

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **R.** in der Beschwerdesache P-2 und P-3, beide A-1, beide vertreten durch Bichler Zrzavy Rechtsanwälte GmbH & Co KG, Weyrgasse 8, 1030 Wien, als Rechtsnachfolgerinnen der Verlassenschaft nach P-1, über die Beschwerde vom 10. Mai 2019 gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 10. April 2019, N-1, betreffend Haftung gemäß §§ 6a KommStG und DGAG zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 10.04.2019 des Magistrates der Stadt Wien MA6, zugestellt an den vom Gerichtskommissär genannten Verlassenschaftskurator, wurde die Verlassenschaft nach P-1 gemäß §§ 6a Abs. 1 KommStG und DGAG iVm § 80 BAO als Haftungspflichtige der G-1 für nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 1.885,73 zur Haftung herangezogen:

Abgabe	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	2017	1.457,81
Säumniszuschlag	2017	29,15
Kommunalsteuer	01-02/2018	91,90
Pfändungsgebühren	01-02/2018	15,79

Dienstgeberabgabe	2017	254,00
Säumniszuschlag	2017	5,08
Dienstgeberabgabe	01-02/2018	32,00

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 sei über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden. Die vom Gesetzgeber angeführte Voraussetzung der erschwerten Einbringung für die Haftung ist dadurch erfüllt.

Der angeführte Verstorbene sei seit D-2 im Firmenbuch als Geschäftsführer bzw. Liquidator der Gesellschaft eingetragen gewesen und habe weder die Bezahlung veranlasst noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Er habe somit die im als Geschäftsführer bzw. Liquidator der GmbH auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien 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.

---//---

In der dagegen am 10.05.2019 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Verlassenschaftskurator ein, dass Herr P-1 seit dem D-2 als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen gewesen sei. Ebenfalls sei zutreffend, dass mit Beschluss des HG Wien vom D-1 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft mangels Masse nicht eröffnet worden sei.

Entgegen der im Haftungsbescheid von der Behörde vertretenen Rechtsansicht führe die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (oder im konkreten Fall die Nichteröffnung mangels Masse) jedoch nicht zwangsläufig zur Haftung des Geschäftsführers im Sinne einer Pflichtverletzung gemäß §§ 6a KommStG und DGAG. Vielmehr sei es so, dass eine Haftung nur bei einer schuldhaften Pflichtverletzung abgabenrechtlicher Pflichten in Betracht komme (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 9 Anm. 3). Diese liege jedoch im konkreten Fall nicht vor.

Wie sich aus der Saldenliste (Beilage ./1) ergebe, verfüge die Gesellschaft im konkreten Zeitraum über kein Bankkonto und kein Vermögen, das zur Befriedigung der Gläubiger herangezogen werden hätte können. Mangels liquider Mittel seien keine Zahlungen an Dritte geleistet worden und hätten diese auch nicht erfolgen können. Die fehlende Liquidität und das fehlende Vermögen hätten sich insbesondere in der Abweisung des Insolvenzverfahrens

mangels Masse gezeigt. Es sei daher zu keiner Bevorzugung von Gläubigern gekommen und sei daher auch die Abgabenbehörde nicht schlechter gestellt worden. Alle Gläubiger der Gesellschaft seien gleichbehandelt worden. Eine schuldhafte Pflichtverletzung bzw. ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz liege daher nicht vor. Die Uneinbringlichkeit müsse die Folge einer schuldhaften Pflichtverletzung sein (aaO Anm. 8). Entgegen der Rechtsansicht der Behörde stelle die unterlassene Bezahlung von Steuern und Abgaben für sich genommen noch keine haftungsbegründende Pflichtverletzung dar.

Im Ergebnis sei daher festzuhalten, dass die Verlassenschaft mangels einer abgabenrechtlichen Pflichtverletzung nicht für aushaftende Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben der Gesellschaft hafte.

---//---

Mit Schreiben vom 17.06.2019 wurde der Verlassenschaftskurator von der MA6 eingeladen, eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner 2017 bis Februar 2018 vorzulegen.

Es sei folgender Rückstand an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe ermittelt worden:

<i>2017</i>	<i>KommSt</i>	<i>bezahlt</i>	<i>Rückstand KommSt</i>	<i>Säumnis- zuschlag</i>	<i>Pfändungs- gebühr</i>
Jänner	141,37		141,37	2,83	
Februar	141,37		141,37	2,83	
März	141,37		141,37	2,83	
April	141,37		141,37	2,83	
Mai	141,37		141,37	2,83	
Juni	282,74		282,74	5,65	
Juli	141,37		141,37	2,83	
August	138,88		138,88	2,78	
September	142,02	91,89	50,13	1,00	
Oktober	127,15	127,15	0,00	0,00	
November	91,89		91,89	1,84	
Dezember	45,95		45,95	0,91	
Gesamt	1.676,85	219,04	1.457,81	29,15	

<i>2018</i>	<i>KommSt</i>	<i>bezahlt</i>	<i>Rückstand KommSt</i>	<i>Säumnis- zuschlag</i>	<i>Pfändungs- gebühr</i>
Jänner	45,95		45,95		
Februar	45,95		45,95		15,79
Gesamt	91,90		91,90		15,79

<i>2017</i>	<i>DGA</i>	<i>bezahlt</i>	<i>Rückstand DGA</i>	<i>Säumnis- zuschlag</i>	<i>Pfändungs- gebühr</i>
Jänner	30,00		30,00		
Februar	24,00		24,00		
März	24,00		24,00		
April	30,00		30,00		
Mai	24,00		24,00		
Juni	24,00		24,00		
Juli	30,00		30,00		
August	24,00		24,00		
September	24,00		24,00		
Oktober	26,00	26,00	0,00		
November	16,00	16,00	0,00		
Dezember	20,00		20,00		
Gesamt	296,00	42,00	254,00		

<i>2018</i>	<i>DGA</i>	<i>bezahlt</i>	<i>Rückstand DGA</i>	<i>Säumnis- zuschlag</i>	<i>Pfändungs- gebühr</i>
Jänner	16,00		16,00		
Februar	16,00		16,00		
Gesamt	32,00		32,00		

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 (falle zwischen dem 16. des Vormonats und dem 15. des Fälligkeitsmonates) und neu entstandenen Verbindlichkeiten, in Gegenüberstellung mit
2. einer Auflistung aller Zahlungen (inklusive Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bzw. Zug-um-Zug-Geschäfte) und sonstigen Tätigkeiten im Betrachtungszeitraum (falle zwischen dem 16. des Vormonats und dem 15. des Fälligkeitsmonates) und
3. eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag (15. des Fälligkeitsmonates).

Eine korrekte Aufstellung der Verbindlichkeiten, der neu entstandenen Verbindlichkeiten sowie deren Abstattungsbeträge habe nach den jeweiligen Fälligkeiten alle Gläubiger – einzeln und mit Angabe des Namens – und Beträge zu enthalten.

Darüber hinaus sei eine Aufstellung der liquiden Mittel zum jeweiligen Fälligkeitstag (15. des Folgemonats) beizubringen. Weiters habe die Liquiditätsaufstellung eine Quotenberechnung zu enthalten. Die Liquiditätsaufstellung samt Quotenberechnung müsse für die Behörde rechnerisch nachvollziehbar und aussagekräftig sowie durch entsprechende Unterlagen belegt sein.

---//---

Mit Schreiben vom 22.07.2019 übermittelte der Verlassenschaftskurator nochmals die in der Beilage angeschlossene Saldenliste. Diese sei bereits in der Beschwerde vorgelegt worden. Eine darüberhinausgehende Liquiditätsaufstellung für den von der Behörde geforderten Zeitraum Jänner 2017 bis Februar 2018 liege nicht vor.

Er verweise ausdrücklich darauf, dass sich aus der Saldenliste ergebe, dass die Gesellschaft im konkreten Zeitraum über kein Bankkonto und kein Vermögen verfügt habe, das zur Befriedigung der Gläubiger herangezogen werden könne. Mangels liquider Mittel seien keine Zahlungen an Dritte geleistet worden und hätten solche auch nicht erfolgen können.

Im Ergebnis sei daher festzuhalten, dass die Verlassenschaft mangels einer abgabenrechtlichen Pflichtverletzung nicht für aushaftende Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben der Gesellschaft hafte.

---//---

Mit Schreiben vom 08.08.2019 ersuchte die MA6 den Verlassenschaftskurator um folgende Stellungnahme:

In der Beschwerde vom 10.05.2019 sowie in der Stellungnahme vom 22.07.2019 habe er angegeben, dass die Gesellschaft mangels liquider Mittel keine Zahlungen an Dritte leisten

habe können. Er werde daher ersucht, Nachweise für die Nichtauszahlung der Löhne und Gehälter im Zeitraum Jänner 2017 bis Februar 2018 vorzulegen. Falls der Nachweis nicht erbracht werden könne, werde ersucht, Namen und Adressen der Beschäftigten mitzuteilen, damit diese zeugenschaftlich einvernommen werden könnten.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Verlassenschaftskurator am 23.08.2019 mit, dass nach seinem Wissensstand im verfahrensgegenständlichen Zeitraum neben dem verstorbenen Geschäftsführer lediglich zwei weitere Mitarbeiter, nämlich P-4 und P-5, beschäftigt gewesen seien.

Aufgrund der fehlenden Liquidität der Gesellschaft sei beiden Dienstnehmern kein Gehalt ausbezahlt worden.

---//---

Mit gesonderten Schreiben vom 04.09.2019 befragte der Magistrat der Stadt Wien die genannten Dienstnehmer zeugenschaftlich, ob, von welchen Firmen und aufgrund welcher Dienstverhältnisse sie im Zeitraum Jänner 2017 bis Februar 2018 Lohn- bzw. Gehaltszahlungen erhalten hätten.

---//---

Dazu gab der Zeuge P-5 bekannt, dass er laut den beigelegten Gehaltsauszügen im genannten Zeitraum folgende Gehaltszahlungen erhalten habe:

Monat	G-2	G-1	G-3
01/2017			
02/2017			
03/2017	1.350,00		
04/2017			
05/2017	1.434,69		
06/2017	900,00		
07/2017		450,00	1.192,30
08/2017			
09/2017		425,70	
10/2017		450,00	

11/2017		450,00	
12/2017		1.343,95	
01/2018			
02/2018	450,00		
03/2018	450,00		

Laut Versicherungsdatenauszug seien für den Zeugen folgende Beitragsgrundlagen von der G-1 gemeldet worden, hingegen lägen keine Meldungen seitens der G-2 vor:

<i>Jahr</i>	<i>Allgemein</i>	<i>Sonderzahlungen</i>
2016	474,63	77,80
2017	6.680,35	1.038,69
2018	4.771,44	1.060,32

---//---

Mit Schreiben vom 14.10.2019 hielt die MA6 dem Verlassenschaftskurator vor, dass er in der Stellungnahme vom 23.08.2019 angeführt habe, dass beiden Dienstnehmern der Gesellschaft kein Gehalt ausbezahlt worden sei. Die zeugenschaftliche Einvernahme eines Dienstnehmers habe jedoch ergeben, dass sowohl im Jahr 2017 als auch für die Monate Jänner bis Februar 2018 Gehälter ausbezahlt worden seien.

Es werde ihm daher Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

---//---

Mit Schreiben vom 18.10.2018 teilte auch der Zeuge P-4 mit, im Zeitraum Jänner 2017 bis Februar 2018 Gehaltszahlungen erhalten zu haben, ohne allerdings diese zu spezifizieren oder einen Nachweis zu erbringen.

Auch diese Auskunft wurde dem Verlassenschaftskurator übermittelt.

---//---

Dieser nahm dazu mit Schreiben vom 27.11.2019 Stellung und führte aus, dass von der G-4 (*Anmerkung: gemeint wohl G-1*) in den Jahren 2017 und 2018 keine Gehaltszahlungen an die beiden Dienstnehmer geleistet worden seien, da die Gesellschaft mangels Liquidität dazu gar nicht in der Lage gewesen sei.

Wie sich aus den angeschlossenen Kontoblättern (Beilage ./2) ergebe, seien die Gehaltszahlungen durch konzernverbundene Gesellschaften, nämlich die G-5 und die G-2, erfolgt. Diese seien in den von P-5 übermittelten Kontoauszügen auch namentlich angeführt worden.

Da die Zahlungen von dritter Seite erfolgt seien, bestehe somit weder eine Gläubigerungleichbehandlung noch ein schuldhaftes Verhalten des verstorbenen Geschäftsführers, da die G-4 (*Anmerkung: gemeint wohl G-1*) keine liquiden Mittel zur Befriedigung ihrer Gläubiger zur Verfügung gehabt habe.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.12.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Anführung der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass die Voraussetzungen für die Haftung eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung seien.

Dass die im Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestünden, stehe nach der Aktenlage fest.

Weiters stehe unbestritten fest, dass Herr P-1 als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehöre.

Ferner werde nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich seien.

Es sei 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 angenommen werden könne, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen sei.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin werde Folgendes entgegengehalten:

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG werde die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer werde auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer habe insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwalte, entrichtet würden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe 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 dürfe. Habe der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich gewesen sei. Für die Haftung nach §§ 6a KommStG und DGAG gelte nichts anderes (vgl. VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187).

Der Vertreter hafte für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter laste auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Gläubiger der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung habe zu jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, habe der Vertreter auf die Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 30.1.2014, 2013/16/0199).

Dem Vertreter obliege es auch, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen. Es sei dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten könne, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichten (vgl. VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

Im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel sei die Erstellung eines Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankomme, gefordert.

Vermöge der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht

angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 29.5.2013, 2010/16/0019).

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

Im gegenständlichen seien laut Aktenlage zwar Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt, die damit fälligen Abgaben jedoch nicht entrichtet worden. Durch die Schlechterstellung des Abgabengläubigers habe der Vertreter seine Pflicht zur Gleichbehandlung der Gläubiger im abgabenrechtlichen Sinne verletzt.

Die Vorlage einer Liquiditätsaufstellung für den Betrachtungszeitraum Jänner 2017 bis Februar 2018 sei nicht vorgelegt worden, die übermittelte Saldenliste sei für den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung ungeeignet. Somit hafte die Beschwerdeführerin für den ausständigen Abgabebetrag zur Gänze. Dem Vertreter wäre es oblegen gewesen, sämtliche Abgaben zu entrichten. In der Nichtentrichtung zu den Fälligkeitstagen liege ein schuldhaftes Verhalten.

Aufgrund der Erhebungen habe festgestellt werden können, dass Löhne und Gehälter im Betrachtungszeitraum erfolgt seien. Die Beschwerdeführerin habe in der Stellungnahme vom 27.11.2019 eingeräumt, dass die Zahlungen von dritter Seite erfolgt seien.

Nach § 1 KommStG unterlägen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden seien, der Kommunalsteuer, für die das Zuflussprinzip gelte. Entscheidend sei, ob der Vorteil seine Wurzel im Dienstverhältnis habe. Treffe dies zu, so fielen unter den Begriff Bezüge und sonstige Vorteile sowohl solche, die den Dienstnehmern unmittelbar vom Arbeitgeber zufließen, als auch solche Bezüge und sonstige Vorteile, die den Dienstnehmern nur mittelbar von dritter Seite zukämen. Auch wenn solche Löhne und Gehälter von dritter Seite bezahlt würden, seien für diese Kommunalsteuern und für die entsprechenden Dienstverhältnisse Dienstgeberabgaben abzuführen. Es entspräche zudem nicht den allgemeinen Gesetzen des Wirtschaftslebens, dass Dienstnehmer in einem Betrieb arbeiteten und über einen Zeitraum von einem Jahr auf die Bezahlung verzichteten.

Der Umstand, dass Löhne und Gehälter ausbezahlt worden seien, die damit einhergehenden Abgaben jedoch nicht, stelle eine Ungleichbehandlung der Abgabengläubigerin und damit eine weitere schuldhafte Pflichtverletzung dar.

Die Tatsache, dass Löhne und Gehälter zur Gänze oder auch nur zum Teil von dritter Seite bezahlt worden seien, vermöge nichts an der Haftung für nicht entrichtete Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe zu ändern.

Zudem werde angemerkt, dass die insolvenzrechtliche Gläubigergleichbehandlung im abgabenrechtlichen Verfahren keine Relevanz habe.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin seien daher nicht geeignet, die schuldhafte Pflichtverletzung des verstorbenen Geschäftsführers zu widerlegen. Sie habe somit nicht den Nachweis erbracht, dass die Erfüllung der Pflichten des Vertreters der Primärschuldnerin unmöglich gewesen sei.

Die Pflichtverletzung des Vertreters ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Vertreter hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet würden.

---//---

Mit Schreiben vom 13.01.2020 beantragte der Verlassenschaftskurator die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und verwies auf das bisherige Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesamtrechtsnachfolge

Nach [§ 19 Abs. 1 BAO](#) gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers bei Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger über.

Festzustellen war, dass der ehemalige Geschäftsführer und Liquidator der G-1, P-1, am D-3 verstarb. Der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid vom 10.04.2019 war noch an die Verlassenschaft gerichtet, mittlerweile wurde der Nachlass mit Einantwortungsbeschluss vom D-4 den Erben P-2 und P-3 eingeworfen.

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger über. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in materiell- und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (VwGH 25.2.1993, [92/16/0114](#)). Lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen können iSd § 19 BAO nicht übergehen. Zu den Rechtspositionen iSd § 19 BAO gehören ebenso wie ein Steuerschuldverhältnis iSd § 4 BAO bzw. der einzelnen Materien Gesetze

Haftungsverpflichtungen auf Grund von diesbezüglichen abgabenrechtlichen Bestimmungen (VwGH 9.11.2000, [2000/16/0376](#)).

Rechtsgrundlagen Haftung

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß [§ 6a KommStG 1993](#) 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. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz (DGAG) 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. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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

Persönliche Haftungen erstrecken sich gemäß [§ 7 Abs. 2 BAO](#) auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2).

Abgabenforderungen

Festgestellt wird, dass seitens der Wiener Gebietskrankenkasse eine GPLA zur Ermittlung der Berechnungsgrundlagen für alle lohnabhängigen Abgaben, somit auch für die haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben, stattgefunden hat. Aufgrund der Feststellungen der GPLA wurden die haftungsgegenständlichen Nachforderungen ermittelt.

Diese Nachforderungen wurden nicht bescheidmäßig festgesetzt, sondern als zusammengefasste Abgaben gemäß § 224 Abs. 1 und 3 BAO im Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht, da die Prüfungsfeststellungen anerkannt wurden.

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen (durch Anführung einer im Gesetz nicht vorgesehenen Jahressteuer) für die Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben nicht zulässig, da ein Vertreter damit nicht in die Lage versetzt wird, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu erstellen (VwGH 22.4.2015, [2013/16/0208](#)) bzw. konkret vorzubringen, weshalb welche Abgabe nicht (vollständig)

abgeführt oder entrichtet wurden, und so den ihm auferlegten Entlastungsbeweis zu erbringen (VwGH 30.1.2014, [2013/16/0199](#)), sowie deren undeterminierte Bezeichnung wegen des Gebotes der Bestimmtheit von Abgaben bei Einhebungsmaßnahmen nicht zulässig ist, weshalb diese Abgaben aufzugliedern waren (siehe Aufgliederung im Vorhalt der MA6 vom 17.06.2019).

Erschwerte Einbringlichkeit

Für die haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben gilt, dass die Haftung nach § 6a KommStG sowie § 6a DGAG keine Ausfallhaftung ist, es ist lediglich vorausgesetzt, dass die Abgaben nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können. Dies gilt nach den genannten Haftungsbestimmungen insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Im Beschwerdefall steht sogar die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der G-1 mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet wurde. Danach wurde die Gesellschaft am D-5 im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Vertreterstellung

Unbestritten ist auch, dass der verstorbene Geschäftsführer P-1 im Zeitraum vom D-2 bis D-5 (Löschung) Geschäftsführer bzw. Liquidator der genannten GmbH war.

Schuldhafte Pflichtverletzung

Festzustellen war, dass die haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern 01/2017-02/2018 gemäß § 11 Abs. 2 KommStG und die haftungsgegenständlichen Dienstgeberabgaben gemäß § 6 Abs. 1 DGAG jeweils am 15. des Folgemonats, daher im gegenständlichen Fall im Zeitraum vom 15.02.2017 bis 15.03.2018, fällig waren. Die haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge wurden erstmals im Haftungsbescheid vom 10.04.2019 geltend gemacht und waren gemäß § 217a BAO im Zeitpunkt der Zustellung dieses Bescheides fällig. Die Pfändungsgebühren wurden am 23.08.2018 festgesetzt und waren gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe dieses Bescheides fällig.

Der ehemalige Vertreter hatte daher für deren rechtzeitige und vollständige Entrichtung Sorge zu tragen, da deren Fälligkeiten in den Zeitraum seiner Geschäftsführungs- und Liquidatortätigkeit fielen und ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Dazu brachte der Verlassenschaftskurator vor, dass die Gesellschaft im konkreten Zeitraum weder über ein Bankkonto noch über Vermögen verfügt habe.

Dem ist entgegenzuhalten, dass aus der Bilanz zum 31.12.2016 hervorgeht, dass die Gesellschaft über einen Bargeldbestand von € 464,00 verfügte, der auch in der übermittelten Saldenliste zum 31.12.2017 aufscheint.

Darüber hinaus erscheint eher unwahrscheinlich, dass ein Unternehmen mit mehreren Angestellten, nämlich

<i>Name</i>	<i>Beschäftigungszeitraum</i>
P-6	01.10.2016 – 30.11.2016
P-4	01.10.2016 – 29.01.2018
P-1	21.11.2016 – D-3
P-5	04.12.2016 – 31.12.2018

sowie gemeldeten Umsätzen und Vorsteuern laut Abgabenkonto N-2 über kein eigenes Bankkonto verfügt, um die Einnahmen kassieren und die Ausgaben überweisen zu können.

Dem Einwand des Verlassenschaftskurators, dass die Bezahlung der Gehälter ausschließlich von dritter Seite, nämlich von den Gesellschaften G-2 und G-5, erfolgt sei, ist die Aktenlage entgegenzuhalten, wonach der zeugenschaftlich befragte Dienstnehmer P-5 bekanntgab, lediglich die Monatsgehälter 12/2016-06/2017 sowie 01-02/2018 von der G-2, hingegen die Monatsgehälter 07-12/2017 von der G-1 erhalten zu haben.

Darüber hinaus erscheint höchst zweifelhaft, dass alle Geschäftsvorfälle der Primärschuldnerin über die verbundenen Unternehmen abgewickelt worden sein sollen, zumal die G-2 laut Bilanz zum 31.12.2016 lediglich über einen Kassenbestand bzw. ein Bankguthaben von € 448,07 verfügte und laut Umsatzsteuerbescheiden 2017 und 2018 keinerlei Umsätze tätigte. Ähnliches trifft auch auf die G-5 zu, mit dem Unterschied, dass die Bilanz zum 31.12.2016 einen Kassenbestand bzw. ein Bankguthaben von € 15.313,62, der Umsatzsteuerbescheid 2017 Umsätze von € 8.899,20 und Vorsteuern von € 32.544,46 und der Umsatzsteuerbescheid 2018 keinerlei Umsätze und Vorsteuern auswies.

Darüber hinaus wurden laut Kontoblatt, Saldenliste sowie Abgabenkonto N-2 Zahlungen der G-1 im Jahr 2017 beispielsweise an das Finanzamt (im Wesentlichen € 8.500,00), die Gebietskrankenkasse (€ 18.000,00) und an P-4 (€ 6.000,00 für Spesen), für Energieverbrauch (knapp € 7.000,00), Instandhaltung (€ 2.000,00), Miet- und Pachtaufwand (rund € 5.000,00), Werbeaufwand (ca. € 3.000,00), Steuerberatungskosten (gut € 5.000,00) und Rechts- und Beratungskosten (über € 14.000,00) geleistet.

Unter zusätzlicher Berücksichtigung der für die Angestellten laut übermittelten Lohnzetteln geleisteten Bruttogehaltszahlungen für 2017, nämlich

- G-1

<i>Name</i>	<i>Betrag</i>
P-4	34.729,93
P-1	14.019,88
P-5	7.144,74

- G-2

<i>Name</i>	<i>Betrag</i>
P-7	50.251,02
P-8	44.832,76
P-9	9.064,75
P-10	39.386,99

(die G-5 beschäftigte keine Dienstnehmer), lassen sich die behaupteten Zahlungen von dritter Seite jedenfalls nicht erklären, da alle drei Gesellschaften nicht über ausreichende liquide Mittel verfügten.

Es ist daher vom Vorliegen von Malversationen auszugehen, zumal P-1 bei jeder der genannten verbundenen Gesellschaften im Betrachtungszeitraum als Geschäftsführer tätig war, weshalb nicht erklärte Einnahmen zur Entrichtung der im Rechenwerk enthaltenen Ausgaben, wodurch liquide Mittel der Gesellschaft entstanden wären, nicht ausgeschlossen werden können.

Es kann allerdings dahingestellt bleiben, ob die verbundenen Gesellschaften die behaupteten Zahlungen für die G-1 tatsächlich leisten hätten können, da die schuldhafte Pflichtverletzung des P-1 auch darin bestand, als Geschäftsführer der verbundenen Gesellschaften G-2 und G-5 die Entscheidung getroffen zu haben, welche Verbindlichkeiten bezahlt würden und welche nicht.

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu 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 (VwGH 19.5.2015, [2013/16/0016](#)).

Der Vertreter wäre daher verpflichtet gewesen, diese durch die Aufnahme der Zahlungen von dritter Seite im Rechenwerk der G-1 (Verbuchung Lohnaufwand, Energieverbrauch, Instandhaltung, Miet- und Pachtaufwand, Steuer- und Rechtsberatungskosten, etc. an Verrechnungskonten) entstandenen liquiden Mittel im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes gleichmäßig an alle Gläubiger zu verteilen. Indem er dies im Zusammenhang mit der laufenden Abfuhr der haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben unterlassen hat, ist ihm eine schuldhaftes Pflichtverletzung jedenfalls anzulasten (vgl. BFG 30.3.2017, [RV/7101841/2016](#)).

Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Geschäftsführer der G-1 konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, [2003/17/0134](#)), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, [89/15/0067](#)).

Von den Gesamtrechtsnachfolgern wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Conclusio

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 6a Abs. 1 KommStG und DGAG erfolgte somit die Inanspruchnahme der damaligen Verlassenschaft und nunmehrigen Erben als Rechtsnachfolgerinnen des haftungspflichtigen ehemaligen Geschäftsführers für die Abgabenschuldigkeiten der G-1 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 8. Juli 2020

URSCHRIFT