

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Robert Igali-Igalfy, Landstraßer Hauptstraße 34, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 17. Mai 2018 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 24.4.2018, MA 6/ARL-1049291/17E betreffend Haftung wegen Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19.6.2020 in Anwesenheit des Beschwerdeführers und von RA Mag. Robert Igali-Igalfy für den Beschwerdeführer sowie von ***Vertreter1*** und ***Vertreter2*** für den Magistrat der Stadt Wien zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Beschwerdeführer wird im Ausmaß von € 30,-- zur Haftung für Dienstgeberabgabe herangezogen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Am 27.11.2017 führte das Finanzamt Wien 1/23 die Schlussbesprechung über eine durchgeführte Kommunalsteuerprüfung bei der Primärschuldnerin für den Zeitraum 1.1.2014 bis 22.10.2017 durch. Für die Primärschuldnerin nahm der Masseverwalter der Gesellschaft an der Schlussbesprechung teil.

Am 19.3.2018 versendete der Magistrat der Stadt Wien, MA6, (belangte Behörde) einen Vorhalt zur Stellungnahme wegen "Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe Haftung für die Primärschuldnerin" an den Beschwerdeführer. Dieser Vorhalt lautet:

*"Sehr geehrter Herr ***Bf1***!*

Sie sind seit 11. Juli 2017 im Firmenbuch als Geschäftsführer der Firma Primärschuldnerin eingetragen und daher verantwortlicher Vertreter.

Gemäß § 80 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der derzeit geltenden Fassung, 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.

Hinsichtlich der Dienstgeberabgabe haften nach § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkursöffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Bezüglich der Kommunalsteuer haften gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

<i>Rückstand</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in EUR</i>
<i>Kommunalsteuer lt. GPLA Prüfung</i>	<i>6-9/2017</i>	<i>1.985,99</i>
<i>Säumniszuschlag</i>	<i>hiez</i>	<i>39,72</i>
<i>Dienstgeberabgabe</i>	<i>9/2017</i>	<i>30,00</i>
<i>Summe</i>		<i>2.055,71</i>

Es wird Ihnen gemäß § 183 Abs. 4 BAO Gelegenheit gegeben, den vorliegenden Sachverhalt und das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu nehmen und sich innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens dazu zu äußern. Sollten Sie Ihre Haft- und Zahlungspflicht anerkennen, so werden Sie ersucht, den Rückstand zu begleichen."

Aus dem Zustellnachweis ist ersichtlich, dass am 21.3.2019 ein Zustellversuch stattgefunden hat und der Beginn der Abholfrist bei der Post der 22.3.2019 war.

Mit Haftungsbescheid vom 24.4.2018 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer zur Haftung für die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe der Primärschuldnerin heran. Der Haftungsbescheid lautet:

*„I. Gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der Primärschuldnerin, Adresse w.o., in der Höhe von*

Euro 2.025,71 für den Zeitraum Juni bis September 2017 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der derzeit geltenden Fassung, binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

*II. Gemäß § 6a des Dienstgeberabgabengesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen der Primärschuldnerin, Adresse w.o., in der Höhe von Euro 30,00 für den Zeitraum September 2017 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 BAO binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.*

Begründung

Gemäß § 6a Abs. 1 des zitierten Kommunalsteuergesetzes haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Nach § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum1 zur Zahl GZ wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung ist durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt.

*Herr ***Bf1*** ist seit 11. Juli 2017 im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen und hat weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.*

Er hat somit die ihm als Geschäftsführer der im Spruch genannten Gesellschaft auferlegten Pflichten verletzt und ist daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann.

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

Der Rückstand setzt sich laut Abgabenkonto wie folgt zusammen:

<i>Rückstand</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag in EUR</i>
<i>Kommunalsteuer lt. GPLA Prüfung</i>	<i>6-9/2017</i>	<i>1.985,99</i>
<i>Säumniszuschlag</i>	<i>hiez</i>	<i>39,72</i>
<i>Dienstgeberabgabe</i>	<i>9/2017</i>	<i>30,00</i>
<i>Summe</i>		<i>2.055,71“</i>

Am 18.5.2018 langte die mit 17.5.2018 datierte Beschwerde bei der belangten Behörde ein.

Die Beschwerde lautet:

"In umseits näher bezeichneter Rechtssache erlaubt sich der Einschreiter bekannt zu geben, Herrn Mag. AB Rechtsanwalt in AB_Adr, mit ihrer rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt und bevollmächtigt zu haben.

Gegen den Haftungsbescheid des Magistrats der Stadt Wien MA 6 vom 24.4.2018 zu GZ MA 6 / ARL - 1049291/17 E wird innerhalb offenstehender Frist

BESCHWERDE

erhoben.

Der Bescheid wird seinem gesamten Umfang nach bekämpft und dessen ersatzlose Aufhebung begehrt.

*Als Beschwerdegründe werden geltend gemacht Verfahrensmängel und unrichtige rechtliche Beurteilung. Es trifft zu, dass mittels Beschlusses des HG Wien vom Datum1 über das Vermögen der Primärschuldnerin das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist und Herr ***Bf1*** seit 11.7.2017 als Geschäftsführer eingetragen worden ist.*

Die Voraussetzungen für eine Haftung liegen gegenständlich nicht vor. Er hat als Geschäftsführer sämtliche Gläubiger gleich behandelt. Die Ergebnisse der GPLA Prüfung im Haftungsbescheid einzubauen, ist rechtswidrig.

Der Bescheid-Adressat hatte keine Möglichkeit im Verfahren, in dem allfällige Rückstände ziffermäßig bestimmt worden sind, teilzunehmen. Es wurde ihm weder eine Parteistellung

eingeräumt noch Möglichkeit zur Äußerung. Die Grundsätze eines fairen Verfahrens wurden nicht beachtet. Die GPLA Prüfung fand nur zwischen Behörde und Masseverwalter statt.

Die gewünschte Inhaftungsnahme des Magistrats der Stadt Wien des Geschäftsführers ist nicht ausreichend begründet und werden nur lapidar Gesetzesbestimmungen angeführt, ohne konkret auf den Einzelfall einzugehen und konkret dem Beschwerdeführer vorzuwerfen, welches Fehlverhalten ihm schuldhaft zur Last fallen soll.

In Anbetracht obiger Ausführungen wird daher begehrt der Beschwerde statt zu geben und den bekämpften Bescheid aufzuheben; dies in einer mündlichen Verhandlung."

Mit Schreiben vom 5.7.2018 wandte sich die belangte Behörde zur Wahrung des Parteiengehörs an den Beschwerdeführer. Das Schreiben lautet:

*"Sehr geehrter Herr ***Bf1***!*

Auf Grund Ihrer Beschwerde vom 17. Mai 2018 werden Sie eingeladen, der Magistratsabteilung 6 - Dezernat Abgaben und Recht - Referat Landes- und Gemeindeabgaben, eine monatliche Aufschlüsselung der Abgabenbeträge an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum Juni bis September 2017, sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für denselben Zeitraum vorzulegen.

Die Liquiditätsaufstellung hat 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 fällt:

- 1. Eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestandenen (fällt zwischen 16. des Vormonats und 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 Tilgungen im Betrachtungszeitraum (fällt zwischen 16. des Vormonats und 15. des Fälligkeitsmonates) und*
- 3. eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag (15. des Fälligkeitsmonates).*
(Beispiel: Der Betrachtungszeitraum „Mai 2011“ ist der Zeitraum vom 16.05.2011 bis einschließlich 15.06.2011.)

Eine korrekte Aufstellung der Verbindlichkeiten, der neu entstandenen Verbindlichkeiten sowie deren Abstattungsbeträge hat nach den jeweiligen Fälligkeiten alle Gläubiger - einzeln und mit Angabe des Namens - und Beträge zu enthalten (2.8. Lieferverbindlichkeiten, Miete, Pacht, Gas, Strom, Wasser, Versicherungen, Löhne und Gehälter, Gebietskrankenkasse, Finanzamt, etc).

Als Musterbeispiel wird folgende Tabelle, die eine korrekte Abfolge einer Aufstellung für den Monat Jänner 2011 mit 2 fiktiven Verbindlichkeiten enthält, dargestellt:

[...]

*Darüber hinaus ist eine Aufstellung der liquiden Mittel zum jeweiligen Fälligkeitstag (15. des Folgemonats) beizubringen. Weiters hat die Liquiditätsaufstellung eine Quotenberechnung zu enthalten. Die Liquiditätsaufstellung samt Quotenberechnung muss für die Behörde rechnerisch nachvollziehbar und aussagekräftig sowie durch entsprechende Unterlagen belegt sein. Zur behaupteten Gleichbehandlung der Gläubiger wird festgestellt, dass im gegenständlichen Haftungszeitraum zwar Löhne und Gehälter bezahlt, die damit einhergehenden Abgaben jedoch nicht entrichtet wurden, sodass es zu einer Ungleichbehandlung des Gläubigers Magistrat der Stadt Wien gekommen ist. In dieser Ungleichbehandlung liegt auch die schuldhaft Pflichtverletzung des Herrn ***Bf1***, die zur Haftung geführt hat.*

Dass Sie im Konkursverfahren keine Parteistellung hatte, liegt alleine am Insolvenzrecht, in dem geregelt ist, dass ab Konkurseröffnung der Masseverwalter als Vertreter die Gesellschaft nach außen vertritt. Da dies alle anderen Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Situation gleich betrifft, kann nicht davon gesprochen werden, dass die Grundsätze eines fairen Verfahrens nicht beachtet worden wären, da der Magistrat der Stadt Wien auf den Verlauf des Konkursverfahrens keinen Einfluss hat. Das Prüfergebnis und die Niederschrift über die Schlussbesprechung des Finanzamtes Wien 1/23, welche die gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben durchgeführt hat, wird Ihnen beiliegend übermittelt. Es wird Ihnen gemäß § 183 Abs. 4 BAO Gelegenheit gegeben, den vorliegenden Sachverhalt und das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu nehmen und sich innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Schreibens dazu zu äußern bzw. eine geeignete Liquiditätsaufstellung beizubringen.

[...]

Beilagen:

Prüfergebnis des Finanzamtes und Niederschrift über die Schlussbesprechung in Kopie"

Beigelegt war dem Schreiben die Niederschrift über die Schlussbesprechung mit dem Masseverwalter.

Nach Fristerstreckung langte bei der belangten Behörde am 14.9.2018 nachfolgende Stellungnahme ein:

"Mit Datum1 ist das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin eröffnet worden und Mag. CD zum Masseverwalter bestellt.

Eine Eigenverwaltung steht der Primärschuldnerin nicht zur Verfügung. Gläubiger der Primärschuldnerin ist auch der ehemalige Steuerberater und Lohnverrechner und verweigert dieser, da Honoraransprüche noch bestehen, die Herausgabe von Unterlagen.

*Sämtliche Buchhaltungsunterlagen befinden sich nicht in den Händen des ehemaligen Geschäftsführers ***Bf1***, sondern entweder im Verfügungsbereich des Masseverwalters und/oder des Steuerberaters und Lohnverrechners.*

Es ist derzeit zumindest unmöglich eine Liquiditätsplanung der MA6 vorzulegen."

Beschwerdevorentscheidung

Am 17.9.2018 erließ die belangte Behörde eine abweisende Beschwerdeentscheidung mit folgendem Inhalt:

*"Gemäß § 263 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der geltenden Fassung, wird die Beschwerde des Herrn ***Bf1***, vom 17. Mai 2018 gegen den Bescheid vom 24. April 2018, Zahl MA 6/ARL - 1049291/17E, betreffend die Haftung für die Primärschuldnerin, wegen Rückständen an Kommunalsteuer in der Höhe von Euro 2.025,71 und an Dienstgeberabgabe in Höhe von Euro 30,00 für den Zeitraum Juni bis September 2017 als unbegründet abgewiesen.*

Begründung

Gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO 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 Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO 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 Falle der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

Nach § 80 BAO haben die zur Vertretung juristischer 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.

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehören auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58/1906, die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten haben.

Voraussetzungen für die Haftung sind also:

Eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabensforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden

an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestehen, steht nach der Aktenlage fest.

Weiters steht unbestritten fest, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem im § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehört. Ferner wird nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich sind.

Es ist ferner Aufgabe des Vertreters, 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.

In der Beschwerde vom 17. Mai 2018 wurden im Wesentlichen Verfahrensmängel und unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht. Der Beschwerdeführer habe als Geschäftsführer sämtliche Gläubiger gleich behandelt und es sei rechtswidrig, die Ergebnisse der GPLA Prüfung im Haftungsbescheid einzubauen. Der Beschwerdeführer hätte keine Möglichkeit im Verfahren gehabt, in dem allfällige Rückstände ziffernmäßig bestimmt worden seien, teilzunehmen, noch sei ihm Parteistellung gewährt worden.

Mit Schreiben vom 13. September 2018 wurde vom Beschwerdeführer mitgeteilt, dass eine Vorlage des Gläubigergleichbehandlungsnachweises mangels Unterlagen nicht möglich sei.

Dazu wird Folgendes festgestellt:

*Mit Schreiben vom 5. Juli 2018 wurde Herrn ***Bf1*** Gelegenheit geboten, eine Liquiditätsaufstellung zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erstellen und ha. zu übermitteln.*

*Weiters wurde Herrn ***Bf1*** die Niederschrift über die Schlussbesprechung der GPLA Prüfung des Finanzamtes übermittelt, um das Prüfungsergebnis im Detail nachvollziehen zu können. Trotz Fristerstreckung wurde von Herrn ***Bf1*** kein Gläubigergleichbehandlungsnachweis erbracht.*

Die ausschließliche Ausarbeitung einer Liquiditätsaufstellung auf den Buchhaltungsunterlagen der Primärschuldnerin durch die Behörde würde einen unzulässigen Erkundungsbeweis darstellen. Den Beschwerdeführer trifft hinsichtlich des Nachweises der anteiligen Befriedigung sämtlicher Gläubiger durch die Primärschuldnerin eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, der keinesfalls dadurch entsprochen wird, dass der Behörde bloß mitgeteilt wird, wo sich bestimmte Buchhaltungsunterlagen befinden.

In den Erkenntnissen vom 25. November 2009, Zl. 2008/15/0220 und Zl. 2008/15/0263, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Vertreter (Vorstand) für die nötigen Beweise Vorsorge zu treffen hat. Schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger ist es ihm zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (VwGH vom 23. März 2010, Zl. 2010/13/0042).

Umso mehr hätte der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin bereits zum Zeitpunkt des Eintritts der Insolvenz Vorsorge treffen müssen, um für ein nachfolgendes Haftungsverfahren, mit dessen Einleitung er rechnen musste, geeignete Beweismittel vorlegen zu können. Vom Beschwerdeführer erfolgten, trotz Kenntnis aufgrund des Vorhaltes vom 5. Juli 2018 und der damit übermittelten Unterlagen, keinerlei Vorbringen zur GPLA Prüfung des Finanzamtes.

Mit Schreiben vom 13. September 2018 wurde lediglich mitgeteilt, dass sich die Unterlagen noch beim Masseverwalter bzw. dem ehemaligen Steuerberater befinden. 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 Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet wird. Auf Grund dieser Tatsachen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Vorlageantrag

Gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung wendet sich der mit 29.10.2018 datierte Vorlageantrag, der wie folgt lautet:

"In umseits näher bezeichneter Rechtssache wurde dem rechtsfreundlichen Vertreter des Beschwerdeführers die Beschwerdevorentscheidung des Magistrats der Stadt Wien MA 6 vom 17.09.2018 zu GZ MA 6 / ARL - 427915/18 E am 27.09.2018 zugestellt.

Binnen offener Frist wird hiermit der

ANTRAG

gestellt, die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 17.05.2018 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Es wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Gegen den Haftungsbescheid des Magistrats der Stadt Wien MA 6 vom 24.4.2018 zu GZ MA 6 / ARL - 1049291/17 E wurde fristgerecht 17.05.2018 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Der Bescheid wurde seinem gesamten Umfang nach bekämpft und dessen ersatzlose Aufhebung begehrt.

*Als Beschwerdegründe wurden geltend gemacht Verfahrensmängel und unrichtige rechtliche Beurteilung. Es trifft zu, dass mittels Beschlusses des HG Wien vom Datum1 über das Vermögen der Primärschuldnerin das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist und Herr ***Bf1*** seit 11.7.2017 als Geschäftsführer eingetragen worden ist.*

Die Voraussetzungen für eine Haftung liegen gegenständlich nicht vor. Er hat als Geschäftsführer sämtliche Gläubiger gleich behandelt. Die Ergebnisse der GPLA Prüfung im Haftungsbescheid einzubauen, ist rechtswidrig. Der Bescheid-Adressat hatte keine Möglichkeit im Verfahren, in dem allfällige Rückstände ziffermäßig bestimmt worden sind, teilzunehmen. Es wurde ihm weder eine Parteistellung eingeräumt noch Möglichkeit zur Äußerung. Die Grundsätze eines fairen Verfahrens wurden nicht beachtet. Die GPLA Prüfung fand nur zwischen Behörde und Messeverwalter statt.

Eine persönliche Einbeziehung des Beschwerdeführers fand nicht statt. Die gewünschte Inhaftungsnahme des Magistrats der Stadt Wien des Geschäftsführers ist nicht ausreichend begründet und werden nur lapidar Gesetzesbestimmungen angeführt, ohne konkret auf den Einzelfall einzugehen und konkret dem Beschwerdeführer vorzuwerfen, welches Fehlverhalten ihm schuldhaft zur Last fallen soll.

Unter Hinweis auf obige Ausführungen wird die Aufhebung des bekämpften Bescheides begehrt und der

ANTRAG

gestellt:

Die Vollziehung bis zur rechtskräftigen Entscheidung über diese Beschwerde auszusetzen.

Aus anwaltlicher Vorsicht wird ausdrücklich die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt."

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Magistrat der Stadt Wien als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 5.7.2018 eine Kopie des Prüfberichtes und der Niederschrift über die Schlussbesprechung der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben und somit die Ermittlungen des Finanzamtes und die Bemessungsgrundlagen übermittelt worden wären. Die Rückstandshöhe wäre bereits im Vorhalt vom 19. März 2018 und im Haftungsbescheid vom 24.4.2018 mitgeteilt worden. Neben den Begründungen im Parteiengehör und im Haftungsbescheid erfolgte eine Präzisierung in der Beschwerdeentscheidung vom 17.9.2018. Trotz schriftlicher Aufforderung mit Schreiben vom 5. Juli 2018 habe der Beschwerdeführer die Möglichkeit zur Vorlage eines Gläubigergleichbehandlungsnachweises ungenützt gelassen.

Beschluss vom 31.1.2020

Das Bundesfinanzgericht wandte sich mit Beschluss vom 31.1.2020 an die belangte Behörde und forderte diese auf, die darin enthaltenen Fragen zu beantworten. Der Beschluss lautet:

"I. Der Magistrat der Stadt Wien wird aufgefordert, nachfolgende Fragen zu beantworten:

a) Mit Haftungsbescheid vom 24.4.2018 wurde der Beschwerdeführer unter EF für "Kommunalsteuer lt. GPLA Prüfung" und für einen "hiez" entstandenen Säumniszuschlag in Höhe von € 39,72 zur Haftung herangezogen.

Aus den im Verwaltungsakt befindlichen Kontoauszügen (offensichtlich Ausdrucke aus einem EDV-System) findet sich auf Seite 3 des Verwaltungsaktes (bezeichnet als "Ist Kontoauszug KTO-Nr: 0791581") als dritte Buchung ein Betrag von € 39,72 für den Zeitraum "01/17-09/17" mit der Widmung "SZ 402" und dem "VorDat" "011217".

Da es sich um den Säumniszuschlag zur Kommunalsteuer 06-09/17 handelt, wird darauf hingewiesen, dass für die Primärschuldnerin seit 24.10.2017 ein Masseverwalter bestellt und der Geschäftsführer wohl keine Überweisungen ab diesem Tag mehr durchführen konnte.

>> Handelt es sich bei dieser Buchung um den im Haftungsbescheid angeführten Säumniszuschlag?

>> Gibt es einen Bescheid über den Säumniszuschlag in Höhe von € 39,72? - Falls ja: Wurde dieser Bescheid dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht? Bitte legen Sie eine Kopie dieses Bescheides bei.

>> Wann wurde der vom Haftungsbescheid umfasste Säumniszuschlag in Höhe von € 39,72 fällig?

b) Aus dem angefochtenen Haftungsbescheid ist ersichtlich, dass der Haftung für die Kommunalsteuer eine GPLA-Prüfung vorangegangen war. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung, die nach Beschwerdeerhebung auch dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht wurde, geht hervor, dass die Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuerprüfung auf Grund der Lohnkonten ermittelt wurden. In den Lohnkonten sind idR monatliche Eintragungen zu machen (vgl. § 76 EStG). Somit müsste auch die monatliche Kommunalsteuerbemessungsgrundlage aus den Lohnkonten ableitbar sein.

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt. Der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung ist durch den Geschäftsführer (Beschwerdeführer) zu erbringen. Allerdings kann er einen solchen Nachweis nur dann erbringen, wenn ihm die belangte Behörde die monatlichen Kommunalsteuerbeträge bekannt gegeben hat, da er sonst nicht in die Lage

versetzt wird, die geforderte, nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung zu erstellen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu errechnen (siehe VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181 und VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188 betr. Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe).

Sowohl im Vorhalt zur Stellungnahme als auch im Haftungsbescheid wurde nur ein zusammengefasster Betrag für die Monate 06-09/2017 mitgeteilt. Im Schreiben vom 5.7.2018 wurde noch auf die Verpflichtung zur Quotenberechnung hingewiesen.

>> Wurden dem Beschwerdeführer die monatlichen Beträge für die Kommunalsteuer für die Monate Juni bis September 2017 bekannt gegeben?

c) Festsetzungsbescheid(e)

Gemäß § 11 Abs 3 KommStG hat die Gemeinde Kommunalsteuerbescheide zu erlassen, wenn ihr kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird.

>> Wurde ein Kommunalsteuerbescheid erlassen? Falls ja, wurde dem Beschwerdeführer Kenntnis über die Erlassung des Abgabenbescheides verschafft?"

Am 26.2.2020 langte die mit 18.2.2020 datierte Beantwortung, die wie folgt lautet, ein:

"zu I. a):

Es handelt sich bei der mit Schreiben vom 31. Jänner 2020 angeführten Buchung um den im Haftungsbescheid angeführten Säumniszuschlag. Es gibt dazu keinen Bescheid über den Säumniszuschlag.

Sofern der Fälligkeitstag (15. des Folgemonats für den Vormonat) zur Zahlung einer Abgabe (Kommunalsteuer oder Dienstgeberabgabe) überschritten wird, wird ein Säumniszuschlag fällig.

Für den Kommunalsteuerrückstand Jänner 2017 war somit der Säumniszuschlag am 16. Februar 2017 und für September 2017, am 16. Oktober 2017 fällig.

Zu I. b)

Es wird darauf verwiesen, dass es sich bei der Kommunalsteuer um eine Selbstbemessungsabgabe handelt. Der Abgabenbehörde wird, sofern eine Jahreserklärung abgegeben wird, daher nur die Erklärung in einer Jahressumme mitgeteilt.

Aus der GPLA Prüfung, die vom Finanzamt oder der Wiener Gebietskrankenkasse elektronisch an den Magistrat der Stadt Wien übermittelt wird, werden keine Unterlagen übermittelt. Der jeweilige Prüfer hat anlässlich der Prüfung Einsicht in die Unterlagen. Es ist der Abgabenbehörde daher nicht möglich auf Lohnkonten zuzugreifen.

In den Erkenntnissen vom 25. November 2009, Zl. 2008/15/0220 und Zl. 2008/15/0263, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Vertreter (Vorstand) für die nötigen Beweise Vorsorge zu treffen hat. Schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger ist es ihm zumutbar, sich - spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften, jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (VwGH vom 23. März 2010, Zl. 2010/13/0042).

Der Beschwerdeführer hatte als handelsrechtlicher Geschäftsführer im Gegensatz zur gegenständlichen Abgabenbehörde jederzeit Zugriff auf die Lohnkonten der Primärschuldnerin. Gemäß § 11 Abs. 2 des Kommunalsteuergesetzes 1993, in der derzeit geltenden Fassung, ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauf folgenden Monats (Fälligkeitstag) zu entrichten. Dasselbe gilt sinngemäß für die Dienstgeberabgabe. Diese Verpflichtung trifft somit auch die Primärschuldnerin bzw. dessen handelsrechtlichen Geschäftsführer.

Daher wurde der Beschwerdeführer auch mit Schreiben vom 5. Juli 2018 zur Vorlage der monatlichen Aufteilung der Steuerbeträge aufgefordert. Mit der Übermittlung dieser Steuerbeträge aus den Lohnkonten der Primärschuldnerin wäre die Abgabenbehörde auch in die Lage versetzt worden, die Abgabenrückstände monatlich aufzugliedern. Mangels Mitwirkung des Beschwerdeführers konnten weder die monatlichen Steuerbeträge noch die Steuerrückstände monatlich aufgeteilt werden.

Zu I. c)

Ein Festsetzungsbescheid wurde nicht erlassen."

Ladung

Mit der Ladung vom 2.3.2020 zur mündlichen Verhandlung am 19.3.2020 wurde der belangten Behörde gem. § 269 Abs 2 BAO aufgetragen, die monatlichen Kommunalsteuerbeträge für die Monate Juni-September 2017 (aufgeschlüsselt auf die einzelnen Monate) zu erheben und spätestens zur mündlichen Verhandlung mitzubringen, um dem Beschwerdeführer die Möglichkeit eines Gläubigergleichbehandlungsnachweises einzuräumen. Sollte dies der belangten Behörde nicht möglich sein, wurde vorab um diesbezügliche Bekanntgabe ersucht.

Am 15.3.2020 musste die für 19.3.2020 angesetzte mündliche Verhandlung abgesagt werden, da es in Folge des Corona-Virus zur Einschränkungen der Bewegungsfreiheit kam.

Ladung

Am 4.5.2020 erfolgte die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 19.6.2020.

Mündliche Verhandlung

Der Vertreter des Beschwerdeführers brachte vor, dass der Beschwerdeführer erst seit 11.7.2017 Geschäftsführer der Primärschuldnerin ist und trotzdem für einen Zeitraum haftbar gemacht wurde, nämlich Juni 2017, der vor seiner Bestellung lag. Bestenfalls kann er zur Haftung für die Monate August und September 2017 herangezogen werden. Darüber hinaus hat ihm der Masseverwalter der Primärschuldnerin verboten, mit dem Steuerberater, Herrn Mag. EF Kontakt aufzunehmen und andererseits hat der Masseverwalter Herrn Mag. EF untersagt, Unterlagen dem Beschwerdeführer zur Verfügung zu stellen. Anlässlich der Gläubigertagsatzung beim Handelsgericht wurden Haftungsansprüche gegen den Masseverwalter in den Raum gestellt, unter anderem auch von dem Beschwerdeführer. Es ist damit zu rechnen, dass es zu einer Quote von zumindest 15 % kommen sollte. Ein Foto eines Kontoauszuges aus dem Insolvenzakt, der zum Akt genommen wurde, weist ein Guthaben von € 95.242,86 aus.

Dem erwiderte der Vertreter der belangten Behörde, dass zu den Zeiträumen auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen werde und sich ein Geschäftsführer bei der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit informieren müsse. Hinsichtlich der Unterlagen hat der Geschäftsführer laut ständiger Rechtsprechung für die nötigen Beweise vorzusorgen.

Zur Frage einer monatlichen Aufstellung der Kommunalsteuerbeträge gab der Vertreter der belangten Behörde an, dass der Magistrat keine monatliche Aufstellung vorlegen kann. Die diesbezügliche Aufforderung in der Ladung für den 19.3.2020 wäre wegen der Corona-Krise untergegangen. Dazu merkte das Gericht an, dass es dem Bundesfinanzgericht auch nicht möglich wäre, die monatlichen Beträge in Erfahrung zu bringen, wenn dies nicht einmal die belangte Behörde schafft. Der Vertreter der belangten Behörde gab dazu an, dass es dem Magistrat möglich gewesen wäre, mit dem Masseverwalter Kontakt aufzunehmen oder einen Prüfer damit zu beauftragen, was aber nicht bedeutet, dass diese Bemühungen erfolgreich gewesen wären.

Darauf entgegnete der Vertreter des Beschwerdeführers, dass mangels Aufschlüsselung der Beträge eine Fälligkeit und Nachvollziehbarkeit der geforderten Beträge nicht vorliegen könne. Der Vertreter der belangten Behörde erwiderte, dass als Grundlage für die Aufschlüsselung die monatlichen Abgabenbeträge gelten und der Geschäftsführer wurde aufgefordert, die monatlichen Abgabenbeträge bekannt zu geben. Dies sei nicht geschehen, somit war die belangte Behörde nicht in der Lage, die monatlichen Haftungsbeträge aufzugliedern. Dies deckt sich auch mit den Entscheidungen vom VwGH 27.9.2012 2009/16/0181 und vom VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188. Das erste Erkenntnis bezieht sich auf die alte Rechtslage, in der noch eine monatliche Aufschlüsselung vorgesehen war. Nach der neuen Rechtslage des Kommunalsteuergesetzes ist nur noch ein Jahresbetrag bekannt zu geben.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde hinsichtlich der Haftung für die Kommunalsteuer als unbegründet abzuweisen und hinsichtlich des Säumniszuschlages der Beschwerde Folge geben.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war seit 11.7.2017 Geschäftsführer der Primärschuldnerin . Abgabeforderungen wurden nicht entrichtet.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum1 wurde zur Zahl GZ über das Vermögen der Primärschuldnerin das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet und mit Beschluss desselben Gerichts vom Datum2 die Bezeichnung auf Konkursverfahren geändert, wobei der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit angezeigt hat. Das Insolvenzverfahren ist noch nicht abgeschlossen.

Im Haftungsbescheid vom 24.4.2018 wird die Kommunalsteuer mit einem Betrag von € 1.985,99 angeführt, der sich auf einen Zeitraum von Juni bis September 2017 bezieht. Eine monatliche Aufteilung wurde nicht vorgenommen und von der belangten Behörde auch nicht nachgereicht.

Zusätzlich wurde der Beschwerdeführer für einen Säumniszuschlag zur Kommunalsteuer in Höhe von € 39,72 und für eine Dienstgeberabgabe 9/2017 zur Haftung herangezogen. Ein Säumniszuschlagsbescheid wurde nicht erlassen. Ein Nachweis der Gläubigergleichbehandlung wurde durch den Beschwerdeführer nicht erbracht.

Die Abgaben waren zu folgenden Terminen fällig:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Dienstgeberabgabe	9/2017	16.10.2017	30,00

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Insolvenzverfahren beruhen einerseits auf Eintragungen im Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin und andererseits auf den Angaben des Beschwerdeführers und dem vorgelegten Verwaltungsakt. Aus dem Firmenbuchauszug geht hervor, dass per 24.10.2017 ein Masseverwalter bestellt wurde. Aus der Insolvenzdatei ist ersichtlich, dass die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen und die Schließung des Unternehmens angeordnet wurde. Aus dem Firmenbuchauszug ist ebenfalls ersichtlich, dass der Masseverwalter nach wie vor bestellt ist und die Primärschuldnerin aufrecht im Firmenbuch eingetragen ist.

Die Feststellungen zur Haftungsinanspruchnahme für die Kommunalsteuer 6-9/2017, eines Säumniszuschlages und der Dienstgeberabgabe ergeben sich aus dem in den Verwaltungsakten einliegenden Haftungsbescheid vom 24.4.2018. Eine Aufteilung auf einzelne Kalendermonate wurde darin für die Kommunalsteuer nicht vorgenommen.

Die Feststellung, dass kein Säumniszuschlagsbescheid erlassen wurde ergibt sich aus der Stellungnahme der belangten Behörde vom 18.2.2020 sowie der Tatsache, dass in den Verwaltungsakten kein Säumniszuschlagsbescheid enthalten ist.

Die Feststellung, dass keine Nachweise über eine Gläubigergleichbehandlung vom Beschwerdeführer erbracht wurden ergibt sich aus der aktenkundigen Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 13.9.2018, in der mitgeteilt wird, dass sich sämtliche Buchhaltungsunterlagen nicht in den Händen des Beschwerdeführers, sondern sich entweder im Verfügungsbereich des Masseverwalters oder des Steuerberaters/Lohnverrechners befinden.

Rechtsgrundlagen

§ 80 BAO lautet:

2. Vertreter.

§ 80. (1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.

(2) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse.

(3) Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

§ 224 BAO lautet:

2. Geltendmachung von Haftungen.

§ 224. (1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

§ 6a Kommunalsteuergesetz 1993 lautet:

Haftung

§ 6a.(1) Die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung 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. § 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung gilt sinngemäß.

(2) Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in §§ 80 ff Bundesabgabenordnung bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

(3) Die in Abs. 2 bezeichneten Personen haften für die Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge ihrer Einflussnahme nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

§ 6a Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe (LGBl. Nr. 05/1979 idGF) lautet:

§ 6a.(1) Die in den §§ 80 ff Bundesabgabenordnung – 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 Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung – BAO gilt sinngemäß.

(2) Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in §§ 80 ff Bundesabgabenordnung – BAO bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

(3) Die in Abs. 2 bezeichneten Personen haften für die Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge ihrer Einflussnahme nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung.

Rechtliche Beurteilung

Tatbestand:

Voraussetzung für die Inanspruchnahme als Haftender nach § 80 BAO iVm § 6a KommStG und § 6a Dienstgeberabgabengesetz ist eine Abgabeforderung, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt, gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringlichkeit dieser Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, ein Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Diese Haftung ist eine Gefährdungshaftung.

Tatbestandsmerkmal der Gefährdungshaftung ist die objektiv erschwerte Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218). Aus der Konkurseröffnung allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit. Diese ist erst dann anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabeforderung im Konkurs mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; schließlich würde selbst eine geringe Quote die Haftung betragsmäßig entsprechend vermindern (zB VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092). Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wird im Gesetz jedoch ausdrücklich als Beispiel für eine erschwerte Einbringlichkeit genannt.

Pflichtverletzung:

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Ein bestellter Geschäftsführer hat die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen. Hat er dies nicht getan, dann muss er die haftungsrechtlichen Konsequenzen tragen (vgl. zB VwGH 2.7.2002, 96/14/0076, und vom VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190; zur Haftung eines "willfähigen" Geschäftsführers vgl. weiters das Erkenntnis vom VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044 mwN).

Zu den Pflichten des Geschäftsführers gehört,

- für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (Abgabenzahlungspflicht);

- die Erfüllung der den Vertretenen treffenden gesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten;
- andere Personen (Angestellte), die er mit den steuerlichen Agenden betraut, zu kontrollieren (Auswahl- und Kontrollpflichten);
- sich bei Geschäftsübernahme zu informieren;
- Zurücklegung der Geschäftsführungsfunktion bei Behinderung/Beschränkung der Befugnisse.

Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Beschwerdeführer besteht darin, dass die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen unterlassen wurden. Neben der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kommt auch die Verletzung anderer Pflichten in Betracht.

Die Inanspruchnahme als Haftender setzt voraus, dass die schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die erschwerte Einbringlichkeit ist. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123). Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Der Vertreter hat darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Er hat das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabentrichtung nachzuweisen. Mit dem bloßen Hinweis auf beim Masseverwalter befindliche Buchhaltungsunterlagen genügt der Beschwerdeführer den nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihm obliegenden Nachweispflichten im Haftungsverfahren gegenüber der Behörde nicht (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Eine Haftung kommt auch für aufgrund einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entstandene Abgabenschulden in Betracht (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0173). Der Geschäftsführer haftet für eine solche Abgabennachforderung bei der Gesellschaft, wenn ihm ein Verschulden an der Verletzung jener abgabenrechtlichen Pflichten, die die Schätzung begründet hat, zugerechnet werden kann (insbesondere Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit den Gründen des § 184 Abs 2 und 3 BAO). Das Unterlassen der Vorlage von Grundaufzeichnungen begründet nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits die Schätzungsberechtigung (vgl. zB VwGH 27.02.2014, 2009/15/0212).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Pflicht zur Abgabentrichtung getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Abgabenbescheide haben im Spruch den Zeitpunkt

ihrer Fälligkeit zu enthalten (§ 198 Abs 2 BAO). Bezieht sich die Angabe der Fälligkeit nicht auf die gesamte festgesetzte Abgabe, sondern nur auf einen Teil (zB Nachforderung gegenüber einem Vorauszahlungsbescheid), so ist außer dem Zeitpunkt auch der Betrag zu nennen, auf den er sich bezieht; dieser Betrag (Höhe der Nachforderung) ist Spruchbestandteil (*Ritz*, BAO⁶, § 198 Tz 12; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 198 Anm 20).

Bei Selbstbemessungsabgaben, zu denen die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe zählen, ist für die Frage der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten eines Vertreters des Abgabepflichtigen maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre. Gemäß § 11 Abs 2 KommStG ist die Kommunalsteuer für jeden Monat bis zum 15. des darauffolgenden Monats an die Gemeinde zu entrichten. Dasselbe gilt für die Dienstgeberabgabe (vgl § 6 Abs 2 Dienstgeberabgabengesetz).

Anders gestaltet sich die Rechtslage in Bezug auf Säumniszuschläge zu Landes- und Gemeindeabgaben. Gemäß § 6 Abs 1 Z 3 bzw Z 5 F-VG sind ausschließliche Landesabgaben solche, deren Ertrag ganz den Ländern zufließt und ausschließliche Gemeindeabgaben solche, deren Ertrag ganz den Gemeinden zufließt. Gemäß § 16 Abs 1 Z 2 Finanzausgleichsgesetz 2017 ist die Kommunalsteuer eine ausschließliche Landes(Gemeinde)abgabe. Gemäß § 217a Z 2 BAO, eine Sondervorschrift für Landes- und Gemeindeabgaben, werden Säumniszuschläge im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig. Allerdings gibt es im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt keinen Säumniszuschlagsbescheid; somit kann auch keine Fälligkeit für einen Säumniszuschlag für Landes- und Gemeindeabgaben eintreten. Eine Verpflichtung einer Geschäftsführers, eine noch nicht fällig Abgabe zu entrichten, die zu einer schuldhaften Pflichtverletzung führt, ist nicht ersichtlich.

Der Beschwerde war in diesem Punkt – wie auch von der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung beantragt - Folge zu geben.

Ausmaß der Haftung:

Die Haftung ist subsidiär und akzessorisch. Eine Person darf demnach nur dann als Haftende in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommt und diese Verbindlichkeit beim Hauptschuldner erschwert einbringlich ist (Subsidiarität). Die Haftungsschuld ist weiters ihrem bloß sichernden Charakter zufolge in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Ist die Hauptschuld nicht (gültig) entstanden oder ist sie erloschen oder hat nur mehr den Charakter einer Naturalobligation (VwGH 6.8.1996, 93/17/0093), ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200). Das Erlöschen der Abgabenschuld wird unter anderem durch die Entrichtung der Abgaben - etwa durch einen Gesamtschuldner - bewirkt (VwGH 1.7.1992, 91/13/0046), durch Nachsicht oder Löschung (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 4 Tz 9).

Dem Haftungspflichtigen muss von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabensanspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabensfestsetzung möglich ist und die Positionen der Rechtsverteidigung des

herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer sind als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabenbescheid einzunehmen in der Lage ist (VwGH 11.7.2000, 2000/16/0227). Der zur Haftung Herangezogene muss jedenfalls den gegen ihn geltend gemachten Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen können. Vor allem im Hinblick auf die unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkte nach Abgabenarten und Zeiträumen sind die Abgabenansprüche aufgeschlüsselt auszuweisen. Erst auf der Basis einer entsprechenden Aufgliederung werden sie dem Haftungspflichtigen auf geeignete Weise zur Kenntnis gebracht (vgl. UFS vom 10.5.2004, RV/1760-W/02 oder UFS vom 25.11.2005, RV/0437-G/05; BFG 29.01.2018, RV/7100798/2016). Mangels Aufgliederung auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume durch die Abgabenbehörde kann der Beschwerdeführer dafür keinen Gleichbehandlungsnachweis erbringen. Solche Abgaben sind aus dem Haftungsbescheid auszuscheiden (vgl. VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208).

Wenn nun ein zur Haftung für die Abgabenschuld für ein bestimmtes Kalenderjahr herangezogener Geschäftsführer einer GmbH rügt, es sei ihm nicht möglich gewesen, den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung zu erbringen, weil ihm die Abgabenbehörde nicht die monatlichen Beträge bekannt gegeben hat, die den Jahreserklärungen zugrunde gelegt wurden, so zeigt er damit eine Rechtswidrigkeit des die Heranziehung zur Haftung betreffenden Bescheides auf.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde vom 17.5.2018 angeführt, dass er sämtliche Gläubiger gleich behandelt habe. Daraufhin wurde er von der belangten Behörde „eingeladen“, den Gleichbehandlungsnachweis zu erbringen. Dadurch wurde der zur Haftung Herangezogene aber nicht in die Lage versetzt, die geforderte, nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung zu erstellen und dabei die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen (VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188 - betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgab). Der Einwand der belangten Behörde, dass das Erkenntnis des VwGH vom 27.9.2012, 2009/16/0181, noch Zeiträume betroffen hatte, in denen auch in der Kommunalsteuerjahreserklärung die monatlichen Abgabenbeträge aufzuschlüsseln waren, ist grundsätzlich zutreffend. Allerdings ist der dem zitierten Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt insofern vergleichbar, als dem Beschwerdeführer von der belangten Behörde keine monatliche Aufgliederung der in Haftung gezogenen Abgaben übermittelt wurde. Zu genau diesem Punkt und der darauf abzielenden Rüge des Beschwerdeführers hat der Gerichtshof folgendes erkannt: *„Auch wenn es der Abgabenbehörde nicht mehr möglich sein sollte, eine entsprechende Aufgliederung zu erstellen, so dürfte dieser Umstand dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen.“* Vielmehr hätte die belangte Behörde dies bei ihrer Ermessensübung berücksichtigen müssen (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181). Es kann also dahingestellt bleiben, ob die belangte Behörde über die monatlichen Abgabenbeträge jemals verfügt hatte und diese Unterlagen in Verstoß geraten sind oder ob sie niemals Kenntnis von den monatlichen Kommunalsteuerbeträgen hatte. Wenn es der belangten Behörde nicht möglich ist, dem Beschwerdeführer eine entsprechende

Aufgliederung zu übermitteln, kann der Beschwerdeführer von vornherein keinen Gleichbehandlungsnachweis erbringen und dieser Umstand darf dem Beschwerdeführer nicht zu seinem Nachteil ausgelegt werden.

Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer weder im ersten Vorhalt vom 19.3.2018 noch im Schreiben zum Parteiengehör vom 5.7.2018 die monatlichen Abgabenbeträge für die Kommunalsteuer mitgeteilt. Auch wurden die monatlichen Beträge nicht bis bzw. in der mündlichen Verhandlung bekannt gegeben, obwohl in der Ladung vom 3.3.2020 darauf nochmals vom Bundesfinanzgericht hingewiesen wurde. Vielmehr hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer eingeladen, sowohl die monatliche Aufschlüsselung der Abgabenbeträge als auch eine "gegliederte Liquiditätsaufstellung" vorzulegen. Im Schreiben vom 18.2.2020 hat die belangte Behörde diesbezüglich angegeben, dass es sich bei der Kommunalsteuer um eine Selbstbemessungsabgabe handle und der Abgabenbehörde - sofern eine Jahreserklärung abgegeben wird - "nur die Erklärung in einer Jahressumme mitgeteilt" wird. Aus der GPLA-Prüfung werde dem Magistrat keine Unterlagen übermittelt und daher wäre es der belangten Behörde nicht möglich, auf Lohnkonten zuzugreifen. Dabei geht die belangte Behörde in diesem Antwortschreiben davon aus, dass es einem Geschäftsführer zumutbar wäre, jene Informationen zu sichern, die im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die "Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn" ermöglichen und verweist auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handelt es sich bei dieser zitierten Rechtsprechung jedoch um die ständige Rechtsprechung des VwGH zum Gleichbehandlungsnachweis, den der zur Haftung in Anspruch genommene selbst dann zu erbringen hat, wenn er kein vertretungsbefugtes Organ einer Gesellschaft mehr ist. Hingegen ist dieser zitierten Rechtsprechung nicht zu entnehmen, dass es Aufgabe des Beschwerdeführers wäre, jener Abgabenbehörde, die ihn bereits zur Haftung herangezogen hat, ohne die Haftungsbeträge aufzuschlüsseln, zunächst die Aufschlüsselung vorlegen muss, damit ihm die Abgabenbehörde diese Angaben dann vorhalten kann und ihn zur Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises auffordern kann. Vielmehr ist es ständige Rechtsprechung des VwGH, dass mangels Aufgliederung auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume durch die Abgabenbehörde der Beschwerdeführer dafür keinen Gleichbehandlungsnachweis erbringen kann und solche Abgaben aus dem Haftungsbescheid auszuscheiden sind (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208; VwGH 19.3.2015, 2011/16/0188). Es mag zwar zutreffen, dass die belangte Behörde über diese Informationen nicht verfügt, weil seit dem Jahr 2005 in der Kommunalsteuererklärung keine Aufgliederung der Kommunalsteuerjahresbeträge auf einzelne Monate mehr erfolgt, worauf die belangte Behörde auch nochmals in der mündlichen Verhandlung hingewiesen hatte. Allerdings hat etwa der Österreichische Städtebund im Zuge des Begutachtungsverfahrens zum Abgabenänderungsgesetz 2004 (mit dem auch das KommStG geändert wurde) darauf hingewiesen, dass fortan "zusätzliche Erhebungen (Nachschau)" durch die Abgabenbehörde erforderlich sein werden, um zu den benötigten Daten und Unterlagen zu kommen (vgl. 6/SN-

209/ME XXII GP). Damit befindet sich die belangte Behörde diesbezüglich in derselben Situation wie auch die Abgabenbehörden des Bundes, zumal für lohnabhängige Abgaben, die von den Finanzämtern zu erheben sind, idR nicht einmal eine Jahressteuererklärung vorgesehen ist (siehe *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 80 Anm 8). Aus diesem Grund hat das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde im Zuge einer Ladung zu einer mündlichen Verhandlung aufgefordert, die monatlichen Abgabenbeträge zu erheben. Wenn es nicht einmal der belangten Behörde nach entsprechender Aufforderung möglich ist, im Nachhinein eine Aufschlüsselung auf monatliche Beträge vorzulegen, obwohl ihr ein Behördenapparat mit Erhebungs- und Außendienstorganen zur Verfügung steht, so kann es auch dem Bundesfinanzgericht nicht möglich sein, an die monatlichen Zahlen zu gelangen. Der Beschwerde hinsichtlich der Haftung wegen Kommunalsteuern war schon aus diesem Grund Folge zu geben.

Hinsichtlich der Dienstgeberabgabe hat die belangte Behörde dem Beschwerdeführer im ersten Vorhalt vom 19.3.2018 mitgeteilt, dass sie beabsichtige, den Beschwerdeführer für die "Dienstgeberabgabe 9/2017" in Höhe von € 30,00 zur Haftung heranzuziehen. Insofern ist eine ausreichende Aufschlüsselung der Abgaben gegeben, zumal nur ein Monat betroffen ist.

Abgabenbescheid:

Gemäß § 11 Abs 3 Satz 2 KommStG hat die Gemeinde Kommunalsteuerbescheide zu erlassen, wenn ihr kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Dabei handelt es sich um keine Ermessensbestimmung. Erweist sich die Selbstberechnung als unrichtig und wird diese Unrichtigkeit der Abgabenbehörde etwa durch eine abgabenrechtliche Prüfung oder durch eine Mitteilung einer Bundesabgabenbehörde bekannt, so ist die Abgabenbehörde verpflichtet, gemäß § 11 Abs 3 KommStG einen Steuerbescheid zu erlassen (vgl *Fellner*, KommStG⁴, § 11 Rz 15).

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabenanspruch objektiv gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid vorangegangen ist (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074). Wurde bei Selbstbemessungsangaben noch kein Bescheid gemäß § 201 BAO oder gemäß § 202 BAO erlassen, so ist im Haftungsverfahren über den Abgabenanspruch (seine Höhe) abzusprechen (VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0057). Der Abgabenanspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von der behördlichen Tätigkeit und setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus. Diesbezüglich hat die belangte Behörde dem Beschwerdeführer das Ergebnis der Prüfung lohnabhängiger Abgaben übermittelt. Einwendungen gegen die Richtigkeit der dort getroffenen Feststellungen wurden nicht erhoben, zumal es sich bei den Feststellungen lediglich um die Höhe des Sachbezuges bei der Gesellschafter-Geschäftsführerin für die Überlassung eines Kraftfahrzeuges der

Primärschuldnerin handelt. Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt nur das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO), voraus (VwGH 17.9.1996, 92/14/0138). Der Abgabenzahlungsanspruch ist hingegen die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten, wobei sich diese Verpflichtung aus einer bescheidmäßigen Festsetzung (§ 198 BAO) oder bei Selbstbemessungsabgaben auf Grund der Gesetze bzw aus der Selbstbemessung ergibt (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 4 Tz 3). Die Frage, ob die belangte Behörde gemäß § 11 Abs 3 KommStG einen Kommunalsteuerbescheid erlassen hat, weil ihr kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wurde, wurde im Schreiben vom 18.2.2020 dahingehend beantwortet, dass ein Festsetzungsbescheid nicht erlassen wurde.

Kausalität:

Der Vertreter haftet aber nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Der Vertreter hat bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter zu behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz; VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat (VwGH 24.2.2011, 2009/16/0108). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, 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. Diesen Nachweis hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078). Ob eine Gleichbehandlung der Gläubiger im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist kein unter Beweis zu stellender Sachverhalt, sondern eine rechtliche Würdigung (VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220). Die Pflichtverletzung ist zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten zu prüfen und es müssen sich auch die von der Behörde (wiederholt) geforderte Liquiditätsaufstellung und der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung auf diese Zeitpunkte beziehen (VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220).

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 (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187). Dem Vertreter

obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. Kommt der Geschäftsführer der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er dann für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (vgl. VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben. Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist es nicht relevant, ob geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Ermessen:

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. 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. Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin steht als Folge des Insolvenzverfahrens fest. Bei der Ermessensübung ist zudem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden Bedacht zu nehmen. Der Beschwerdeführer war alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin und war für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Ist ein Verhalten der Abgabenbehörde ursächlich für den Ausfall der Primärschuldnerin gewesen, weil etwa von einer Säumigkeit der Abgabenbehörde bei der Eintreibung der Abgaben bei der Primärschuldnerin ausgegangen werden kann, so ist dies bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen (vgl. *Taucher*, Aktuelle Judikatur der Höchstgerichte zur Gemeinde als Steuergläubiger, RFG 2010/4). Wenn trotz gesetzlicher Verpflichtung zur Bescheiderlassung keine bescheidmäßige Vorschreibung erfolgt, obwohl dies möglich gewesen wäre, ist von einem Verhalten der Abgabenbehörde, das für den Ausfall mitursächlich war, auszugehen.

Ebenfalls im Rahmen des Ermessens ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer von der Abgabenbehörde nicht in die Lage versetzt wurde, die geforderte, nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung vorzulegen und die auf die Abgabengläubigerin entfallende monatliche Quote zu berechnen. Auch wenn es der Abgabenbehörde nicht mehr möglich sein sollte, eine entsprechende Aufgliederung zu erstellen, so darf dieser Umstand dem Beschwerdeführer nicht zum Nachteil gereichen (VwGH 27.9.2012, 2009/16/0181).

Ergebnis:

Im Ergebnis erweist sich nur die Haftung für die Dienstgeberabgabe in Höhe von € 30,-- als rechtmäßig. Im Übrigen war der Beschwerde Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

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

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an den zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu angeführten Literatur. Die rechtlichen Voraussetzungen zur Inanspruchnahme zur Haftung sind durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung hinreichend geklärt. Es liegt hier keine zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen war.

Wien, am 24. Juni 2020