

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache VN NN, Adresse, über die Beschwerde vom 26.05.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen vom 29.04.2015, MA 6/ARL-927652/15 i betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und der Beschwerdeführer haftet nunmehr wie folgt:

Für die Monate August 2013 bis Dezember 2013 Dienstgeberabgabe iHv. EUR 292,03.

Für die Monate Jänner 2014 bis Juni 2014 Kommunalsteuer iHv. EUR 5.118,12 plus Säumniszuschlag iHv. EUR 102,36.

Für die Monate Jänner 2014 bis Juni 2014 Dienstgeberabgabe iHv. EUR 350,-.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, Herr VN NN, vertrat die GmbH als Geschäftsführer seit dem Datum, im Firmenbuch eingetragen am Datum.

Mit Schreiben vom 22.01.2014 brachte die GmbH, steuerlich vertreten, die Kommunalsteuererklärung iHv. EUR 10.859,60 ein.

Mit Schreiben eingegangen am 17.12.2014 ging die Erklärung betreffend Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 01-06/2014 iHv. EUR 350,- ein.

Die Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1/2012 bis 06/2014 ergab lt. Schreiben der MA 6 gem. [§ 14 Abs. 1 KommStG 1993](#) vom 26.02.2015 für

2012: EUR 15.198,82

2013: EUR 10.967,60

2014: EUR 5.118,12

In der Begründung wurde angeführt, dass die Kommunalsteuergrundlage für den Zeitraum 01/2014 bis 06/2014 (vom 01.01.2014 bis 16.06.2014) anhand der vorgelegten Lohnkonten ermittelt wurde.

Mit Schreiben vom 07.04.2015, zugestellt am 10.04.2015, hat die belangte Behörde einen Vorhalt an den Beschwerdeführer übermittelt, zur Stellungnahme betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe, Haftung für die GmbH, in dem Rückstände iHv. EUR 7.406,37 vorgehalten wurden.

Mit Schreiben vom 13.04.2015 beantwortete der Beschwerdeführer den Vorhalt vom 07.04.2015 wie folgt:

"Die Haftungsinanspruchnahme ist unbegründet. Der Zeitraum, wofür Sie Haftungen aus rückständigen Steuern und Abgaben für obige Gesellschaft gegen den Geschäftsführer anführen, liegt vor meinem Zeitpunkt der Eintragung als handelsrechtlicher Geschäftsführer. Ich wurde mit Datum zum Geschäftsführer der obigen Gesellschaft bestellt und ist dies am Datum im Firmenbuch des HG Wien eingetragen worden. Während bzw. ab meiner Zeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer war kein Personal mehr in der Firma beschäftigt. Es besteht daher kein Haftungstatbestand. Ihr Schreiben vom 07.04.2015 weist nicht die gehörige Unterschrift oder Amtssignatur auf. Es ist mit einem erheblichen Mangel behaftet. Ich ersuche daher um Einstellung des Haftungsverfahrens."

Mit Schreiben vom 29.04.2015, zugestellt durch Hinterlegung am 11.05.2015, erließ die belangte Behörde einen Haftungsbescheid gem. [§ 6a KommStG 1993](#) für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der GmbH für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2014 iHv. EUR 6.616,13 und gem. § 6a DGA für den Rückstand an Dienstgeberabgabe iHv. EUR 790,24 für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2014.

In der Begründung führt die belangte Behörde zur Stellungnahme des Beschwerdeführers aus, dass *"gemäß [§ 18 Abs. 1 GmbHG](#) die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten wird. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer wird auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer hat insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet*

werden. Sind mehrere Geschäftsführer vorhanden, so wird die Gesellschaft mangels anderweitiger Bestimmungen durch sämtliche Geschäftsführer vertreten. Weiters ist festzuhalten, dass es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass ein Geschäftsführer auch für Abgabenrückstände, die vor seiner Geschäftstätigkeit fällig geworden sind, haftet. Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Ausdruck gebracht, dass die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit ihrer Abstattung endet und der Geschäftsführer einer GmbH sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit daher darüber unterrichten muss, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (vgl. hiezu beispielweise das Erkenntnis vom 24. Februar 2010, Zl. 2006/13/0094)."

Am Datum1 wurde der Konkurs mittels Beschluss des Handelsgerichts Wien (GZ) als Hauptkonkurs gem. Art. 3 Abs. 1 EulnsVO eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst. Mittels Mitteilung an das Insolvenzgericht, mit Wirkung vom Datum1, wurde mit Eintragsdatum Datum1, Herr RA als Masseverwalter bestellt.

Mit Schreiben vom 17.06.2015 übermittelte die belangte Behörde ein Schreiben betreffend "Parteiengehör" in dem sie den Beschwerdeführer aufforderte, eine Liquiditätsaufstellung, aus der die Verbindlichkeiten und Tilgungen sowie vorhandene liquide Mittel ersichtlich sind, vorzulegen.

Mit Schreiben vom 02.07.2015 beantwortete der Beschwerdeführer die Aufforderung der belangten Behörde wie folgt: *"Zur Vorlage derartiger Urkunden bin ich rechtlich nicht verhalten. Es geht um strittige Zeiträume, wo ich noch nicht Geschäftsführer war. Ich halte auch aufrecht, dass ich für Vorgänge bei der Gesellschaft, die vor meiner Tätigkeit als Geschäftsführer sich darstellen, nicht haftbar bin. So gesehen ist das Haftungsverfahren dem Grunde nach bereits verfehlt."*

Mit Schreiben vom 11.11.2015 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung mit der die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde und Kommunalsteuer iHv. EUR 6.616,13 und Dienstgeberabgabe iHv. EUR 790,24 für den Zeitraum Jänner 2013 bis Juni 2014 erneut festgesetzt wurde. Den Vorbringen des Beschwerdeführers wurde Folgendes entgegnet: *"Gemäß [§ 18 Abs. 1 GmbHG](#) wird die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer wird auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer hat insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden. Sind mehrere Geschäftsführer vorhanden, so wird die Gesellschaft mangels anderweitiger Bestimmungen durch sämtliche Geschäftsführer vertreten. Weiters ist festzuhalten, dass es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass ein Geschäftsführer auch für Abgabenrückstände, die vor seiner Geschäftstätigkeit fällig geworden sind, haftet. Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Ausdruck gebracht, dass die*

Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit ihrer Abstattung endet und der Geschäftsführer einer GesmbH sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit daher darüber unterrichten muss, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 24. Februar 2010, Zl. 2006/13/0094). Einen Nachweis, dass die Entrichtung der aushaftenden Abgaben nicht möglich gewesen sei bzw. dass er sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit entsprechend davon überzeugt hat, ob und in welchem Ausmaß Abgabenschuldigkeiten bestehen, hat der Beschwerdeführer nicht erbracht. Diesem Vorhalt der ständigen Judikatur des VwGH ist der Beschwerdeführer weder entgegengetreten (vielmehr hat er die Vorhaltungen gänzlich ignoriert) noch hat er entsprechende Unterlagen dazu vorgelegt. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (vgl. VwGH v. 19.2.1997, Zl. 96/13/0079). Nach dem Gleichheitsgrundsatz hat der Vertreter vorhandene Mittel zwar nicht in erster Linie zur Begleichung der Abgabenschulden zu verwenden, er darf allerdings auch nicht den Abgabengläubiger schlechter behandeln, als alle anderen Gläubiger; er darf also nicht andere Verbindlichkeiten vor den Abgabeschulden erfüllen. Sind zwar Geldmittel vorhanden, reichen sie aber nicht zur Deckung aller fälliger Verbindlichkeiten aus, müssen - damit dem Gleichheitsgrundsatz entsprochen wird - alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden (VwGH vom 8.6.1982, [81/14/0171](#), 82/14/0070-0072). Von einer anteiligen Begleichung kann nicht gesprochen werden, wenn z.B. die Löhne zur Gänze ausbezahlt werden und die Abgaben nicht entrichtet werden, denn zur Vermeidung eines haftungsrelevanten Verschuldens hätten die anfallenden Abgabenverbindlichkeiten zumindest anteilig entrichtet werden müssen und die Löhne nur in entsprechend geringerem Ausmaß ausbezahlt werden dürfen (VwGH v. 25. Jänner 1999, Zl. 97/17/0144; 29. Juni 1999, Zl. 99/14/0040). Im gegenständlichen Fall wurden laut Aktenlage zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt, die damit fälligen Abgaben wurden jedoch nicht entrichtet. Durch die Schlechterstellung des Abgabengläubigers hat der Beschwerdeführer somit seine Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt. Herr NN wurde außerdem mit Schreiben vom 17. Juni 2015 aufgefordert, zum Nachweis dafür, dass er den Abgabengläubiger nicht benachteiligt hat, monatliche Liquiditätsaufstellungen vorzulegen. Dieser Aufforderung ist er jedoch nicht nachgekommen. Der Beschwerdeführer hat sohin keinen Nachweis erbracht, dass die im Haftungszeitraum vorhandenen Mittel der Gesellschaft anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse Zlen. 84/13/0198, 89/14/0043, 89/14/0044 ua.) haftet der Geschäftsführer bzw. Vorstand für die in Haftung gezogenen Abgabe zur Gänze, wenn er dem Gleichbehandlungsgebot zuwiderhandelt bzw. keinen entsprechenden Nachweis der

Gleichbehandlung erbringt. Zum Vorbringen der Uneinbringlichkeit bei der Gesellschaft ist entgegenzuhalten, dass die Voraussetzung für die Abgabenhaftung nach § 6a KommStG nicht mehr die Uneinbringlichkeit ist, sondern der Umstand, dass die Abgabe beim Abgabepflichtigen "nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann". [§ 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung](#) gilt sinngemäß. Es muss daher die Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner lediglich mit Schwierigkeiten verbunden, die Einbringung beim Abgabenschuldner also im Vergleich zu einer durchschnittlichen Einbringung bloß erschwert sein, wie insbesondere im Falle der Konkursöffnung. Ob der Konkurs selbst vom Vertreter schuldhaft herbeigeführt wurde, ist nicht von Belang (Erkenntnis des VwGH vom 20.7.1999; 97/13/0236). Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war. Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergibt sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Beschwerdeführer hätte nach Übernahme der Geschäftsführung Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum im Sinne der Gläubigergleichbehandlung zumindest anteilig entrichtet wird."

Mit Schreiben vom 27.11.2015 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht in dem er weiters vorbrachte: "Ich halte alle meine Beschwerdeargumente aufrecht. Es ist nicht rechtens - und gesetzwidrig - mich für Abgabenrückstände haftbar zu machen, die vor meiner Zeit als Geschäftsführer entstanden sind. Als ich meine Geschäftsführertätigkeit begonnen habe, waren die gegenständlichen Obligos bereits begründet. Ich habe keinerlei Dispositionen über die Vermögen der Gesellschaft getroffen, keine Gläubiger bezahlt, sondern sogleich den Insolvenzantrag gestellt. Es konnte sich daher das Problem der Gläubigerungleichbehandlung gar nicht ergeben, welches in meinen zeitlichen Handlungsbereich als Geschäftsführer fällt. Ich halte auch ergänzend aufrecht, dass der Haftungsfall ohnedies nicht schlagend geworden ist. Die bisherigen Erkenntnisse aus dem Insolvenzverfahren haben ergeben, dass es dem Insolvenzverwalter gelungen ist, Forderungen für die Gesellschaft einzuziehen. Es kommt daher zu einer Quotenausschüttung. Im Ergebnis: 1. Ich hafte nicht im Rahmen der Geschäftsführerhaftung für Vorgänge, die zeitlich vor meinem Eintrag als handelsrechtlicher Geschäftsführer gelegen und begründet sind. 2. Ich habe über das Vermögen der Gesellschaft nicht verfügt. Ich habe sogleich den Insolvenzantrag gestellt. Über das dann vorliegende Vermögen hat ausschließlich der Insolvenzverwalter verfügt. Es wurde damit der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung durch mich nicht verletzt."

Mit Schreiben vom 14.12.2018 brachte die belangte Behörde eine Stellungnahme am Bundesfinanzgericht ein mit dem Wortlaut:

"Die monatliche Aufteilung der Steuerbeträge der Jahre 2013 und 2014 an Dienstgeberabgabe und Kommunalsteuer der GmbH ergibt sich aus den beim Masseverwalter angeforderten Lohnkonten in Gegenüberstellung mit der GPLA Prüfung bzw. der Rumpffjahreserklärung an

Dienstgeberabgabe 2014. Für die bis Juni 2014 angestellten Dienstnehmer wurden die Lohnkonten bis Mai 2014 abgegeben. Der Abgabebetrag für Juni 2014 ergibt sich aus der Differenz der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) abzgl. des PKW Sachbezuges zu den Lohnkonten für Jänner bis Mai 2014. Als Nachweis, dass die Beschäftigten auch im Juni 2014 bei der gegenständlichen Firma gearbeitet haben gilt die Sozialversicherungsabfrage (Aktenverzeichnis Blatt 17). Der Rückstand an Kommunalsteuer des Jahres 2013 wurde durch die Bezahlung der Konkursquote zur Gänze abgedeckt (getilgt) und beträgt daher 0,00 Euro. Dies gilt auch für alle Nebengebühren des Jahres 2013 an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe. Für den Rückstand an Dienstgeberabgabe des Jahres 2013 verbleibt durch die Bezahlung der Konkursquote ein Restbetrag von Euro 292,03. Die monatliche Aufteilung erfolgte durch die vollständigen, vom Masseverwalter übermittelten, Lohnkonten des Jahres 2013. Die Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe des Jahres 2014 bleiben unverändert, da lt. VwGH Vorgabe die Zahlung der Konkursquote auf den ältesten Rückstand anzurechnen ist. Die Säumniszuschläge für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe des Jahres 2014 wurden nicht mittels Bescheid vorgeschrieben."

Zum Rückstand von Abgabenschuldigkeiten betreffend Kommunalsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2014 und Dienstgeberabgabe für die Monate September bis Dezember 2013 sowie für Jänner bis Juni 2014 wurde folgende Tabelle übermittelt:

Abgabe/Nebeng.	Monat	Betrag	bezahlt	Rückstand	Summe	Fälligkeit
Kommunalsteuer	Jänner 2014	€ 781,00	€ 0,00	€ 781,00	€ 781,00	17.02.2014
Kommunalsteuer	Februar 2014	€ 777,42	€ 0,00	€ 777,42	€ 1.558,42	17.03.2014
Kommunalsteuer	März 2014	€ 781,02	€ 0,00	€ 781,02	€ 2.339,44	15.04.2014
Kommunalsteuer	April 2014	€ 781,02	€ 0,00	€ 781,02	€ 3.120,46	15.05.2014
Kommunalsteuer	Mai 2014	€ 1.098,05	€ 0,00	€ 1.098,05	€ 4.218,51	16.06.2014
Kommunalsteuer	Juni 2014	€ 899,61	€ 0,00	€ 899,61	€ 5.118,12	15.07.2014
Summe		€ 5.118,12	€ 0,00	€ 5.118,12	€ 5.118,12	
Säumniszuschlag	1-6/2014	€ 102,36	€ 0,00	€ 102,36	€ 102,36	06.03.2015
Gesamt KommSt+SZ		€ 5.220,48	€ 0,00	€ 5.220,48	€ 5.220,48	
Abgabe/Nebeng.	Monat	Betrag	bezahlt	Rückstand	Summe	Fälligkeit
Dienstgeberabgab	Jänner 2014	€ 66,00	€ 0,00	€ 66,00	€ 66,00	17.02.2014
Dienstgeberabgab	Februar 2014	€ 64,00	€ 0,00	€ 64,00	€ 130,00	17.03.2014
Dienstgeberabgab	März 2014	€ 80,00	€ 0,00	€ 80,00	€ 210,00	15.04.2014
Dienstgeberabgab	April 2014	€ 64,00	€ 0,00	€ 64,00	€ 274,00	15.05.2014
Dienstgeberabgab	Mai 2014	€ 68,00	€ 0,00	€ 68,00	€ 342,00	16.06.2014
Dienstgeberabgab	Juni 2014	€ 8,00	€ 0,00	€ 8,00	€ 350,00	15.07.2014
Summe		€ 350,00	€ 0,00	€ 350,00	€ 350,00	
Säumniszuschlag	1-6/2014	€ 7,00	€ 0,00	€ 7,00	€ 7,00	13.01.2015
Gesamt DGA					€ 357,00	
Abgabe/Nebeng.	Monat	Betrag	bezahlt	Rückstand	Summe	Fälligkeit
Dienstgeberabgab	August 2013	€ 64,00	€ 59,97	€ 4,03	€ 4,03	16.09.2013
Dienstgeberabgab	September 2013	€ 80,00	€ 0,00	€ 80,00	€ 84,03	15.10.2013
Dienstgeberabgab	Oktober 2013	€ 64,00	€ 0,00	€ 64,00	€ 148,03	15.11.2013
Dienstgeberabgab	November 2013	€ 64,00	€ 0,00	€ 64,00	€ 212,03	16.12.2013
Dienstgeberabgab	Dezember 2013	€ 80,00	€ 0,00	€ 80,00	€ 292,03	15.01.2014
Summe		€ 352,00	€ 59,97	€ 292,03	€ 292,03	
Säumniszuschlag	1-12/2013	€ 7,24	€ 7,24	€ 0,00	€ 0,00	
Gesamt DGA					€ 292,03	

Am 13.02.2019 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, zu der der Beschwerdeführer trotz Hinterlegung der Ladung am 21.12.2018 nicht erschienen ist und gegenüber dem Bundesfinanzgericht demnach keine triftigen Gründe für sein Nichterscheinen vorgebracht wurden. Der Beschwerdeführer wurde bereits in der Ladung zur mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass ein Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht (§ 274 Abs. 4 BAO).

Die belangte Behörde beantragte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht die Abänderung des Bescheides in der im Schreiben vom 14.12.2018 vorgelegten Höhe und brachte vor, dass die Kommunalsteuererklärung für das Jahr 2013 am 22.01.2014 und betreffend der Dienstgeberabgabe für das Jahr 2013 durch den steuerlichen Vertreter eingebracht wurde und für das Jahr 2014 durch den Masseverwalter und dass die Grundlagen für die Kommunalsteuer aus 2014 durch die Kommunalsteuerprüfung am 26.02.2015 anhand der Lohnkonten ermittelt worden wären.

Der einvernommene Zeuge RA RA gab in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht an, dass vor einer Konkursöffnung alle Gläubiger gleich bedient werden müssen, wenn Zahlungsunfähigkeit drohe. Die Zahlungsunfähigkeit werde dann angenommen, wenn nicht mehr alle Verbindlichkeiten in einer angemessenen Zahlungsfrist bezahlt würden. Er habe kein Gutachten betreffend der GmbH eingeholt; seine Zuständigkeit beziehe sich stets auf den Zeitpunkt ab der Konkursöffnung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Einleitung:

Der Beschwerdeführer bestreitet die Haftung für Abgabenschuldigkeiten der GmbH, die vor seinem Eintritt als Geschäftsführer fällig geworden sind.

2. Rechtslage:

- [§ 6a Abs. 1 KommStG 1993](#) bestimmt entsprechend [§ 9 Abs. 1 BAO](#):

„Die in den [§§ 80 ff BAO](#) bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.“

- [§ 6a Abs. 1 des Gesetzes über die DGA](#) bestimmt entsprechend [§ 9 Abs. 1 BAO](#):

„Die in den [§§ 80 BAO](#) bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Konkursöffnung.“

3. Rechtliche Beurteilung:

3. 1. Nachweispflicht des Geschäftsführers:

Es ist Aufgabe des Geschäftsführers, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich war, weil nach allgemeinen

Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe darzutun hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist (VwGH 27.03.2002, [2000/13/0220](#)). Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel.

3.2. Schuldhafte Pflichtverletzung:

Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist; den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht (VwGH 23.06.2009, [2007/13/0005](#)).

Da der Beschwerdeführer ab dem Datum alleiniger, vertretungsbefugter Geschäftsführer war, kann davon ausgegangen werden, dass er mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut war. Danach richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung des Beschwerdeführers. (VwGH 28.06.2009, [2009/16/0244](#)).

3.3. Höhe des Haftungsbetrages:

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 19.02.1997, [96/13/0079](#)).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort „insoweit“ im § 6a Abs. 1 des Gesetzes über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe bzw. [§ 6a Abs. 1 KommStG 1993](#) eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat.

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. Vermag er 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 22.09.1999, [96/15/0049](#), zu [§ 9 BAO](#)).

3.4. Haftung für vorangegangene Zeiträume:

Der Vertreter muss sich bei Übernahme seiner Tätigkeit darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH 10.07.1989, [89/15/0021](#); VwGH 25.06.1990, [89/15/0159](#)).

Der Beschwerdeführer widerspricht in der Beschwerde seine Heranziehung zur Haftung für Abgaben, die schon vor seinem Eintritt als Geschäftsführer fällig geworden sind. Unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach sich ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist. (VwGH 23.6.2009, [2007/13/0005](#)). Dass der Beschwerdeführer daran ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, ist seinem Vorbringen im Vorhalteverfahren und in der Beschwerde nicht entnehmbar (VwGH 24.2.2010, [2006/13/0094](#)).

Im Übrigen sind Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Gerade bei unterschiedlichen Rechtsstandpunkten wäre es Aufgabe der beschwerdeführenden Parteien gewesen, sich bei der zuständigen Abgabenbehörde über die Kommunalsteuerpflicht zu erkundigen. Auch die Argumentation mit einer plausiblen Rechtsauffassung kann ein Verschulden am objektiv unterlaufenen Rechtsirrtum nicht ausschließen, vielmehr trägt das Risiko des Rechtsirrtums der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (VwGH 23.06.2009, [2007/13/0005](#)).

Ein Geschäftsführer hat sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen

nachgekommen ist (VwGH 27.2.2003, [2000/15/0119](#)), weil die Pflicht der GmbH zur Abgabentrichtung erst mit deren Abstattung endet. Die GmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GmbH verhalten (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0085](#), VwGH 23.6.2009, [2007/13/0005](#)).

3.5. Haftungsvoraussetzungen:

a) Abgabeforderung gegen den Vertretenen:

Im konkreten Fall ist das Bestehen der Abgabeforderungen und die Stellung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der GmbH unbestritten. Die erschwerte Einbringung der Abgabeforderungen infolge Konkurses der Primärschuldnerin wurde vom Beschwerdeführer dem Grunde nach nicht in Zweifel gezogen. Im konkreten Fall hat sich gezeigt, dass die GmbH in Bezug auf die Abfuhr von Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für in den Jahren 2013 bis 2014 bezahlte Lohn- und Gehaltszahlungen ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht erfüllt hat. Bei der Kommunalsteuer und bei der Dienstgeberabgabe handelt es sich um eine Selbstbemessungsabgabe, deren bescheidmäßige Festsetzung nur erfolgt, wenn der Abgabepflichtige die Erklärung unterlässt, sich die Erklärung als unvollständig oder sich die Selbstbemessung als unrichtig erweist (VwGH 28.06.2012, [2009/16/0244](#)).

b) Stellung als Vertreter:

Die Geschäftsführereigenschaft des Beschwerdeführers vom Datum bis Konkurseröffnung am Datum¹ ist unbestritten gegeben.

c) Erschwerte Einbringung der Abgabeforderung:

Die Voraussetzung für die Abgabenhaftung gem. § 6a KommStG ist der Umstand, dass die Abgabe beim Abgabepflichtigen *"nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann"*. [§ 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung](#) gilt sinngemäß. Es muss daher die Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner lediglich mit Schwierigkeiten verbunden, die Einbringung beim Abgabenschuldner also im Vergleich zu einer durchschnittlichen Einbringung bloß erschwert sein, wie insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. Ob der Konkurs selbst vom Vertreter schuldhaft herbeigeführt wurde, ist nicht von Belang (VwGH 20.7.1999, [97/13/0236](#)).

d) Pflichtverletzung des Vertreters:

Die belangte Behörde weist zu Recht darauf hin, dass die Unterlassung der Abfuhr der Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 2013 bis 2014 für ausgezahlte Löhne nicht mit dem Hinweis der nicht ausreichenden Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden kann. Der belangten Behörde kann aber auch nicht entgegengetreten werden, wenn sie hinsichtlich der anderen Abgabenverbindlichkeiten deren nicht zumindest anteilige Befriedigung als Verschulden des Beschwerdeführers beurteilt hat.

e) Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung:

Als Verschulden des Beschwerdeführers wurde vielmehr der Umstand beurteilt, dass er nicht für die (zumindest anteilige) Abgabentilgung Sorge getragen habe (VwGH 29.06.1999, [99/14/0040](#)). Im konkreten Fall ist klagestellt, dass gewisse unter anderem zur Zahlung der vollen Löhne ausreichende Geldmittel zur Verfügung standen und ausbezahlt wurden, der Abgabengläubiger aber über einen längeren Zeitraum keine Zahlungen mehr erhielt.

Ungeachtet der grundsätzlich amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Verpflichtung, die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist. Wenngleich diese besondere Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen, (...) aufzustellen (VwGH 29.06.1999, [99/14/0040](#); VwGH 20.4.1999, [94/14/0147](#)). Derartige Behauptungen hat der Beschwerdeführer auf den konkreten Fall bezogen nicht aufgestellt.

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 17.9.1986, [84/13/0198](#), VwGH 30.5.1989, [89/14/0043](#); 89/14/0044; VwGH 29.4.1994, [93/17/0395](#); VwGH 3.11.1994, [93/15/0010](#); VwGH 19.02.1997, [96/13/0079](#))

Ein Entschuldigungsgrund liegt im konkreten Fall nicht vor bzw. wurde keiner vorgebracht.

f) Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung:

Die belangte Behörde weist zutreffend darauf hin, dass es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

g) Zu den Vorbringen des Beschwerdeführers:

Im erstinstanzlichen Verfahren wurde der Beschwerdeführer wiederholt aufgefordert, seiner Nachweispflicht nachzukommen, und beispielsweise im Vorhalt vom 17.06.2015 konkret ersucht, durch eine Liquiditätsaufstellung darzulegen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten der GmbH vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattfand. Diese Unterlagen hat der Beschwerdeführer der belangten Behörde nicht vorgelegt.

Der Beschwerdeführer bringt in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.04.2015 vor, dass zum Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit *"kein Personal mehr in der Firma beschäftigt"* gewesen wäre. Demgegenüber ist dem Auszug der Wiener Gebietskrankenkasse vom 15.06.2015, Beitragskonto *****, zu den Beschäftigten ab 2013 zu entnehmen, dass insgesamt 10 Personen bis zum 15.06.2014 bei der GmbH beschäftigt waren.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers vom 02.07.2015, lautend: *"Zur Vorlage derartiger Urkunden bin ich rechtlich nicht verhalten. Es geht um strittige Zeiträume, wo ich noch nicht Geschäftsführer war. Ich halte auch aufrecht, dass ich für Vorgänge bei der Gesellschaft, die vor meiner Tätigkeit als Geschäftsführer sich darstellen, nicht haftbar bin. So gesehen ist das Haftungsverfahren dem Grunde nach bereits verfehlt."*, ist zu entgegnen, dass ihn als Vertreter im Haftungsverfahren eine qualifizierte Mitwirkungspflicht trifft (VwGH 17.8.1998, [98/17/0038](#)).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die zur Verfügung stehenden Mittel während des Haftungszeitraumes für eine zumindest anteilige Begleichung der bestehenden Forderungen ausgereicht hätten. Aufgrund aktenkundiger Zahlungsflüsse (Lohnzahlungen

aufgrund Lohnzettel) konnte festgestellt werden, dass im Jahr 2014 noch liquide Mittel vorhanden waren. Die belangte Behörde stützte die Haftung darauf, dass der Beschwerdeführer nicht nachweisen konnte, dass die vorhandenen Mittel verhältnismäßig auf die Gläubiger verteilt worden sind.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag vom 25.11.2015, lautend: *"Ich habe keinerlei Dispositionen über die Vermögen der Gesellschaft getroffen, keine Gläubiger bezahlt, sondern sogleich den Insolvenzantrag gestellt. Es konnte sich daher das Problem der Gläubigerungleichbehandlung gar nicht ergeben, welches in meinen zeitlichen Handlungsbereich als Geschäftsführer fällt."* hat der Beschwerdeführer nicht in der erforderlichen Weise konkretisiert. Waren noch Mittel vorhanden, so ist es aber Sache des Vertreters, darzutun, dass die Abgabensforderungen bei der Verfügung darüber nicht benachteiligt wurden (VwGH 17.8.1998, [98/17/0038](#)). 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 schuldhaft Verletzung annehmen darf (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0095](#)). Eine schuldhaft Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist; den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht (VwGH 28.4.2004, [99/14/0120](#), VwGH 26.6.2007, [2006/13/0086](#)).

h) Bagatellgrenze:

Gem. [§ 217 Abs. 10 BAO](#) ist der Säumniszuschlag für Dienstgeberabgabe 2014 iHv. EUR 7,- nicht von der Haftung umfasst.

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Erkenntnis vertretene Rechtsmeinung folgt insbesondere der im Erkenntnis angeführten, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 21. Februar 2019