

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf., Adresse, PLZ-Ort, vertreten durch RA Mag. Wolfgang Winkler, Ditscheinergasse 2/4, PLZ-Ort2, vom 17. November 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, vom 7. Oktober 2016, betreffend Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen für den Zeitraum Juli 2013 bis Dezember 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist seit 16. Juli 2013 zur selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführerin der B-GmbH (im Folgenden kurz B-GmbH) mit Sitz in PLZ-Ort2, Adresse2, bestellt. Das Stammkapital iHv ATS 500.000,00 wird zur Gänze von der Bf. gehalten.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum1, Zl. GZ1, wurde über das Vermögen der B-GmbH das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet und mit weiterem Beschluss vom Datum2, Zl. GZ1, das über das Vermögen der B-GmbH eröffnete Sanierungsverfahren in ein Konkursverfahren abgeändert.

1. vorangehendes Ermittlungsverfahren:

Mit Vorhalt vom Datum4 wurde die Bf. darauf verwiesen, dass die nachstehenden Abgabebeträge im Gesamtbetrag von EUR 12.984,39 nicht entrichtet worden seien:

Haftungsbescheid:	Zeitraum:	Abgabe:	SZ:	Gesamt:
Kommunalsteuer	1-12 2013	2.296,02	45,92	2.341,94
Kommunalsteuer	1-12 2014	4.314,87	86,30	4.401,17
Kommunalsteuer	1-12 2015	2.355,26	47,11	2.402,37
Kommunalsteuer	1-12 2016	2.139,64	42,79	2.182,43
Dienstgeberabgabe	1-12 2013	306,00	6,12	312,12
Dienstgeberabgabe	1-12 2014	576,00	11,52	587,52
Dienstgeberabgabe	1-12 2015	460,00	9,20	469,20
Dienstgeberabgabe	1-12 2016	282,00	5,64	287,64
SUMME:				12.984,39

Mit E-Mail vom Datum4 hält der rechtliche Vertreter der Bf. fest, dass das Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-GmbH noch nicht abgeschlossen sei. Somit könne eine Haftung der Bf. derzeit nicht abschließend geklärt werden, da eine entsprechende Quotenzahlung aus dem Insolvenzverfahren zu Gunsten der Gläubiger zu erwarten sei. Auch habe die Bf. sämtliche Gläubiger in den Monaten vor Insolvenzeröffnung gleich behandelt. Einen entsprechenden Nachweis werde die Bf. durch ihren Steuerberater erstellen lassen. Dazu würde der rechtliche Vertreter der Bf. jedoch eine monatliche Aufschlüsselung der von der belangten Behörde geforderten Haftungsbeträge benötigen.

Mit weiterem Vorhalt vom 2. September 2016 ersuchte die belangte Behörde die Bf. auf Grund der E-Mail vom Datum4 um eine monatliche Aufschlüsselung der abgegebenen *Jahreserklärungen* für den Zeitraum Jänner 2013 bis Februar 2016 sowie um Vorlage einer Liquiditätsaufstellung für diesen Zeitraum.

Die Liquiditätsaufstellung habe für den genannten Betrachtungszeitraum und auf Fälligkeit bezogen folgende Angaben zu enthalten, wobei der jeweilige Betrachtungszeitraum zwischen dem Entstehen der einzelnen Abgabe bis zu deren Fälligkeit falle:

1. Eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestanden und neu entstandenen Verbindlichkeiten in Gegenüberstellung mit
2. einer Auflistung aller Zahlungen (inkl. Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bzw. Zug-um-Zug-Geschäfte) und sonstigen Tilgungen im Betrachtungszeitraum und
3. eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag

Die Liquiditätsaufstellung samt Quotenberechnung müsse für die belangte Behörde rechnerisch nachvollziehbar und aussagekräftig und durch entsprechende Unterlagen belegt sein. Dieser Vorhalt wurde zugestellt, blieb aber unbeantwortet.

2. Haftungsbescheid vom 7. Oktober 2016, Zl. GZ3:

Mit Haftungsbescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabenwesen wurde die Bf.

I. gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993, BGBl. 819/1993 idgF, zur Haftung für Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der B-GmbH iHv EUR 10.156,94 für den Zeitraum Juli 2013 bis Dezember 2015 sowie

II. gemäß § 6a des Dienstgeberabgabengesetzes, LGBl für Wien Nr. 17/1970 idgF, zur Haftung für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen der B-GmbH iHv EUR 1.503,48 für den Zeitraum Juli 2013 bis Dezember 2015

herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 BAO idgF binnen einem Monat ab Zustellung des Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst werde.

Die im Haftungsbescheid vom 7. Oktober 2016 ausgewiesenen Rückstände, hinsichtlich derer die Bf. zur Zahlung binnen einem Monat aufgefordert wurde, enthält jedoch auch - entgegen dem Spruch des Bescheides - jeweils Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den 1-2/2016 in Höhe von EUR 2.182,43 (KommSt) sowie EUR 287,64 (DGA), die im Zuge einer GPLA-Prüfung festgestellt worden seien.

Begründend wurde nach Wiedergabe der maßgebenden Gesetzesstellen ausgeführt, mit Schreiben vom 2. September 2016 sei die Bf. aufgefordert worden, die von ihr bereits angekündigte Liquiditätsaufstellung zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung binnen einem Monat vorzulegen. Dazu seien auch detaillierte Hinweise für die Erstellung einer Liquiditätsaufstellung angeführt worden. Weiters sei die Bf. aufgefordert worden, eine monatliche Aufschlüsselung der Abgabebeträge der abgegebenen Jahreserklärungen zu übermitteln.

Darüber hinaus sei die Bf. informiert worden, dass entsprechend der anzuwendenden gesetzlichen Vorschriften, allein aufgrund der Tatsache eines anhängigen Konkursverfahrens davon ausgegangen werden könne, dass die in Rede stehenden Abgabenrückstände bei der Primärschuldnerin nicht oder zumindest nur erschwert einbringlich seien. Ein Zuwarten bis zum Abschluss des Konkursverfahrens zur Feststellung einer allfällig erzielten Konkursquote sei gesetzlich nicht vorgesehen und könne daher von der Abgabenbehörde auch nicht abverlangt werden.

Bis dato sei von der Bf. weder eine Stellungnahme noch eine Liquiditätsaufstellung eingebracht worden. Das Argument der Gläubigergleichbehandlung gehe daher ins Leere.

Die Bf. sei seit 16. Juli 2013 im Firmenbuch als Geschäftsführerin der B-GmbH eingetragen und habe weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen. Die Bf. habe somit die ihr als Geschäftsführerin auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, der bei dieser Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessenrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da nach der Aktenlage kein Hinweis darauf bestehe, dass der nunmehr aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin überhaupt noch eingebracht werden könnte.

Aufgrund der von A.H. geleisteten Zahlungen iHv EUR 1.323,97 für den Zeitraum Jänner bis Juni 2013 habe sich der Rückstand wie u.a. verringert. Der Rückstand iHv EUR 11.660,42 sei wie folgt ermittelt worden:

Rückstand:	Zeitraum:	Abgabe:	SZ:	Gesamt:
Kommunalsteuer	7-12 2013	1.148,01	22,96	1.170,97
Kommunalsteuer	1-12 2014	4.314,87	86,30	4.401,17
Kommunalsteuer	1-12 2015	2.355,26	47,11	2.402,37
Kommunalsteuer	1-12 2016	2.139,64	42,79	2.182,43
Dienstgeberabgabe	7-12 2013	153,00	6,12	159,12
Dienstgeberabgabe	1-12 2014	576,00	11,52	587,52
Dienstgeberabgabe	1-12 2015	460,00	9,20	469,20
Dienstgeberabgabe	1-12 2016	282,00	5,64	287,64
SUMME:				11.660,42

3. Beschwerde vom 17. November 2016:

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Begründend werde für den Haftungszeitraum 2015 und 2016 ausgeführt, dass sich die Bf. aufgrund der Liquiditätsprobleme des Unternehmens bemüht habe, sämtliche Gläubiger gleich zu behandeln. Die Bf. könne daher als Einschreiterin nur insoweit eine Haftung treffen, als die Stadt Wien gegenüber anderen Gläubigern schlechter gestellt worden sei.

Die Bf. werde mit ihrem Steuerberater einen entsprechenden Gleichbehandlungsnachweis erstellen und diesen der Behörde vorlegen. Dies sei aber bis dato noch nicht möglich gewesen, da die Behörde den behaupteten Rückstand nicht in einzelne Beitragsmonate aufgeschlüsselt habe, was aber Voraussetzung für den Gleichbehandlungsnachweis sei. Jedenfalls treffe die Bf. als Einschreiterin kein Verschulden hinsichtlich des geltend gemachten Gesamtbetrages.

Auch habe die belangte Behörde nicht berücksichtigt, dass das Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-GmbH noch nicht abgeschlossen sei. Die Hauptschuldnerin habe bei Insolvenzeröffnung über offene Kundenforderungen iHv ca. EUR 60.000,00 sowie über Anlagevermögen verfügt, sodass mit einer entsprechenden Quote zu Gunsten der Gläubiger zu rechnen sei. Solange der Ausfall der Stadt Wien noch nicht feststehe, könne über die Haftungsfrage nicht entschieden werden.

Zudem hafte die Bf. als Einschreiterin nur, insofern ihr ein Verschulden an der Nichtzahlung von Beiträgen treffe. Worauf sich dieses Verschulden gründe, bleibe im bekämpften Bescheid gänzlich unbegründet. Die Behörde werde daher darzulegen haben, woraus sie konkret das Verschulden der Einschreiterin ableite. Mangels entsprechender Begründung bleibe eine Ergänzung der Beschwerde vorbehalten.

Darüber hinaus wurde beantragt, der Beschwerde eine aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, da die Voraussetzungen für die Gewährung einer aufschiebenden Wirkung allesamt vorliegen würden.

1. der angefochtene Bescheid sei einem Vollzug zugänglich, da mit Erlassung des Haftungsbescheides jedenfalls die Zahlungspflicht für die Bf. eintrete.
2. keine öffentlichen Interessen würden der Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung entgegenstehen; dies wäre nur dann anzunehmen, wenn es sich dabei um besonders qualifizierte, über das bei jeder Verwaltungsmaßnahme vorhandene öffentliche Interesse hinausgehende Interessen handle; das sei im vorliegenden Fall aber nicht anzunehmen.
3. Mit dem Vollzug wäre für die Bf. ein unverhältnismäßiger Nachteil verbunden, da aufgrund der geforderten Geldleistung der Bf. eine Bezahlung ohne Gefährdung ihres Lebensunterhaltes und ihrer Familie nicht möglich wäre.

4. Vorhalt vom 25. November 2016:

Mit Vorhalt vom 25. November 2016 wurde die Bf. seitens der belangten Behörde letztmalig eingeladen, innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung eine monatliche Aufschlüsselung für den Zeitraum Jänner 2013 bis Februar 2016 sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für denselben Zeitraum vorzulegen.

Die Liquiditätsaufstellung habe für den genannten Betrachtungszeitraum und auf die Fälligkeit bezogen folgende Angaben zu enthalten, wobei der jeweilige Betrachtungszeitraum zwischen dem Entstehen der einzelnen Abgabe bis zu deren Fälligkeit falle:

1. Eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten in Gegenüberstellung mit
2. einer Auflistung aller Zahlungen (inkl. Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bzw. Zug-um-Zug-Geschäfte) und sonstigen Tilgungen im Betrachtungszeitraum und
3. eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag (15. des Fälligkeitsmonates).

Es liege an der Bf. die monatliche Aufschlüsselung der erklärten Steuerbeträge zu erbringen. Erst mit diesen Informationen könne die Behörde den Rückstand in einzelne Beitragsmonate aufschlüsseln. Trotz der mit 2. September 2016 erfolgten Aufforderung habe die Bf. diese Aufschlüsselung nicht übermittelt.

Da nach der Aktenlage zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt, die damit fälligen Abgaben jedoch nicht entrichtet worden seien, habe die Bf. durch die Schlechterstellung des Magistrats der Stadt Wien ihre Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt.

Darüber hinaus sei die Auffassung unrichtig, dass der Geschäftsführer nur in der anteiligen Höhe des Kommunalsteuerbetrages hafte, den er bei Wahrung der Gleichbehandlung aller Gläubiger hätte entrichten müssen, unrichtig. Vielmehr hafte der Vertreter bei einem Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot für die in Betracht kommenden Abgaben zur Gänze (vgl. VwGH 28.4.1999, Zl. 98/13/0103).

5. Beschwerdevereentscheidung vom 17.01.2016, ZI. GZ4:

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 17. Jänner 2016 betreffend Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe jeweils für den Zeitraum Juli 2013 bis Dezember 2015 wurde mit Beschwerdevereentscheidung vom 17. Jänner 2016, ZI. GZ4, als unbegründet abgewiesen und die Heranziehung der Bf. zur Haftung wie folgt begründet:

Voraussetzungen für die Haftung seien das Bestehen einer *Abgabenerforderung* gegen den Vertretenen, die Stellung als *Vertreter*, die *erschwerte Einbringung* der Abgabenerforderung, eine *Pflichtverletzung* des Vertreters, dessen *Verschulden* an der Pflichtverletzung und die *Ursächlichkeit* der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Insbesondere sei es die Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich gewesen sei, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe darzutun habe, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei. Widrigenfalls könne angenommen werden, dass der Vertreter seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen sei.

So in der Beschwerde im Wesentlichen vorgebracht werde, zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung einen Gleichbehandlungsnachweis erstellen zu wollen und diesen vorzulegen, da kein Verschulden der Bf. vorliege, werde dazu festgestellt:

Bereits in der Stellungnahme vom Datum⁴ sei von der Bf. sinngemäß die gleichen Vorbringen wie in der Beschwerde vom 17. November 2016 eingewendet worden.

Nach dem Gleichheitsgrundsatz dürfe der Vertreter die vorhandenen Mittel zwar nicht in erster Linie zur Begleichung der Abgabenschulden verwenden, er dürfe allerdings auch nicht den Abgabengläubiger schlechter behandeln, als alle anderen Gläubiger, er dürfe also nicht andere Verbindlichkeiten vor den Abgabenschulden erfüllen.

Seien zwar Geldmittel vorhanden, würden diese aber nicht zur Deckung aller fälligen Verbindlichkeiten ausreichen, müssen - damit dem Gleichheitssatz entsprochen werde - alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden (vgl. VwGH 8.6.1982, ZI. 82/14/007-0072).

Von einer anteiligen Begleichung könne nicht gesprochen werden, wenn zB die Löhne zur Gänze ausbezahlt und die Abgaben nicht entrichtet werden, denn zur Vermeidung eines haftungsrelevanten Verschuldens hätten die anfallenden Abgabenverbindlichkeiten zumindest anteilig entrichtet und die Löhne nur in entsprechend geringerem Ausmaß ausbezahlt werden dürfen (vgl. VwGH 25.1.1999, ZI. 97/17/0144; 29.6.1999, ZI. 99/14/0040).

Im gegenständlichen Fall seien nach der Aktenlage zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt, aber die damit fälligen Abgaben nicht entrichtet worden.

Durch die Schlechterstellung des Abgabengläubigers habe die Bf. somit ihre Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt.

Mit Schreiben vom 2. September 2016 und 25. November 2016 sei die Bf. jeweils eingeladen worden, einen Nachweis zur *Gläubigergleichbehandlung* zu erstellen. Dazu seien in diesen Schreiben jeweils detaillierte Anweisungen zur Gestaltung eines nachvollziehbaren Gleichbehandlungsnachweises gegeben und auch darauf verwiesen worden, dass eine monatliche Aufschlüsselung der abgegebenen Jahreserklärungen im gegenständlichen Haftungszeitraum vorzulegen sei.

Die monatliche Aufschlüsselung der Jahreserklärungen durch die Bf. sei Voraussetzung für die monatliche Aufschlüsselung der Rückstände.

Da bis dato von der Bf. weder eine monatliche Aufschlüsselung der selbst erklärten Abgabebeträge, noch ein Nachweis zur Gläubigergleichbehandlung erfolgt sei, gehe das Argument der Gläubigergleichbehandlung mangels eines Nachweises ins Leere.

Die erschwerte Einbringung des Abgabenrückstandes sei im Hinblick auf die erfolgte Eröffnung des Konkursverfahrens gegen die Primärschuldnerin evident, zumal laut Auskunft des Masseverwalters ein Abschluss des Konkursverfahrens weder in Sicht sei, noch Einschätzungen über eine etwaige Konkursquote möglich seien. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung sei daher erfüllt und bedürfe es dazu keineswegs eines Zuwartens auf den Abschluss des Konkursverfahrens bzw. Festlegung der Konkursquote.

Entsprechend den anzuwendenden gesetzlichen Vorschriften könne allein aufgrund der Tatsache eines anhängigen Konkursverfahrens davon ausgegangen werden, dass die verfahrensgegenständlichen Abgabenrückstände bei der Primärschuldnerin nicht oder zumindest nur erschwert einbringlich seien. Ein Zuwarten bis zum Abschluss des Konkursverfahrens zur Feststellung einer allfällig erzielten Konkursquote sei gesetzlich nicht vorgesehen und könne von der Abgabenbehörde auch nicht abverlangt werden.

Das Vorbringen der Bf., die Haftungsfrage könne nicht entschieden werden, solange der Ausfall der Stadt Wien noch nicht feststehe, gehe somit ins Leere. Im Übrigen habe der Masseverwalter mit Beschluss vom 16. November 2016 angezeigt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit).

Die Bf. habe im vorliegenden Fall keinen Nachweis erbracht, dass ihr die Erfüllung ihrer Pflichten unmöglich gewesen sei. Die Pflichtverletzung der Bf. ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Die Bf. hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde. Aus diesem Grund sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 23. Februar 2017 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

7. Vorlagebericht der belangten Behörde vom 16. Mai 2017 (Verf46):

Nach dem Vorlagebericht der belangten Behörde sei von der Bf. weder eine monatliche Aufschlüsselung der selbst erklärten Abgabebeträge übermittelt, noch ein Nachweis zur Gläubigergleichbehandlung vorgelegt worden. Zur notwendigen monatlichen Aufschlüsselung der Jahreserklärung durch die Bf. werde auf die BFG-Entscheidung vom 6.11.2015, GZ. RV/7400033/2015, verwiesen.

Die *erschwerte* Einbringung de Abgabenrückstandes sei im Hinblick auf die erfolgte Eröffnung des Konkursverfahrens gegen die Primärschuldnerin evident, zumal laut Auskunft des Masseverwalters ein Abschluss des Konkursverfahrens nicht in Sicht sei. Daher seien auch keine Einschätzungen der Konkursquote möglich. Ein Zuwarten bis zum Abschluss des Konkursverfahrens zur Feststellung einer allfällig erzielten Konkursquote sei gesetzlich nicht vorgesehen und könne von der Abgabenbehörde auch nicht abverlangt werden. Im Übrigen habe der Masseverwalter angezeigt, dass eine Masseunzulänglichkeit gegeben sei.

Im vorliegenden Fall liege die Pflichtverletzung der Bf. in der mangelhaften Erklärung und Zahlung der Kommunalsteuer sowie der Dienstgeberabgabe.

8. Aufstellung der Haftungsbeträge vom 9. Jänner 2019:

Mit Eingabe vom 9. Jänner 2019 übermittelte die belangte Behörde eine Aufstellung der monatlichen Haftungsbeträge an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für die in Rede stehenden Zeiträume.

Da seitens der Bf. keine monatliche Aufstellung der Steuerbeträge übermittelt worden sei, haben die Jahreslohnkonten der ehemaligen Steuerberatungskanzlei BZ-GmbH für 2013 bis 2016 angefordert werden müssen. Weiters sei eine Detailaufstellung der GPLA-Prüferin des Finanzamtes, S.S., angefordert worden. Die angeforderten Unterlagen seien rasch übermittelt und dabei nochmals festgestellt worden, dass für die Jahre 2015 und 2016 alle Steuerbeträge ausschließlich aufgrund der Lohnkonten und ohne Hinzurechnungen ermittelt worden seien.

Aufgrund des Lohnkontos für das Jahr 2016 sei festgestellt worden, dass die Vorschreibung der Dienstgeberabgabe mangels Vorlage einer Rumpfhjahreserklärung für Jänner bis Juni 2016 zu niedrig erfolgt und die Kommunalsteuer für Jänner bis Februar 2016 aufgrund der monatlichen Aufteilung zu hoch erfolgt sei.

Es sei daher für den Monat Februar 2016 an Dienstgeberabgabe der richtige Betrag iHv EUR 242,00 und an Kommunalsteuer von EUR 695,32 angenommen worden. Aus dem

Konkursverfahren haben nur die Masseforderungen anteilig befriedigt werden können, eine Quotenzahlung für die Konkursforderungen sei nicht möglich gewesen.

Die monatliche Aufstellung der offenen Haftungsbeträge (in EUR) würde sich für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe wie folgt darstellen:

Kommunalsteuer:

Jahr:	Jän:	Feb.:	Mrz:	Apr.:	Mai:	Juni:
2013	-	-	-	-	-	-
2014	-	41,45	356,12	356,12	356,12	712,23
2015	-	-	-	-	-	-
2016	1.084,09	695,32				

Jahr:	Juli:	Aug.:	Sep.:	Okt.:	Nov.:	Dez.:	SUMME:
2013	-	-	-	287,00	574,01	287,00	1.148,01
2014	356,12	356,12	356,12	356,12	712,23	356,12	4.314,87
2015	-	-	-	-	1.146,90	1.208,36	2.355,26
2016							1.779,41

Dienstgeberabgabe:

Jahr:	Jän:	Feb.:	Mrz:	Apr.:	Mai:	Juni:
2013	-	-	-	-	-	-
2014	40,00	42,00	40,00	42,00	40,00	84,00
2015	-	-	-	-	-	-
2016	272,00	242,00				

Jahr:	Juli:	Aug.:	Sep.:	Okt.:	Nov.:	Dez.:	SUMME:
2013	-	-	-	20,00	85,00	48,00	153,00
2014	40,00	42,00	40,00	42,00	82,00	42,00	576,00
2015	-	-	-	-	250,00	210,00	460,00
2016							514,00

9. Vorhaltsbeantwortung vom 27. Februar 2019:

Nach den Ausführungen des Rechtsvertreters der Bf., werde der Haftungsbetrag iHv EUR 9.190,34 für den Zeitraum 07/2013 bis 12/2015 anerkannt. Insoweit werde die Beschwerde zurückgezogen.

Darüber hinaus werde angemerkt, dass über das Vermögen der Bf. zur Zl. GZ2, des BG XY, mittlerweile rechtskräftig das Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. keine aufschiebende Wirkung der Beschwerde:

Gemäß § 254 BAO wird durch Einbringung einer Beschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt, insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten.

Bescheide entfalten somit ihre volle Wirksamkeit bereits mit ihrer Rechtskraft im materiellen Sinn und somit idR mit deren Zustellung. Aus diesem Grund berühren Bescheidbeschwerden die Wirkungen eines Bescheides nicht (vgl. VwGH 22.1.2004, ZI. 2003/14/0095; 29.3.2007, ZI. 2007/15/0005, 0006).

Wegen der Bestimmung des § 254 BAO ist auch eine Haftungsgeltendmachung (§ 224) vor Rechtskraft jener Bescheide, die die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, zulässig (vgl. VwGH 13.9.1988, ZI. 86/14/0095).

So in der Beschwerde vom 17. November 2016 die Zuerkennung aufschiebender Wirkung beantragt wurde, ist damit aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 254 BAO kein Raum.

2. Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 01/2013-02/2016:

Gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 (KommStG), haften die in den §§ 80ff der Bundesabgabenordnung bezeichneten Vertreter 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.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Gesetzes über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe (DienstgeberabgabeG), LGBI. Nr. 17/1970, haften die in den § 80 ff der Bundesabgabenordnung bezeichneten Vertreter 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 Konkurseröffnung.

Gemäß § 11 Abs. 1 KommStG 1993 entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Lohnzahlungen gewährt, Gestellungsentgelte gezahlt (§ 2 lit. b) oder Aktivbezüge ersetzt (§ 2 lit. c) worden sind. Lohnzahlungen, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen.

Nach § 11 Abs. 2 KommStG 1993 ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Werden laufende Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Kommunalsteuer bis zum 15. Februar abzuführen.

Ein im Rahmen der Selbstberechnung vom Steuerschuldner selbst berechneter und der Abgabenbehörde bekannt gegebener Kommunalsteuerbetrag ist nach Abs. 3 leg.cit. vollstreckbar. Wird kein selbstberechneter Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben oder erweist sich die Selbstberechnung als nicht richtig, hat die Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid zu erfolgen. Von der Erlassung eines solchen Abgabenbescheides kann abgesehen werden, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung binnen drei Monaten ab Einreichung der Abgabenerklärung berichtigt; erweist sich die Berichtigung als nicht richtig, hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen.

Gemäß § 11 Abs. 4 KommStG 1993 hat der Unternehmer für jedes abgelaufene Kalenderjahr bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Steuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung hat die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten. Im Falle der Schließung der einzigen Betriebsstätte in der Gemeinde ist zusätzlich binnen einem Monat ab Schließung an diese Gemeinde eine Steuererklärung mit der Bemessungsgrundlage dieser Gemeinde abzugeben. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, ist der Gemeinde die Steuerklärung unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes zu übermitteln. Die Gemeinden haben die Daten der Steuererklärung hinsichtlich der jeweils auf sie entfallenden Bemessungsgrundlagen der Finanzverwaltung des Bundes im Wege des FinanzOnline zu übermitteln.

Gemäß § 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.

Die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe werden für jeden Kalendermonat am 15. des darauffolgenden Kalendermonats fällig (§ 11 Abs. 2 KommStG und § 6 Abs. 1 DienstgeberabgabeG).

Für jedes abgelaufene Kalenderjahr hat der Unternehmer gemäß § 11 Abs. 4 KommStG bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Kommunalsteuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung hat die gesamte auf das

Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen.

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 Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Für die Haftung nach § 6a KommStG und nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe gilt nichts anderes (vgl. VwGH 18.3.2013, Zl. 2011/16/0187, mwN).

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen 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. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (vgl. VwGH 18.3.2013, Zl. 2011/16/0187).

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die *erschwerte Einbringung* der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden, seine Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für erschwerte Einbringung.

Unbestritten fungierte die Bf. im Zeitraum 16. Juli 2013 bis Dezember 2015 als handelsrechtliche Geschäftsführerin der B-GmbH, die Bf. war demnach aufgrund ihrer handelsrechtlichen Vertreterstellung auch zur Entrichtung der Abgabenschuldigkeit zu den in ihrem Vertretungszeitraum fallenden Fälligkeitstagen verpflichtet.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum², Zl. GZ1, wurde über das Vermögen der B-GmbH das bereits vorher eingeleitete Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung in ein Konkursverfahren abgeändert.

Durch diese Konkursöffnung ergibt sich, dass die Abgabenschuldigkeiten nur erschwert einzubringen sind. Das Konkursverfahren wurde mit weiterem Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum⁴, Zl. GZ1, nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben.

Nach § 11 Abs. 4 KommStG 1993 in der Stammfassung, BGBl 819/1993, hatte der steuerpflichtige Unternehmer für jedes Kalenderjahr bis 31. März des darauffolgenden

Kalenderjahres der Gemeinde *eine nach Kalendermonaten gegliederte Steuererklärung* über die Berechnungsgrundlagen abzugeben.

Infolge der Novelle mit BGBl I Nr. 180/2004 wurde § 11 Abs. 4 KommStG 1993 in der Weise abgeändert, dass die Steuererklärung nur mehr die *gesamte* auf das Unternehmen entfallende *Bemessungsgrundlage*, aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden, zu enthalten hat und im Wege von FinanzOnline elektronisch übermittelt wurde. Aus den Erläuterungen ergibt sich, dass der Wegfall der monatlichen Aufschlüsselung deshalb erfolgte, da dies zu einem enormen Verwaltungsaufwand auf beiden Seiten (Unternehmen und beteiligte Gemeinden) führte.

Nach den Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes 1993 und der FinanzOnline-VO 2006 sind somit die vom Steuerpflichtigen abzugebenden Jahreserklärungen seit 2005 nicht mehr monatlich aufzuschlüsseln, da nur mehr die jährliche Bemessungsgrundlage einzureichen ist (vgl. VO, BGBl II Nr. 453/2002 betreffend Datenübermittlung iZm der gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben und Rz 157 der Information des BMF zu Kommunalsteuergesetz, BMF-010222/0260-VI/7/2011).

Es ist daher aufgrund der seit 2005 bestehenden Rechtslage ohne monatliche Aufschlüsselung durch den Steuerpflichtigen für die Abgabenbehörde nicht möglich, einen Abgabenrückstand aufgrund der Jahreserklärung monatlich aufzuschlüsseln.

Darüber hinaus wurde im vorliegenden Fall kein Gleichbehandlungsnachweis bzw. keine Liquiditätsaufstellung erbracht, sondern vielmehr der Haftungsbetrag iHv EUR 9.190,34 aus den Rückständen und Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 7/2013 bis 12/2015 außer Streit gestellt.

So seitens der Bf. ins Treffen geführt wird, über die Haftungsfrage könne nicht entschieden werden, da der Ausfall der Stadt Wien noch nicht feststehe, ist dem zu entgegnen: Für die Heranziehung der Bf. zur Haftung ist lediglich die erschwerte Einbringung Voraussetzung. Da es sich dabei um keine Ausfallhaftung handelt, ist der tatsächliche Ausfall an Abgaben der Stadt Wien nicht von Belang.

Da der Spruch des Haftungsbescheides vom 7. Oktober 2016 aber den Zeitraum Juli 2013 bis Dezember 2015 umfasst und diesem Zeitraum ein Haftungsbetrag lediglich in Höhe von EUR 9.190,34 zu Grunde liegt, kann die Haftung der Bf. lediglich für diesen Zeitraum ausgesprochen werden. Dem Haftungsbetrag liegen nachstehende Beträge zu Grunde:

Bezeichnung:	Zeitraum:	Abgabe:	SZ:	Gesamt:
Kommunalsteuer lt. GPLA:	7-12 2013	1.148,01	22,96	1.170,97
Kommunalsteuer lt. GPLA:	1-12 2014	4.314,87	86,30	4.401,17
Kommunalsteuer lt. GPLA:	1-12 2015	2.355,26	47,11	2.402,37
Dienstgeberabgabe	7-12 2013	153,00	6,12	159,12
Dienstgeberabgabe	1-12 2014	576,00	11,52	587,52
Dienstgeberabgabe	1-12 2015	460,00	9,20	469,20
Summe Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe:				9.190,34

So seitens der belangten Behörde damit argumentiert werde, die Haftungsbeträge für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe iHv EUR 10.156,94 (Kommunalsteuer) bzw. EUR 1.503,48 (Dienstgeberabgabe) seien richtig, aber die *Haftungszeiträume* seien falsch, da auch der Zeitraum 1-12/2016 von Haftung der Bf. mit umfasst werden sollte, ist dem zu entgegnen:

Seitens des Bundesfinanzgerichtes kann der Haftungszeitraum nicht ausgeweitet, sondern lediglich festgestellt werden, ob die Inanspruchnahme der Bf. zur Haftung für den Zeitraum 7/2013 bis 12/2015 zu Recht erfolgte. Andernfalls würde die Bf. durch das Bundesfinanzgericht für den Zeitraum 1-12/2016 *erstmalig* zur Haftung herangezogen.

Da die in Rede stehenden Beträge an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen für den Zeitraum 07/2013 bis 12/2015 nach der Aktenlage lediglich EUR 9.190,34 betragen, war mit dem in diesem Verfahren angefochtenen Bescheid die Inanspruchnahme der Bf. zur Haftung auf diesen Betrag zu reduzieren.

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.

Mit dieser Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, unter welchen Voraussetzungen der Vertreter einer Gesellschaft zur *Haftung* für Abgaben herangezogen werden kann, mit deren Abfuhr oder Einzahlung die Gesellschaft in Rückstand geraten ist. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Februar 2019

