

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., A-1, vertreten durch Brandstetter, Baurecht, Pritz & Partner Rechtsanwälte KG, Herrengasse 5, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 2. August 2019 gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, vom 26. Juni 2019, N-1, betreffend Haftung gemäß § 6a Kommunalsteuergesetz

I. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf nachstehende Abgaben im Gesamtbetrag von € 4.577,58 eingeschränkt wird:

Kommunalsteuer	11/2018	1.618,76
Kommunalsteuer	12/2018	2.958,82

Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Der Antrag auf Ersatz der Verfahrenskosten wird als unzulässig zurückgewiesen.

III. 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 26.06.2019 des Magistrates der Stadt Wien MA6 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 6a Abs. 1 KommStG iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der „G-1“ Bau GmbH für nachstehende Abgaben in der Höhe von € 4.669,13 zur Haftung herangezogen:

<i>Abgabe</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Betrag</i>
Kommunalsteuer	11-12/2018	4.577,58
Säumniszuschlag	11-12/2018	91,55

Gemäß § 6a Abs. 1 KommStG hafteten die in den §§ 80ff 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 könne, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen oblägen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, entrichtet würden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 sei über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet worden. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung sei durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt.

In der Stellungnahme vom 19.06.2019 habe der Bf. um Aufschlüsselung des errechneten Betrages ersucht, insbesondere für welche Dienstnehmer und welche zeitliche Periode er es unterlassen habe, die Kommunalsteuer zu berechnen und abzuführen.

Dazu werde Folgendes festgestellt:

Der Rückstand resultiere aus der nicht vollständigen Bezahlung der von der Primärschuldnerin selbst einbekannten Jahreserklärung an Kommunalsteuer für das Jahr 2018. Die Höhe dieser Kommunalsteuererklärung für 2018 betrage € 35.505,78. Davon seien nur € 30.928,20 bezahlt worden. Da die Zahlungen auf den ältesten Rückstand anzurechnen seien und mehr als die Hälfte des Steuerbetrages entrichtet worden sei, könne davon ausgegangen werden, dass die Kommunalsteuer für Jänner bis Juni 2018 vollständig entrichtet worden sei. Es obliege dem Bf.,

aufgrund der eigenen Buchhaltungsunterlagen die monatliche Aufteilung der Steuerbeträge bekanntzugeben und aufgrund der Lohnverrechnung selbst festzustellen, welche Dienstnehmer betroffen seien.

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

Er habe somit die ihm als Geschäftsführer 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 überhaupt noch eingebracht werden könnte.

---//---

In der dagegen am 02.08.2019 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass über das Vermögen der Gesellschaft am D-1 das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Sämtliche Abgaben, so auch die auf die GmbH entfallenden Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben, seien von der beauftragten Steuerberatungskanzlei berechnet und in der Folge von der Gesellschaft bezahlt worden.

Die Kommunalsteuererklärung für das Jahr 2018 sei seitens der Steuerberatung der Primärschuldnerin basierend auf einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 1.183.525,63 berechnet und Anfang des Jahres 2019 an die Buchhaltungsabteilung 33 der Stadt Wien übermittelt worden. Insgesamt habe die Primärschuldnerin für das Jahr 2018 Kommunalsteuern in Höhe von € 30.928,20 bezahlt.

Die Ausführungen der belangten Behörde im Haftungsbescheid, wonach davon ausgegangen werden könne, dass die Kommunalsteuer nur von Jänner bis Juni 2018 vollständig abgeführt worden sei, seien nicht nachvollziehbar. Wie die Behörde selbst festhalte, seien Zahlungen auf den ältesten Rückstand anzurechnen. Ausgehend vom bezahlten Betrag von € 30.928,20 sei davon auszugehen, dass die Kommunalsteuer von Jänner bis Oktober 2018 vollständig entrichtet worden sei. Somit betreffe der Differenzbetrag von € 4.577,58 lediglich die Monate 11/2018 und 12/2018.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückung erforderlichen Mittel gehabt habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (BFG 29.6.2018, RV/5100527/2017).

Die Kommunalsteuer für 11/2018 sei grundsätzlich am 15.12.2018, die Kommunalsteuer für 12/2018 am 15.01.2019 zur Zahlung fällig gewesen. Im Zeitpunkt der Fälligkeit sei die Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin bereits eingetreten gewesen und seien seit Mitte Dezember 2018 seitens der GmbH keine Zahlungen an Gläubiger der Gesellschaft mehr geleistet worden. Die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft sei mit dem Insolvenzantrag vom D-3, sohin innerhalb von 60 Tagen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit, bekanntgegeben und die Eröffnung des Konkurses beantragt worden.

Aufgrund der ständigen Judikatur des VwGH und der Literaturmeinungen dürfe diese Inanspruchnahme zu § 6a KommStG, gleichlautend § 9 BAO, iVm § 80 BAO, daher die Heranziehung des Geschäftsführers zur Haftung nur dann vorgenommen werden, wenn ein schuldhaftes Verhalten des Vertreters vorliege. Die Haftung des Geschäftsführers einer GmbH nach § 9 BAO sei ihrem Wesen nach eine dem Schadenersatz nachgebildete Verschuldenshaftung, die den Geschäftsführer nur dann und deshalb treffe, wenn und weil er seine gegenüber der Abgabenbehörde bestehende gesetzliche Verpflichtung zur rechtzeitigen und ordnungsgemäßen Entrichtung der Abgaben aus dem von ihm verwalteten Gesellschaftsvermögen (aus Gesellschaftsmitteln) schuldhaft (zumindest mit leichter Fahrlässigkeit) verletzt habe (vgl. VwGH 19.2.1991, 90/08/0045; VwGH 17.12.1991, 90/08/0052; VwGH 20.04.1993, 92/08/0250).

Ein derartiges Verschulden sei von der Behörde nicht ausreichend begründet worden. Die Behörde begründe den Haftungsanspruch pauschal damit, dass der Bf. die ihm als Geschäftsführer auferlegten Pflichten verletzt habe. Die Verletzung begründe sie lediglich mit der Nichtbezahlung und der fehlenden Abdeckung eines Rückstandes.

Entgegen den Ausführungen der Behörde habe sich der Bf. rechtskonform und pflichtgemäß verhalten. Gerade die Zahlung einer Verbindlichkeit bei eingetretener Zahlungsunfähigkeit würde den Bf. einer Haftung gegenüber sämtlichen Gläubigern des schuldnerischen Unternehmens wegen rechtswidriger Gläubigerbegünstigung aussetzen. Auf die Anfechtungstatbestände der §§ 27 ff IO sei an dieser Stelle ebenfalls verwiesen.

Eine Ungleichbehandlung der belangten Behörde habe nicht stattgefunden. Dem Bf. sei an der Nichtzahlung des mit dem bekämpften Bescheid geltend gemachten Differenzbetrages aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft kein Verschulden anzulasten.

Die Haftung nach den §§ 9 und 80 BAO sei zudem eine Ausfallhaftung, weshalb die Abgabenbehörde zuerst versuchen müsse, die Rückstände direkt bei der Schuldnerin hereinzubringen. Komme es zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens, müsse mit der Geltendmachung der Haftung noch zugewartet werden, bis die Befriedigungsaussichten im Sinne einer etwaigen Insolvenzquote feststünden (VwGH 92/08/0173). Die gänzliche Uneinbringlichkeit sei lediglich mit einem Verweis auf die Aktenlage – und daher nicht ausreichend – begründet worden.

Die Behörde hätte im Sinne des § 7 BAO iVm § 20 BAO die Nachrangigkeit der Haftung des Bf. im Verhältnis zur Inanspruchnahme des schuldnerischen Unternehmens als Primärschuldnerin berücksichtigen müssen. Die pauschale Begründung der Behörde, dass nach der Aktenlage kein Hinweis darauf bestehe, dass der aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin eingebracht werden könne, sei keinesfalls ausreichend. Vielmehr seien Ermessensentscheidungen mit den maßgebenden Umständen und Erwägungen insoweit zu begründen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei (vgl. VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; VwGH 16.10.2003, 2003/16/0118; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083).

Der Bf. stelle somit die Anträge, das Bundesfinanzgericht möge

1. eine mündliche Verhandlung durchführen und
2. den angefochtenen Bescheid ersatzlos beheben, in eventu
3. den angefochtenen Bescheid beheben und die Rechtssache zur neuerlichen Entscheidung an die Behörde zurückverweisen;
4. jedenfalls dem Bf. die Kosten des gegenständlichen Verfahrens zusprechen.

---//---

Mit Schreiben vom 22.08.2019 der MA 6 wurde der Bf. eingeladen, eine monatliche Aufschlüsselung der Abgabebeträge an Kommunalsteuer für den Zeitraum November bis Dezember 2018 sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für denselben Zeitraum vorzulegen.

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

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

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 (zB Lieferverbindlichkeiten, Miete, Pacht, Gas Strom, Wasser, Versicherungen, Löhne und Gehälter, Gebietskrankenkasse, Finanzamt, etc.).

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.

Zu dem Vorbringen, es müsse nach §§ 9, 80 BAO mit der Geltendmachung der Haftung noch zugewartet werden, bis die Befriedigungsaussichten im Sinne einer etwaigen Insolvenzquote feststehe, und die gänzliche sei nicht ausreichen begründet worden, werde festgestellt, dass die gegenständliche Haftung nach § 6a KommStG erfolgt sei. Entsprechend der anzuwendenden gesetzlichen Vorschriften könne allein aufgrund der Tatsache eines anhängigen Konkursverfahrens davon ausgegangen werden, dass die verfahrensgegenständlichen Abgabenrückstände bei der Primärschuldnerin nicht oder zumindest nur erschwert einbringlich seien. Ein Zuwarten bis zum Abschluss des Konkursverfahrens zur Feststellung einer allfällig erzielten Konkursquote sei gesetzlich nicht vorgesehen und könne von der Abgabenbehörde daher auch nicht abverlangt werden. Im Übrigen habe der Masseverwalter mit Beschluss vom D-4 angezeigt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit).

Zum weiteren Vorbringen, eine Ungleichbehandlung der gegenständlichen Behörde hätte nicht stattgefunden, werde festgestellt, dass die Löhne und Gehälter bis Dezember 2018 ausbezahlt worden seien, die damit verbundene Entrichtung der Kommunalsteuer jedoch nicht vollständig erfolgt sei, wodurch eine Ungleichbehandlung und somit eine schuldhafte Pflichtverletzung des Bf. vorliege.

Es werde ihm daher Gelegenheit gegeben, zum vorliegenden Sachverhalt Stellung zu nehmen und eine geeignete Liquiditätsaufstellung beizubringen.

---//---

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

---//---

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.09.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Zitierung der §§ 6a Abs. 1 KommStG und DGAG sowie des § 80 Abs. 1 BAO ausgeführt:

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehörten auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten hätten.

Voraussetzungen für die Haftung seien 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.

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

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

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

Es sei ferner 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.

Zum Beschwerdevorbringen werde Folgendes festgestellt:

Mit Parteigehör vom 22.08.2019 sei dem Bf. Gelegenheit gegeben worden, einerseits sein Vorbringen hinsichtlich der monatlichen Zuordnung der Steuerbeträge an Kommunalsteuer durch eine monatliche Aufteilung unter Beweis zu stellen und andererseits sein Vorbringen hinsichtlich Gläubigergleichbehandlung mittels Vorlage eines Gleichbehandlungsnachweises nachzukommen.

Darüber hinaus sei der Bf. darüber informiert worden, dass ein Zuwarten bis zum Abschluss eines Konkursverfahrens zur Feststellung einer allfälligen Konkursquote gesetzlich nicht vorgesehen sei und daher auch von der Abgabenbehörde nicht abverlangt werden könne.

Weiters sei der Bf. darauf hingewiesen worden, dass der Masseverwalter mit Beschluss vom D-4 angezeigt habe, dass die Insolvenzmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit). Da sich an diesem Umstand bis dato nichts geändert habe, sei auch die Ermessensentscheidung der Ausfallshaftung durch die Aussichtslosigkeit, im Konkursverfahren überhaupt eine Quotenzahlung zu erhalten, ausreichend begründet.

Vom Bf. sei trotz schriftlicher Aufforderung weder eine monatliche Aufteilung der Steuerbeträge noch ein Nachweis der Gläubigergleichbehandlung vorgelegt worden. Es sei bis dato auch keinerlei Stellungnahme zum Parteiengehör vom 22.08.2019 erfolgt.

Der Bf. habe in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen sei.

Seine Pflichtverletzung ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Er hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer „und die Dienstgeberabgabe“ (*Anmerkung: nicht im Haftungsbescheid enthalten*) für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet würden.

---//---

Fristgerecht beantragte der Bf. mit Schreiben vom 08.11.2019 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, verwies auf das bisherige Beschwerdevorbringen und beantragte erneut die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

---//---

Mit Schreiben vom 10.04.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Magistrat der Stadt Wien MA6 um Übermittlung der dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide.

---//---

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die MA 6 mit Schreiben vom 15.04.2020 mit, dass es betreffend Kommunalsteuer 2018 aufgrund der Selbstbemessung eine Jahreserklärung für die gegenständliche Gesellschaft gebe.

Da für dieses Jahr eine GPLA Prüfung nicht erfolgt sei, gebe es keinerlei Nachforderungen. Ein Bemessungsbescheid sei aufgrund der Selbstbemessung nicht zu erstellen gewesen.

Ein Bescheid über die Festsetzung des Säumniszuschlages sei nicht erstellt worden. Die Vorschreibung sei aufgrund der Nichtzahlung der selbst bekannt gegebenen Jahreserklärung 2018 erfolgt.

Es gebe nur den Haftungsbescheid vom 26.06.2019 aufgrund der Nichtzahlung der selbst bekannt gegebenen Jahreserklärung.

---//---

Mit Schreiben vom 14.04.2020 ersuchte das Bundesfinanzgericht die Masseverwalterin der Gesellschaft um Bekanntgabe, ob und in welcher Höhe diese im Zeitpunkt der

Konkurseröffnung – ohne Abzug von eventuell an das Insolvenzgericht geleisteten Kostenvorschüssen – über Kassa- und Bankguthaben verfügt habe.

---//---

In Beantwortung dieses Ersuchens gab die Masseverwalterin mit Schreiben vom 23.04.2020 bekannt, dass die Schuldnerin bei Insolvenzeröffnung über ein Bankguthaben von € 5.165,69 bei der Volksbank Wien AG verfügt habe.

Das Konto der Schuldnerin bei der Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien AG habe zwar mit minus € 350.664,56 ausgehaftet, jedoch sei ein nach Insolvenzeröffnung dort eingegangener Zahlungseingang von € 5.000,00 auf das Insolvenzanderkonto weitergeleitet worden.

Kassaguthaben habe bei Insolvenzeröffnung keines bestanden. Ob der schuldnenseitig vor Insolvenzeröffnung beim Schuldnervertreter erlegte Betrag von € 4.000,00 zur Abdeckung der Kosten des Insolvenzverfahrens, der jedenfalls aus Gesellschaftsvermögen gestammt habe, überwiesen oder einem allfälligen vor Insolvenzeröffnung bestehenden Kassaguthaben entnommen worden sei, sei ihr als Insolvenzverwalterin nicht bekannt.

---//---

In der mündlichen Verhandlung vom 18.09.2020 wurde vorgebracht:

„Bf.: Ich habe zum vorgetragenen Sachverhalt nichts zu ergänzen, abgesehen davon, dass ich die aushaftenden Verbindlichkeiten bezahlt hätte, wenn die Gesellschaft über Gelder verfügt hätte. Lediglich die Gehälter der Mitarbeiter wurden von mir überwiesen.“

Die Bank hat die eingegangenen Mittel bzw. die Auszahlung dieser gestoppt, sodass weitere Zahlungen mir nicht möglich waren. Außerdem war es mir nicht möglich, mit meinem Steuerberater Kontakt aufzunehmen.

AB: Ich verweise auf die bisherigen Ausführungen im Bescheid und der Beschwerdeentscheidung. Zum Vorbringen des Bf. wird eingewendet, dass die Zahlungen, die an die Mitarbeiter geleistet wurden, aliquot an alle Gläubiger aufgeteilt hätten werden müssen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Rechtsgrundlagen Kommunalsteuer

Gemäß [§ 9 KommStG 1993](#) beträgt die Steuer 3% der Bemessungsgrundlage. Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 1.460 Euro, wird von ihr 1.095 Euro abgezogen.

Gemäß [§ 11 Abs. 2 KommStG 1993](#) ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten.

Rechtsgrundlagen Säumniszuschlag

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß [§ 217 Abs. 1 BAO](#) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (Abs. 2).

Gemäß [§ 217a Z 2 BAO](#) werden Säumniszuschläge für Landes- und Gemeindeabgaben im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig. Säumniszuschläge, die den Betrag von fünf Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (Z 3).

Geltendmachung von Haftungen

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.

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.

Gemäß [§ 224 Abs. 1 BAO](#) werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen 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.

Gemäß [§ 224 Abs. 3 BAO](#) ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Abgabenforderungen

Am 22.03.2019 wurde seitens der ehemaligen steuerlichen Vertretung der sich zu diesem Zeitpunkt bereits im Konkurs befindlichen Primärschuldnerin eine Kommunalsteuerjahreserklärung für 2018 mit einem Abgabebetrag von € 35.505,78 erstellt und beim Magistrat der Stadt Wien eingereicht. In Gegenüberstellung mit den für das Jahr 2018 in Höhe von € 30.928,20 entrichteten Kommunalsteuern ergab sich eine Abfuhrdifferenz von € 4.577,58.

Dieser Sachverhalt wurde von beiden Parteien als zutreffend festgestellt.

Diese Nachforderungen wurden nicht bescheidmäßig festgesetzt, sondern als zusammengefasste Abgaben 11-12/2018 gemeinsam mit dem darauf entfallenden Säumniszuschlag von € 91,55 gemäß § 224 Abs. 1 und 3 BAO im Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht.

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.4.2015, [2013/16/0208](#); VwGH 30.1.2014, [2013/16/0199](#)) eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen für die Kommunalsteuer wegen des Gebotes der Bestimmtheit von Abgaben bei Einhebungsmaßnahmen nicht zulässig, weshalb diese Abgaben aufzugliedern waren.

Ausgehend von jeweils einem Zwölftel des Jahresschuld 2018 von € 35.505,78, somit von je € 2.958,82, ergeben sich für die verbleibenden Monate November und Dezember 2018, da die in Höhe von € 30.928,20 erfolgten Entrichtungen gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten Rückstände zu verrechnen waren, folgende Beträge:

Kommunalsteuer	11/2018	1.618,76
Kommunalsteuer	12/2018	2.958,82
Summe		4.577,58

Erschwerte Einbringlichkeit

Die Haftung nach § 6a KommStG ist entgegen der Rechtsansicht des Bf. im Unterschied zur Haftung nach § 9 BAO zwar ebenfalls eine Ausfallhaftung, es ist jedoch nicht die Uneinbringlichkeit der Abgaben vorausgesetzt, sondern lediglich die erschwerte Einbringlichkeit. Dies gilt nach der genannten Haftungsbestimmung insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Im Beschwerdefall steht die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 über das Vermögen der „G-1“ Bau GmbH das Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom D-4 sogar die Masseunzulänglichkeit angezeigt wurde, wonach die Insolvenzmasse nicht

einmal zur Erfüllung der Masseforderungen ausreicht und Konkursgläubiger somit voraussichtlich leer ausgehen werden.

Da die Kommunalsteuern durch die Eröffnung des Konkurses somit nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, war auch die Beendigung des Insolvenzverfahrens und etwaige Schlussverteilung nicht abzuwarten. Das vom Bf. angeführte Erkenntnis des VwGH vom 20.4.1993, [92/08/0173](#), betrifft einerseits nicht die Haftung nach § 6a KommStG, sondern die im Hinblick auf die Nachrangigkeit der Geschäftsführerhaftung mit der Haftung nach § 9 BAO übereinstimmende Haftung für Sozialversicherungsbeiträge nach § 67 Abs. 10 ASVG und trifft andererseits auch keinerlei Aussagen für das Zuwarten auf eine etwaige Ausschüttung einer Konkursquote.

Sollte es dennoch zur Ausschüttung einer Konkursquote kommen, würde dadurch die Haftungsschuld insoweit verringert, ohne dass es einer Berücksichtigung im gegenständlichen Beschwerdeverfahren bedarf.

Vertreterstellung

Unbestritten ist, dass der Bf. im Zeitraum vom D-2 bis D-1 (Konkurseröffnung) Geschäftsführer der „G-1“ Bau GmbH war.

Schuldhaftes Pflichtverletzung

Dem Bf. oblag daher die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Festzustellen war, dass die haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern 11/2018 und 12/2018 gemäß § 11 Abs. 2 KommStG am 17.12.2018 bzw. 15.01.2019 fällig waren, weshalb der Bf. für deren Entrichtung Sorge zu tragen hatte, da deren Fälligkeiten in den Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit fielen.

Hingegen war hinsichtlich des haftungsgegenständlichen Säumniszuschlages festzustellen, dass dieser gemäß § 217a Z 2 BAO im Zeitpunkt der Wirksamkeit des ihn festsetzenden Bescheides, diesfalls am 05.07.2019 (Zustellung des Haftungsbescheides vom 26.06.2019), fällig war, daher erst nach Konkurseröffnung, weshalb eine schuldhaftes Pflichtverletzung des Bf. nicht vorliegen kann.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls

von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

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](#)).

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 15.5.1997, [96/15/0003](#)).

Dem Vorbringen, dass die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft im Zeitpunkt der Fälligkeiten der Kommunalsteuern 11/2018 und 12/2018 bereits eingetreten gewesen sei, weshalb seit Mitte Dezember 2018 keine Zahlungen an Gläubiger der Gesellschaft mehr geleistet worden seien, um sich keiner nach den §§ 27 ff IO anfechtbaren Gläubigerbegünstigung auszusetzen, ist entgegenzuhalten, dass für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, nicht bedeutsam ist, ob oder inwieweit vom Abgabepflichtigen geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, [Ra 2015/16/0128](#)).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)) verletzt der Geschäftsführer die dem Abgabengläubiger gegenüber bestehende Pflicht zur zumindest anteiligen Tilgung der Abgabenforderungen auch, wenn er das Gebot quotenmäßiger Befriedigung der offenen Forderungen insoweit nicht beachtet, als er keinem der Gesellschaftsgläubiger auch nur anteilig Zahlung leistet. Da in einer Gleichbehandlung der Abgabenschulden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, [2000/15/0168](#)) keine im „status kridae“ unzulässige Gläubigerbevorzugung gesehen werden kann, erweist sich auch der Hinweis auf eine allfällige Anfechtung als nicht zielführend (UFS 27.11.2008, [RV/3021-W/07](#)).

Ob bzw. inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, ist - wie dies auch schon die bisherige Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht hat - im Haftungsverfahren nicht zu prüfen. Die im Haftungsverfahren zu beantwortende Frage, ob der Abgabengläubiger gegenüber anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde, bleibt davon unberührt (VwGH 26.5.2004, [2001/08/0043](#)).

Gemäß § 66 IO setzt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens voraus, dass der Schuldner zahlungsunfähig ist (Abs. 1). Zahlungsunfähigkeit ist insbesondere anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstellt (Abs. 2). Zahlungsunfähigkeit setzt nicht voraus, dass Gläubiger andrängen. Der Umstand, dass der Schuldner Forderungen einzelner Gläubiger ganz

oder teilweise befriedigt hat oder noch befriedigen kann, begründet für sich allein nicht die Annahme, dass er zahlungsfähig ist (Abs. 3).

Da Zahlungsunfähigkeit iSd § 66 IO bereits vorliegt, wenn der Schuldner lediglich mehr als 5% aller fälligen Schulden nicht begleichen kann (vgl. OGH 19.11.2011, [3 Ob 99/10w](#), 2 Ob 117/12p), lässt sich daraus nicht ableiten, dass bei Vorliegen einer insolvenzrechtlichen Zahlungsunfähigkeit keine Mittel mehr vorhanden wären.

Reicht die Insolvenzmasse nicht aus, um die Masseforderungen zu erfüllen, so hat dies der Insolvenzverwalter gemäß [§ 124a Abs. 1 IO](#) unverzüglich dem Insolvenzgericht anzuzeigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger innezuhalten. Er darf jedoch solche Rechtshandlungen vornehmen, die zur Verwaltung und zur Verwertung geboten sind. Daraus herrührende Masseforderungen sind unverzüglich zu befriedigen.

Auch aus dem Umstand der vom Masseverwalter angezeigten Masseunzulänglichkeit (Beschluss vom D-4) lässt sich für den Bf. nichts gewinnen, weil dadurch lediglich unzureichende, somit in gewissem Umfang vorhandene Mittel festgestellt wurden.

Darüber hinaus waren zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung (D-1), daher in einem zeitlichen Naheverhältnis zu den Fälligkeitstagen 17.12.2018 bzw. 15.01.2019 der Kommunalsteuern 11-12/2018, laut Aussage der Masseverwalterin liquide Mittel von € 9.165,69 vorhanden.

Da außerdem vom Bf. einbekannt wurde, dass noch Lohn- und Gehaltszahlungen erfolgt sind, ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine völlige Vermögenslosigkeit der GmbH zu den Fälligkeitszeitpunkten.

Am Bf., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, wäre es gelegen gewesen, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (VwGH 19.11.1998, [97/15/0115](#)), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#)).

Weist der Haftungspflichtige nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.9.2004, [2001/14/0176](#)).

Den 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 geforderte 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 ankommt - hat der Bf. jedoch trotz Aufforderung der Abgabenbehörde vom 22.08.2019 nicht aufgestellt.

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten kommt eine Beschränkung der Haftung des Bf. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, [90/15/0055](#)).

Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. 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](#)).

Vom Bf. 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 des § 6a Abs. 1 KommStG erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf. als Haftungspflichtiger für die im Spruch genannten Abgabenschuldigkeiten der „G-1“ Bau GmbH im Ausmaß von nunmehr € 4.577,58 zu Recht.

Zu Spruchpunkt II. (Verfahrenskosten)

Die Parteien haben die ihnen im Abgabenverfahren und im Beschwerdeverfahren erwachsenden Kosten gemäß [§ 313 BAO](#) selbst zu bestreiten.

Da in Abgabenangelegenheiten die Parteien gemäß § 313 BAO ihre Kosten selbst zu bestreiten haben, war der Antrag auf Ersatz der Verfahrenskosten als unzulässig zurückzuweisen.

Zu Spruchpunkt III. (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 von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 18. September 2020