellschafter, zusätzliche Mittel der österreichischen Gesellschaft, für die sogar noch eine deutliche Expansion vorgesehen war, als rechtsverbindlich angesehen. Auf ein Betreiben dieser Forderungen im Klagswege ist nach Angaben von Frau Mag. D. nur aufgrund ökonomischer Überlegungen (die Klage hätte in der Schweiz bzw. in Frankreich eingebracht werden müssen) verzichtet worden. Bis zum 26. bzw. 27. April 2010, als ich erkannt habe, dass den Aussagen der Gesellschafter kein Vertrauen mehr geschenkt werden kann, war die Gesellschaft daher als liquide und nicht überschuldet anzusehen.

Ab diesem Zeitpunkt habe ich nur noch Zahlungen Zug um Zug geleistet. Meinen Mitarbeitern habe ich Teilbeträge ausgezahlt, um den Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten und Einnahmen aus dem Verkauf in den Filialen nicht zu verlieren und so

möglichst keinen Schaden zu verursachen. Es gibt bis zur Insolvenz durchgehende Aufzeichnungen aus der Buchhaltung.

Ich würde mich freuen Ihnen in einem persönlichen Gespräch alle Fragen, Details und wenn gewünscht Unterlagen vorbringen zu dürfen."

Beigelegt wurden Angaben zu den persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen der Bf. sowie Ablichtungen der Lieferanten- sowie Personalverrechnungskonten der GmbH.

Am 26. Mai 2014 erging durch das Finanzamt nachstehender Ergänzungsvorhalt:

"Das Finanzamt entschuldigt sich für die stark verzögerte Bearbeitung Ihres Antwortschreibens, dies wurde durch Änderung der Aktenzuständigkeiten, völlige Umstrukturierung der Finanzbehörden und nicht zuletzt durch den Umzug des Finanzamtes und damit verbundener Änderungen der Arbeitsabläufe bewirkt. Es darf bemerkt werden, dass Ihre Angaben zwar nachvollziehbar erscheinen, die übermittelten „Belege“ jedoch nur bedingt als Beweis, taugen. Bezüglich Gleichbehandlung der Gläubiger in Bezug auf die Umsatzsteuern ist anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung immer wieder darauf hinweist, dass auch Zug-um-Zug-Geschäfte haftungsrelevant sind. In Anbetracht der Geringfügigkeit der Forderungen an Umsatzsteuer wird im Ermessen jedoch anerkannt, dass auch nur andere Forderungen im geringfügigem Maße entrichtet wurden. Die Lohnabgaben jedoch unterliegen nicht dem Gleichbehandlungsprinzip. Sofern Löhne ausbezahlt werden, sind die anteiligen Lohnabgaben auch zu entrichten. Bereits Anfang 2010 waren diese Zahlungen jedoch unterblieben, obwohl Löhne ausbezahlt und die Lohnabgaben auch gemeldet wurden. Der Verwaltungsgerichtshof sieht darin eine haftungsbegründende Verletzung Ihrer Geschäftsführerpflichten.

Sie geben zwar an, ab einem bestimmten Zeitpunkt nur mehr anteilige Löhne ausbezahlt zu haben, die übermittelten Unterlagen sind jedoch als Nachweis ungenügend. Es ist darzustellen, welche Lohnforderungen insgesamt zu den einzelnen Monaten (Jänner bis April 2010) vorlagen, wie hoch dafür die Lohnabgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) waren und welche Beträge für welchen Monat schlussendlich ausbezahlt wurden. Dies ist mit Unterlagen — Lohnkonto, Bankauszüge, Berechnung der Lohnabgaben gesamt — zu untermauern.

Die haftungsrelevanten Lohnabgaben machen insgesamt € 11.880,02 aus.

Für den Nachweis wird erneut eine Frist von vier Wochen, ab Erhalt dieses Schreibens, vorgemerkt.

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Mit Bescheid vom 8. Juli 2014 wurde die Bf. als ehemalige Geschäftsführerin der Firma XY GmbH, gemäß §§ 9 und 80 BAO für nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 8.959,36 zur Haftung herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
------------	----------	--------------

Lohnsteuer	2008	636,92
Lohnsteuer	01/10	1.594,71
Lohnsteuer	02/10	2.036,03
Lohnsteuer	03/10	1.931,83
Dienstgeberbeitrag	01/10	757,69
Dienstgeberbeitrag	02/10	887,46
Dienstgeberbeitrag	03/10	889,42
Zuschlag zum DB	01/10	67,35
Zuschlag zum DB	02/10	78,89
Zuschlag zum DB	03/10	79,06

Zur Begründung wurde auf die Beilage zum Bescheid hinwiesen mit der Anmerkung, dass die gegenständlichen Bescheide und Prüfberichte bereits mit Vorhalt vom 30.8.2011 übermittelt worden seien.

"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 eingebracht 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 eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Sie waren im Zeitraum von XX.XX..2008 bis Konkurseröffnung unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der XY 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.

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. 18. Oktober 1995, 91/13/0037, 0038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten 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.

Hinsichtlich der Heranziehung 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. 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, Zl. 84/13/0085).

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 er die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, 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 Abgabenschuldigen, sodaß er zeitgerecht für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen hat. Der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer hat daher das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung 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, Zl. 84/13/0198; vom 13. November 1987, Zl. 85/17/0035 und vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0148). Da Sie Ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen im angeführten Umfang nicht nachgekommen sind und die Abgaben bei der o.a. Gesellschaft uneinbringlich sind, war wie im Spruch zu entscheiden.

Die vom Haftungspflichtigen ins Treffen geführten Gründe können nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser im obgenannten Zeitraum als voll verantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen war. Die vorgelegten Unterlagen genügten nicht den Anforderungen des Verwaltungsgerichtshofes. Es konnte damit nicht nachgewiesen werden, welche Gehälter angeblich nicht bezahlt wurden.

Einer Ergänzungsaufforderung vom 26.5.2014 wurde bis dato nicht entsprochen.

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 Beweisangebote zu Ihrer Entlastung darzutun, nicht nachgekommen, daher war wie im Spruch zu entscheiden.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren ist der Abgabenrückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

Am 18. Juli 2014 langte bei der belangten Behörde ein Schreiben der Bf. vom 16.7.2014 mit nachstehendem Inhalt ein:

"Betreff: Haftungsbescheid - Beschwerde

Ich habe am 11.7.2014 Ihr Einschreiben "Haftungsbefehl" erhalten. Es geht hier um die Haftung aufgrund meiner Geschäftsführertätigkeit für die Firma XY GmbH.

Nach Ihrer erstmaligen Zustellung 2011 habe ich damals im August 2011 meine Stellungnahme geschickt. Laut Ihrem Schreiben gibt es dazu noch offene Fragen, die ich Ihnen selbstverständlich gerne beantworten möchte. Leider habe die von Ihnen angeführte Ergänzungsforderung vom 26.05.2014 nicht erhalten. Ich darf Sie bitten, mir diese nochmals zukommen zu lassen. Ich werde diese umgehend beantworten und hoffe damit alles klären zu können."

Am 23.1.2015 erging ein Mängelbehebungsauftrag. Die Bf. wurde aufgefordert, jene Punkte zu bezeichnen, gegen den sich die Beschwerde richtet, darzutun, welche Änderungen beantragt werden, und die Beschwerde zu begründen.

Mit Eingabe vom 18.2.2015 wurde der Mängelbehebungsauftrag durch die steuerliche Vertretung der Bf. wie folgt beantwortet:

"1.) Anfechtungserklärung gemäß § 250 Abs. 1 lit. b BAO:

Der Haftungsbescheid wird in seinem gesamten Umfang angefochten.

2.) Erklärung, welche Änderungen beantragt werden gemäß § 250 Abs. 1 lit. c BAO:

Wir beantragen, den angefochtenen Bescheid in seinem gesamten Umfang ersatzlos aufzuheben und begründen dies wie folgt:

Die Abgabenbehörde hat den vorliegenden Sachverhalt rechtlich unrichtig beurteilt.

Wie die belangte Behörde im 2. Absatz ihrer Bescheidebegründung zutreffend ausführt, haften die Vertreter juristischer Personen gemäß § 9 Abs. 1 BAO neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben nur insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Genau dies ist aber im gegenständlichen Fall nicht der Fall. Eine schuldhafte Pflichtverletzung kann der Beschwerdeführerin nicht vorgeworfen werden. Wie die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 21.9.2011 ausführlich und nachvollziehbar darlegt, hat sie ihre Pflichten auch im Zusammenhang mit der Abfuhr von Abgaben stets mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers erfüllt.

Insbesondere konnte die Beschwerdeführerin vertrauen, dass die Muttergesellschaft der Abgabenschuldnerin den von ihr eingegangenen Finanzierungsverpflichtungen nachkommt und somit die Abgabenschuldnerin stets in der Lage gewesen wäre, die sie treffenden Abgabenvpflichtungen zu erfüllen. Insbesondere wurde der Beschwerdeführerin noch am 26.04.2010 ein Bankbeleg vorgelegt, der die Überweisung der zugesagten Finanzierungsmittel bestätigte. Dass dieser Überweisungsbeleg offenbar gefälscht war, war für die Beschwerdeführerin nicht erkennbar. Eine solche Täuschungshandlung der verantwortlichen Personen bei der Muttergesellschaft kann aber keinesfalls der Beschwerdeführerin als Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden.

Insgesamt wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen der Bf. in ihrer Stellungnahme vom 21. 09. 2011 verwiesen (siehe Beilage).

Darüber hinaus wurden durch die Abgabenschuldnerin — wie bereits mehrfach ausgeführt — die Löhne nur noch anteilig bezahlt. Aus der Lohnverrechnung bzw. den Aufzeichnungen der Buchhaltung des Unternehmens ergibt sich diesbezüglich folgendes Bild für die Monate Jänner, Februar und März 2010:

	Ansprüche Dienstnehmer lt. Lohnverrechnung	Auszahlungen effektiv	Auszahlung in %
Jänner 2010	11.687,18	11.239,01	96,2%
Februar 2010	16.164,44	5.873,37	36,3%
März 2010	14.047,58	6.538,49	46,5%
	41.899,20	23.650,87	56,4%

Daraus ergibt sich, dass von den geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von € 8.959,36 überhaupt nur € 5.330,78 zu Recht bestehen, da nur im oben angeführten Ausmaß überhaupt Gehaltszahlungen geleistet worden sind.

Eine Haftung von Frau AB für die geltend gemachten Abgabenschuldigkeiten besteht daher mangels schuldhaften Verhaltens grundsätzlich nicht. Es ist bedauerlich - und insbesondere in Hinblick auf die ungebührliche Dauer des ganzen Verfahrens unverständlich - dass das Finanzamt es bis dato unterlassen hat, sich mit dieser Wesentlichen Grundsatzfrage auseinanderzusetzen.

Insoweit ungeachtet dessen, dass eine Haftung geltend gemacht wird, ist diese auf jene Beträge zu beschränken, denen auch eine Gehaltsauszahlungen gegenüberstehen; dies betrifft Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Gesamthöhe von € 5.330,78."

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.9.2015 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise statt und schränkte die Haftung auf nachstehende Verbindlichkeiten in Höhe von € 5.403,23 ein:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	2008	636,92
Lohnsteuer	01/10	1.534,11
Lohnsteuer	02/10	739,08
Lohnsteuer	03/10	898,30
Dienstgeberbeitrag	01/10	728,90
Dienstgeberbeitrag	02/10	322,15
Dienstgeberbeitrag	03/10	413,58
Zuschlag zum DB	01/10	64,79
Zuschlag zum DB	02/10	28,64
Zuschlag zum DB	03/10	36,76

Mit Haftungsbescheid vom 8. Juli 2014 wurde A.B. gemäß §§ 9 i.V.m. 80 ff.

Bundesabgabenordnung für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma „XY GesmbH, FNXXXX" im Ausmaß von € 8.959,36 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Diese Haftung als ehemalige Geschäftsführerin des vorgenannten Unternehmens betraf die Lohnsteuer 2008, aber auch die lohnabhängigen Abgaben für die Monate Jänner bis März 2010.

Vorausgegangen war ein Vorhaltverfahren (Aufforderung vom 30.8.2011), mit dem die nunmehrige Beschwerdeführerin über die beabsichtigte Haftungsinanspruchnahme informiert und zur Abgabe einer Stellungnahme aufgefordert wurde.

Dieser Vorhalt enthielt Ausführungen zur rechtlichen Lage, nämlich dass es Sache der eventuell zur Haftung heranzuziehenden sei, die Umstände darzulegen die sie daran gehindert haben, ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachzukommen sowie aus eigenem entsprechende Beweisanbote zu erstatten.

Ausdrücklich wurde sie aufgefordert eine Gegenüberstellung der zu den einzelnen Fälligkeitszeitpunkten vorliegenden Verbindlichkeiten zu den vorhandenen liquiden Mitteln einzureichen, auf dass es der Behörde ermöglicht werde, aus dieser Aufstellung heraus die Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes zu überprüfen.

In ihrer Stellungnahme vom 21.9.2011 gab die nunmehrige Haftungspflichtige einen Überblick über den Werdegang der österreichischen Firma XY GmbH ab und legte dar, dass der österreichische Ableger überwiegend von der Kapitalausstattung der ausländischen

Muttergesellschaft (XY SA) abhängig gewesen sei. Seit 2010 seien jedoch keine weiteren auch nicht zugesagte Zahlungen erfolgt, sodass nur noch Zahlungen Zug um Zug geleistet worden seien. Den Mitarbeitern seien nur noch Teilbeträge ausbezahlt worden um den Geschäftsbetrieb aufrecht halten zu können.

Das Finanzamt erließ daraufhin den Haftungsbescheid vom 8.7.2014 im Ausmaß von € 8.959,36, eingeschränkt auf lohnabhängige Abgaben.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 16.7.2014. Das Finanzamt reagierte mit einem Mängelbehebungsauftrag, welchem mit Note vom 18.2.2015 entsprochen wurde.

In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die nunmehrige Beschwerdeführerin kein Verschulden daran treffe, dass zugesagte Finanzierungsmittel seitens der Muttergesellschaft nicht zur Überweisung gelangt seien.

Darüber hinaus seien die Mitarbeiter nur noch anteilig ausbezahlt worden. Für die Monate Jänner 2010 bis März 2010 habe man nur noch zwischen 36,6 und 96,2% der vereinbarten Löhne und Gehälter begleichen können.

Die nunmehrige Haftungspflichtige war im Zeitraum 5.9.2008 bis zur Konkurseröffnung unbestritten handelsrechtliche Geschäftsführerin der XY GesmbH und damit gemäß § 18 GesmbH-Gesetz zu deren Vertretung berufen. Dies umfasste auch die Verpflichtung, die verfahrensgegenständlichen Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Gemäß § 78 Absatz 1 EStG wären somit bei jeder Lohnzahlung die auf die ausgezahlten Beträge entfallende Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen gewesen. Wie im Haftungsbescheid bereits zutreffend angeführt, ist auch bei nur geringeren zur Auszahlung vorgesehenen Mitteln von eben diesen Mitteln die anteilmäßige Steuer zu berechnen und

einzubehalten und nur der „Rest“ auszusahlen. Das Problem, dass für die Steuer keine Mittel mehr vorhanden wären ergibt sich schon deswegen nicht, weil ja die Bestimmung des § 78/1 ausdrücklich auf tatsächlich ausgezahlte Löhne anzuwenden ist. In der Verletzung dieser Verpflichtung ist nach der Judikatur auf jeden Fall schuldhaftes Verhalten zu sehen (siehe den

Haftungsbescheid vom 8.7.2014 und die dort angeführte Judikatur).

Nach den Ausführungen in der Stellungnahme vom 18.2.2015 seien allerdings für den Monat Jänner 2010 nur 96,2%, Februar 2010 36,3% und März 2010 46,5% der Dienstnehmeransprüche zur Auszahlung gelangt.

Angewendet auf die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Zahlen führt dies zu einer Reduktion des Haftungsbetrages auf € 5.403,23.

A	Zeitraum	Betrag		
L	2008	636,92		636, 92
L	01/10	1.594,71	96,2	1.534,11
L	02/10	2.036,03	36,3	739,08
L	03/10	1.931,33	46,5	393,30

DB	01/10	757,69	96,2	723,90
DB	02/10	337,46	36,3	322,15
DB	03/10	389,42	46,5	413,53
DZ	01/10	67,35	96,2	64,79
DZ	02/10	78,39	36,3	23,64
DZ	03/10	79,06	46,5	36,76
		8.959,36		5.403,23

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden."

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung namens und Auftrags der Bf. mit Eingabe vom 8.10.2015 einen Vorlageantrag ein, der folgendermaßen begründet wurde:

Gemäß § 78 (1) EStG hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß Absatz 3 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, insoweit die zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen.

Gemäß § 79 (1) EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt abzuführen.

Gemäß § 9 (1) BAO haften die Vertreter iSd § 80 BAO neben den durch die vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertreter auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertreter die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären; maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit.

Frau A.B. war Geschäftsführerin der XY GmbH. Wie im Schreiben vom 18.2.2015 und davor bereits in der Stellungnahme von Frau AB vom 21.9.2011 (!) ausführlich dargelegt, hat diese die Auszahlung der Löhne und Gehälter in den Monaten Jänner - März 2010 im Vertrauen auf die Aufrechterhaltung der Finanzierung der Gesellschaft durch die Gesellschafterin vorgenommen.

Zwar hat die Behörde nunmehr anerkannt, dass die Geschäftsführerin im Sinne des § 78 (1) EStG die Auszahlung der Löhne und Gehälter nicht mehr im vollen Umfang getätigt hat und auf dieser Basis ihren Haftungsanspruch gegen Frau AB auf € 5.403,23 reduziert. Weiterhin ausständig ist jedoch die inhaltliche Auseinandersetzung mit den konkreten Umständen der anteiligen Auszahlung der Löhne und Gehälter und der

Frage, ob überhaupt ein schuldhaftes Verhalten von Frau AB vorliegt. Wie ebenfalls bereits öfter und ausführlich erläutert, erfolgte insbesondere die finanzielle Gebarung der Geschäftsführerin in enger Abstimmung mit den Vertretern der Gesellschafterin. Dies war schon deswegen erforderlich, da sich die Gesellschaft in der Aufbauphase befand und hinsichtlich der Finanzierung im hohen Maße von der Außenfinanzierung durch die Gesellschafterin abhängig war. Konsequenterweise wurden der Gesellschaft Eigenkapital und Gesellschafterdarlehen im größeren Ausmaß zur Verfügung gestellt.

Die Vertreter der Gesellschafterin und ihrerseits deren Gesellschafter haben Frau AB durch verbindliche Zusagen stets im Glauben belassen, dass sie die Finanzierung der XY GmbH aufrechterhalten und ausweiten werden. Dies war schon deshalb plausibel, da, wie erwähnt, bereits wesentliche Mittel in das Unternehmen investiert worden waren und viel Aufbauarbeit bereits geleistet war - beides wäre durch die Einstellung der Finanzierung akut gefährdet gewesen (und ging schließlich auch durch die Insolvenz endgültig verloren). Schließlich wurde Frau AB sogar ein Zahlungsbeleg vorgelegt, der eine Überweisung der Gesellschafter beweisen sollte, sich aber schließlich als Fälschung erwiesen hat.

Nur ein schuldhaftes Verletzen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigt zur Haftungsinanspruchnahme iSd § 9 BAO, wobei auch leichte Fahrlässigkeit dafür ausreicht. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzulegen, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war. Entspricht der Vertreter seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptungen und Beweisanboten zu seiner Entlastung darzutun, so liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.

Frau AB wurde die Ausweitung der Finanzierung durch die Gesellschafterin von deren Vertretern konkret und verbindlich zugesagt. Ihr wurde schließlich sogar durch einen gefälschten Überweisungsbeleg die tatsächliche Leistung entsprechender Zahlungen vorgegaukelt. Eine rechtliche Durchsetzung dieser Zusagen wurde auch von der danach zuständigen Masseverwalterin Frau RA Mag. P. D. in Betracht gezogen und nur aus Kostengründen unterlassen. Es ist daher evident, dass Frau AB keinerlei Verschulden trifft und kein schuldhaftes Verletzen abgabenrechtlicher Pflichten vorliegt. Damit sind die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Haftung für die Abgabenschuldigkeiten der XY GmbH iSd § 9 BAO von Frau AB nicht gegeben."

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 22.10.2015 zur Entscheidung vor.

"Am 9.11.2015 erging durch das Bundesfinanzgericht nachstehender Ergänzungsvorhalt: Im Beschwerdeverfahren wurde vorgebracht, dass die Löhne Jänner bis März 2010 nur noch anteilig ausbezahlt worden seien.

Es wird daher ersucht, die Lohnabgaben entsprechend den tatsächlich zur Auszahlung gelangten Beträgen für die genannten Monate zu berechnen.

Dem Antwortschreiben über das Ergebnis sind die Berechnungsgrundlagen anzuschließen.

Weiters wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, dass für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz nicht besteht (vgl. z.B. VwGH vom 19.4.2007, 2005/15/0129).

Es wird daher ersucht, für die von Ihnen errechneten Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum DB eine Liquiditätsberechnung vorzulegen.

Ein Liquiditätsstatus muss die Frage, welcher Betrag unter Einbeziehung **sämtlicher** Zahlungseingänge (beginnend ab 1. Fälligkeitstag) bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, klären.

Dazu ist eine Gegenüberstellung der fälligen Finanzamtsverbindlichkeiten und der restlichen im zeitlichen Nahbereich fällig werdenden sonstigen Verbindlichkeiten sowie der Zahlungseingänge inklusive der bereits vorhandenen liquiden Mittel und der Zahlungen an das Finanzamt und an die anderen Gläubiger (dies unter Berücksichtigung der Zug- um Zug Geschäfte) mit der Berechnung des Quotenschadens vorzulegen..."

Im Antwortschreiben vom 14.12.2015 wurde ausgeführt:

"Eine Berechnung der Lohnabgaben auf Basis der tatsächlich zur Auszahlung gelangten Beträge über die näherungsweise vorgenommenen und bereits im Laufe des Verfahrens vorgelegten Berechnungen durch die Personalverrechnung war bis jetzt technisch leider nicht möglich; eine entsprechende Berechnung könnte aber bis 31.1.2016 nachgereicht werden."

Die angeschlossene Liquiditätsberechnung ergab, dass die Abgabenverbindlichkeiten zu 38,6%, die Gesamtverbindlichkeiten zu 6,4% befriedigt wurden.

Im Hinblick auf die Vorhaltsbeantwortung - "eine entsprechende Berechnung könnte aber bis 31.1.2016 nachgereicht werden" - wurde die steuerliche Vertretung (Gesprächspartner: Dr.-H) in einem Telefonat vom 23.12.2015 nochmals aufgefordert, die Berechnung bis zu diesem Termin vorzulegen.

Dieser Aufforderung wurde bis dato nicht Folge geleistet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO hatten 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 eingebracht werden können.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung des Bf. als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

I. Vorliegen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen

Am Abgabenkonto erfolgte am 22.9.2015 eine Löschung von Abgabenverbindlichkeiten in Höhe von € 40.190,59. Derzeit haften nachstehende Abgabenschuldigkeiten aus:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	2008	636,92
Lohnsteuer	01/10	1.534,11
Lohnsteuer	02/10	739,08
Lohnsteuer	03/10	898,30
Dienstgeberbeitrag	01/10	728,90
Dienstgeberbeitrag	02/10	322,15
Dienstgeberbeitrag	03/10	413,58
Zuschlag zum DB	01/10	64,79
Zuschlag zum DB	02/10	28,64
Zuschlag zum DB	03/10	36,76

Dies entspricht den Haftungsbeträgen laut Beschwerdeentscheidung.

Im Hinblick auf die Löschung stellen diese aushaftenden Beträge die Höchstgrenze dar, für die die Bf. zur Haftung herangezogen werden kann.

2.) Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin:

Mit Beschluss des HG Wien vom 11.5.2010 wurde über das Vermögen der XY GmbH das Konkursverfahren eröffnet, das mit Beschluss vom X.X. **2011** nach erfolgter

Schlussverteilung aufgehoben wurde. In der Folge wurde die Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der GmbH uneinbringlich.

3.) Stellung des Bf. als Vertreter

Gemäß Firmenbuchauszug vertrat die Bf. die GmbH vom 9.5.2008 bis zur Konkursöffnung als alleinige handelsrechtliche Geschäftsführer und zählt damit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, welche bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung der Bf. als Geschäftsführerin

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

Einen solchen Nachweis hat die Bf. vorgelegt. Diese ergab, dass die Abgabenverbindlichkeiten mit 38,6%, die Gesamtverbindlichkeiten hingegen mit 6,4% bedient wurden. Die Bf. hat damit nachgewiesen, die Abgabenbehörde bei der Verteilung der liquiden Mittel nicht benachteiligt zu haben.

Der Beschwerde war daher hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge und den Zuschlägen zum DB stattzugeben.

Die Verpflichtung eines Vertreters nach § 80 BAO hinsichtlich der Abfuhr der Lohnsteuer geht über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden (bzw. aller Gläubiger) hinaus. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1998 ergibt sich vielmehr die

Verpflichtung, dass die Lohnsteuer ungeachtet des Grundsatzes der Gleichbehandlung aller andrängenden Gläubiger - zur Gänze zu entrichten ist (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168).

Der Arbeitgeber hat nach § 78 Abs. 3 EStG dann, wenn die Mitteln nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten, woraus nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, dass die Ausbezahlung von Löhnen ohne korrekte Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer in jedem Fall eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 25.12.2004, 2004/13/0146).

Im Berufungsverfahren bringt der Bf. vor, dass die den haftungsgegenständlichen Lohnabgaben zugrunde liegenden Löhne und Gehälter nicht zur Gänze, sondern in den Monaten Jänner bis März 2010 zu 96,2%, 36,3% und 46,5% ausbezahlt worden seien.

Die Frage, ob ein Abgabensanspruch gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ nur dann zu beantworten, wenn kein eine Bindungswirkung erstreckender Abgabenbescheid vorangegangen ist (vgl. etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 22.1.2004, 2003/14/0095 und vom 19.12.2002, 2000/15/0217).

Das Finanzamt ist dem Beschwerdevorbringen gefolgt und hat in der Beschwerdevorentscheidung die haftungsgegenständlichen Lohnsteuern unter Heranziehung der o.a. Prozentsätze reduziert.

Da diese Berechnung unrichtig ist, zumal sich die Einkommen - bzw. Lohnsteuer nicht bloss aus einem fixen Prozentsatz vom Bruttoeinkommen errechnet, wurde die Bf. mit einem an die steuerliche Vertretung zugestellten Schreiben des BFG aufgefordert, die Lohnabgaben entsprechend den tatsächlichen zur Auszahlung gelangten Beträge zu berechnen.

Dieser Aufforderung ist die steuerliche Vertretung trotz nochmaliger telefonischer Aufforderung bis dato nicht nachgekommen.

Da der Bf. im Haftungsverfahren die Behauptungs- und Beweislast obliegt und darüber hinaus weder der belangten Behörde noch dem BFG die Bemessungsgrundlagen für die Lohnsteuer bekannt sein können, demgemäß eine Berechnung nicht vorgenommen werden kann, war dem Vorbringen nicht zu folgen.

Der Beschwerde war dennoch hinsichtlich der Lohnsteuern 1-3/2010 teilweise stattzugeben und die Haftung auf die in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Beträge (€ 1.534,11, € 739,08 und € 898,30) einzuschränken, da das Finanzamt sämtliche Verbindlichkeiten, die die in der Beschwerdevorentscheidung ausgewiesenen Schuldigkeiten übersteigen, gelöscht hat.

Das Vorbringen, dass die Bf. darauf vertraut habe, dass die Muttergesellschaft den von ihr eingegangenen Finanzierungsverpflichtungen nachkomme, kann schon deshalb das

Verschulden an der Nichtentrichtung der Lohnsteuern nicht ausschließen, da gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers **einzubehalten** hat. Das Vorbringen der Bf. beweist, dass sie gegen die im § 78 Abs. 1 EStG normierte Verpflichtung der Einbehaltungspflicht verstoßen hat, somit ein haftungsbegründendes Verschulden vorliegt.

Soferne die Bf. vorbringt, dass sie am 11.4.2000 die schriftliche Zusage über € 200.000,00 und ihr am 26.4.2010 eine Zahlung mittels Bankbeleg bestätigt worden, diese aber in der Folge nicht eingelangt sei, ist dem entgegenzuhalten, dass diese Zusagen lange nach Auszahlung der Löhne erfolgten, das Vorbringen daher das Verschulden an der Nichtbeachtung der Einbehaltungspflicht der Lohnsteuer nicht ausschließen kann.

Hinsichtlich der Lohnsteuer 2008 wurde kein Vorbringen erstattet, weshalb von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen ist.

5.) Kausalzusammenhang:

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.

6.) Ermessen:

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensübung 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.

Laut Firmenbuchauszug war die Bf. einzige Geschäftsführerin der Gesellschaft, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 BAO, und können diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Im Übrigen hat die Bf. auch kein Vorbringen zum Ermessen erstattet.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

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 9. Februar 2016