

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RA Mag. Wolfgang Standfest LL.M., Wallnerstraße 4 | 2. Hof | Top 44, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 26. November 2015 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien - Abteilung 6 - Rechnungs- und Abgabewesen DII /R1-337134/15E betreffend Haftung für Kommunalsteuer gem. § 6a KommStG und Gebrauchsabgabe gem. § 9 Abs 5 Wr. GebrauchsabgabeG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach am 17.12.2020 in Anwesenheit des Beschwerdeführers und von RA Mag. Wolfgang Standfest LL.M. 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 zur Haftung für Kommunalsteuer in Höhe von € 1.507,45 herangezogen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 17.5.2015 richtete der Magistrat der Stadt Wien (belangte Behörde) nachfolgendes Schreiben zur Stellungnahme an den Beschwerdeführer:

"Sie sind seit 3. Mai 2006 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.

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.

Nach § 9 Abs. 5 des Gebrauchsabgabengesetzes 1966, in der geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung - BAO, bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Gebrauchsabgaben insoweit, als diese Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen und sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Nach § 9 Abs. 6 des Gebrauchsabgabengesetzes 1966 haben Personen, soweit sie auf die Erfüllung der Pflichten der in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden und haften nach § 9 Abs. 7 des Gebrauchsabgabengesetzes 1966 für die Gebrauchsabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge ihrer Einflussnahme nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Im gegenständlichen Fall wurden die nachstehenden Abgabebeträge bis dato nicht entrichtet, wodurch die gesetzliche Voraussetzung für ihre Haft- und Zahlungspflicht gegeben ist.

Rückstände laut Abgabenkonto:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in EUR
Kommunalsteuer Kto: 0467911	01-12/2014	1.932,63
Säumniszuschlag	01-12/2014	38,65
Gebrauchsabgabe Kto: 0419989		
MA 46-P90/91124-2015-6	02/2015	147,78
Summe		<u>2.119,06</u>

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."

Mit Schreiben vom 7.7.2015, eingelangt bei der belangten Behörde am 10.7.2015 antwortete der Beschwerdeführer wie folgt:

"Sehr geehrte Frau AB,

wir nehmen Bezug auf Ihr Schreiben vom 17.06.2015 (eingelangt am 24.06.2015) und möchten anmerken, dass Herrn ****Bf1****, in dem Zeitpunkt an dem die Kommunalsteuer, der Säumniszuschlag zur Kommunalsteuer und die Gebrauchsabgaben festgestellt wurden, als Geschäftsführer der Primärschuldnerin keine Mittel zur Verfügung standen um den Abgabeverpflichtungen nachzukommen.

Aufgrund des unerwarteten Ausfalls diverser Schuldner, konnten die Gläubiger nicht mehr bedient werden, weshalb am ****Datum2**** der Konkurs eröffnet werden musste (siehe Ediktsdatei GZ).

In dem in Frage stehenden Zeitraum konnte die Primärschuldnerin (FN ****Nr****) keinen Verpflichtungen nachkommen, weshalb eine diesbezügliche Haftung des Geschäftsführers entfällt.

Für etwaige Klarstellungen können wir Ihnen gerne die Konten der Primärschuldnerin (FN ****Nr****) übermitteln und ersuchen um Bekanntgabe des relevanten Zeitraumes, weil dieser nicht aus ihrem Schreiben ersichtlich ist.

Wir gehen insbesondere davon aus, dass es sich bei den von Ihnen vorgeschriebenen Beträgen um Zahlungen handelt, die dem Geschäftsführer erst nach Abschluss einer GPLA Prüfung bekannt wurden und gehen daher davon aus, dass bezüglich des Nachweises der Unmöglichkeit der anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH vom 19.1.2005, 2004/13/0156) auf diesen Zeitpunkt abzustellen ist."

Mit Schreiben vom 16.7.2015 ersuchte die belangte Behörde - im Rahmen des Parteiengehörs - um Vorlage einer Liquiditätsaufstellung:

"Auf Grund Ihrer Stellungnahme vom 7. Juli 2015 werden Sie eingeladen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Schreibens der Magistratsabteilung 6 - Dezernat Abgaben und Recht - Referat Landes und Gemeindeabgaben, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen.

Die Liquiditätsaufstellung hat - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitpunkte der der Haftung zu Grunde liegenden Abgaben (Jänner 2014 bis Februar 2015) - sämtliche Verbindlichkeiten sowie die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mittel auszuweisen und darzustellen, welche Verbindlichkeiten tatsächlich befriedigt wurden, sowie eine Quotenberechnung zu enthalten.

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 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) (zB. Der

Betrachtungszeitraum für den Monat „Mai 2011“ ist der Zeitraum vom 16. Mai 2011 bis einschließlich 15. Juni 2011)

Eine korrekte Aufstellung der Verbindlichkeiten, der neu entstandenen Verbindlichkeiten und die Zahlung dieser, hat nach Fälligkeit, alle Gläubiger einzeln mit Firmennamen und Betrag zu enthalten (zB 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) sowie eine monatliche Aufstellung der zu bezahlenden Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe beizubringen.

Es wird Ihnen nun Gelegenheit gegeben, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen sowie den vorliegenden Sachverhalt und das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu nehmen und sich innerhalb von einem Monat ab Zustellung dieses Schreibens dazu zu äußern."

Mit Schreiben vom 24.7.2015, eingelangt bei der belangten Behörde am 28.7.2015, erfolgte nachfolgende Beantwortung:

"Sehr geehrte Frau AB,

in Beantwortung Ihres Schreibens vom 16.07.2015, bei uns eingelangt am 20.07.2015, übermitteln wir Ihnen eine Aufstellung der Verbindlichkeiten, sowie die in den jeweiligen Monaten geleisteten Zahlungen an die Gläubiger des Unternehmens, jeweils zum Monatsletzten.

Weiters haben wir die Finanzamtsverbindlichkeiten, sowie Lohn- und Gehaltsverbindlichkeiten dargestellt. Unter der Annahme, dass jeweils auf Monate bezogen die gleiche Quote, errechnet aus der Summe der bestehenden Verbindlichkeiten und den neu im jeweiligen Monat hinzugekommenen Verbindlichkeiten errechnet wird, ergeben sich für die einzelnen Monate folgende Quoten:

01/2014: 6%

02/2014: 4%

03/2014: 25%

04/2014: 41%

05/2014: 14%

06/2014: 7%

07/2014: 8%

08/2014: 0%
09/2014: 0%
10/2014: 19%
11/2014: 16%
12/2014: 20%
01/2015: 4%

Weiters haben wir im selben Blatt eine Aufstellung der liquiden Mittel erstellt."

Beigelegt waren Blätter, auf denen Quoten ermittelt wurden.

Mit Haftungsbescheid vom 9.10.2015 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer zur Haftung für Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen in Höhe von € 1.537,60 sowie für Gebrauchsabgabe in Höhe von € 115,27 heran. Der Haftungsbescheid lautet:

*"I. Gemäß § 6a des Kommunaisteuergesetzes 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr ***Bf1***, wohnhaft in ***Bf1-Adr***, für den Rückstand an Kommunaisteuer samt Nebenansprüchen der Primärschuldnerin, Adresse w.o., in der Höhe von EUR 1.537,60 für den Zeitraum Juni 2014 bis Dezember 2014 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 § 9 Abs. 5 des Gebrauchsabgabengesetzes 1966, LGBL. für Wien Nr. 20/1966, in der geltenden Fassung, wird Herr ***Bf1***, wohnhaft in ***Bf1-Adr***, für den auf Grund des Bescheides mit der Zahl MA 46-P90/91124-2015-6 entstandenen Rückstand an Gebrauchsabgabe samt Nebenansprüchen der Primärschuldnerin, Adresse w.o., in der Höhe von EUR 115,27 für den Zeitraum Februar 2015 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.*

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.

Gemäß § 9 Abs. 5 des Gebrauchsabgabengesetzes 1966 haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffende Gebrauchsabgabe 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 § 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*** war bis 7. Mai 2014 im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen und daher verantwortlicher Vertreter. Die schuldhafte Pflichtverletzung der ihm gemäß § 80 BAO auferlegten Pflichten ist im gegenständlichen Fall dadurch gegeben, dass er es unterlassen hat, für die termingemäße Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Es ist daher die gesetzliche Voraussetzung für die Haft- und Zahlungspflicht gegeben. Er hat weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.*

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.

Die Abgabepflichtige schuldet den im Spruch zitierten Betrag.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in EUR
Kommunalsteuer Kto: 0467911	06-12/2014	1.932,63
Säumniszuschlag	06-12/2014	38,65
Gebrauchsabgabe Kto: 0419989 MA 46-P90/91124-2015-6	02/2015	147,78
Summe		<u>2.119,06</u>

Von dem offenen Rückstand in der Höhe von EUR 2.119,06 wird nur ein Betrag von EUR 1.652,87 geltend gemacht, da eine 22%ige Sanierungsplanquote bestätigt wurde.

Bemerkt wird, dass die mit Schreiben vom 24. Juli 2015 eingebrachte Liquiditätsaufstellung nicht die im Schreiben vom 16. Juli 2015 genannten Kriterien erfüllt, weshalb keine Einschränkung des Haftungsbetrages auf Grund der Liquiditätsaufstellung erfolgen konnte."

Am 30.11.2015 langte die mit 25.5.2015 datierte Beschwerde gegen Haftungsbescheid vom 9.10.2015 bei der belangten Behörde ein. Die Beschwerde lautet:

"Gegen den Haftungsbescheid vom 09.10.2015 (h.o. eingegangen am 02.11.2015), sowie die zugrunde liegenden Bescheide zur Kommunalsteuer und zur Gebrauchsabgabe erheben wir binnen offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde.

Begründung:

*Dem zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer ***Bf1*** standen die zur Deckung dieser Verbindlichkeit notwendigen Mittel im Zeitraum, als er die Funktion als Geschäftsführer bekleidete, nicht zur Verfügung, weshalb eine Haftung entfällt. Der Umstand, dass die Mittel nicht zur Verfügung standen, ist aus beiliegender Liquiditätsaufstellung ersichtlich.*

*Weiters war der Geschäftsführer ***Bf1*** in dem diesem Bescheid zugrunde liegendem Verfahren nicht einbezogen, weshalb auch eine Prüfung der Rechtmäßigkeit der Ansprüche unmöglich ist.*

Abschließend wird im Haftungsbescheid bezüglich der Kommunalsteuerschuld nicht auf eine bescheidmäßige Feststellung des zugrunde liegenden Bescheids verwiesen, weshalb der Haftungsbescheid in diesem Punkt rechtswidrig ist.

Beschwerdeanträge:

Es wird daher gestellt der

A N T R A G,

die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Weiters wird gestellt der

A N T R A G,

an die bescheiderlassende Behörde sowie das unabhängige Verwaltungsgericht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. [...]"

Mit Schreiben vom 14.12.2015 setzte die belangte Behörde den Beschwerdeführer davon in Kenntnis, dass in der Liquiditätsaufstellung sämtliche Verbindlichkeiten sowie die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mittel zum 15. des Monats und nicht zum Monatsende auszuweisen und darzustellen sind, sowie welche Verbindlichkeiten bis zum 15. des Folgemonats tatsächlich befriedigt wurden (Jänner 2014 bis Februar 2015). Der Beschwerdeführer wurde daher eingeladen, eine diesen Kriterien entsprechende Liquiditätsaufstellung innerhalb eines Monats beizubringen.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 3.6.2016 wurde die Beschwerde vom 25.5.2015 als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdevereentscheidung lautet:

*"Gemäß § 263 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der geltenden Fassung, wird die Beschwerde des Herrn ***Bf1***, vertreten von dem Rechtsanwalt Mag. Wolfgang Standfest, Wien 7., Mariahilfer Straße 34, vom 25. November 2015 gegen den Bescheid vom 9. Oktober 2015, Zahl MA 6/DII/R1 - 337134/15 E, betreffend die Haftung für die Primärschuldnerin, Adresse w.o., wegen Rückständen an Kommunalsteuer in der Höhe von Euro 1.537,60 und an Gebrauchsabgabe in der Höhe von Euro 115,27 für den Zeitraum Juni 2014 bis Dezember 2014 und Februar 2015 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 § 9 Abs. 5 des Gebrauchsabgabengesetzes 1966 haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Gebrauchsabgabe 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 § 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.

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 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 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.

*Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde im Wesentlichen vor, dass dem zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer ***Bf1*** die zur Deckung dieser Verbindlichkeit notwendigen Mittel, als er die Funktion als Geschäftsführer bekleidete, nicht zur Verfügung gestanden hätten, weshalb eine Haftung entfalle. Der Umstand, dass die Mittel nicht zur Verfügung gestanden hätten, sei aus beiliegender Liquiditätsaufstellung ersichtlich. Weiters sei der Geschäftsführer ***Bf1*** in dem diesem Bescheid zugrunde liegendem Verfahren nicht einbezogen worden, weshalb auch eine Prüfung der Rechtmäßigkeit der Ansprüche unmöglich sei.*

Abschließend werde im Haftungsbescheid bezüglich der Kommunalsteuerschuld nicht auf eine bescheidmäßige Feststellung des zugrunde liegenden Bescheide verwiesen, weshalb der Haftungsbescheid in diesem Punkt rechtswidrig sei.

Diesem Vorbringen wird Folgendes entgegengehalten:

Gemäß § 18 Abs 1 GmbHG wird die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer wird auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer hat insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden. Sind mehrere Geschäftsführer vorhanden, so wird die Gesellschaft mangels anderweitiger Bestimmungen durch sämtliche Geschäftsführer vertreten.

Bei Abgaben, welche der Abgabeschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, bestimmt sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH vom 25.10.1996, Zl. 93/17/280), und nicht, wann die Nachforderungen anlässlich einer Revision festgestellt wurden. Die Nachforderungen betreffen

den Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war und er daher für die Abgabentrückzahlung zu sorgen hatte.

Die im Zuge der „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ anhand der Geschäftsunterlagen vom Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf festgestellten Abgabebeträge wurden vom Masseverwalter für richtig befunden, wonach somit kein Bemessungsbescheid zu erlassen war.

Zum Vorbringen der Gläubigergleichbehandlung wird entgegengehalten, dass nach dem Gleichheitsgrundsatz, der Vertreter vorhandene Mittel zwar nicht in erster Linie zur Begleichung der Abgabenschulden zu verwenden hat, er darf allerdings auch nicht den Abgabengläubiger schlechter behandeln, als alle anderen Gläubiger; er darf also nicht andere Verbindlichkeiten vor den Abgabenschulden erfüllen. Sind zwar Geldmittel vorhanden, reichen sie aber nicht zur Deckung aller fälligen Verbindlichkeiten aus, müssen - damit dem Gleichheitsgrundsatz entsprochen wird - alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden (VwGH vom 8.6.1982, 81/14/0171, 82/14/0070-0072).

Von einer anteiligen Begleichung kann nicht gesprochen werden, wenn zB die Löhne zur Gänze ausbezahlt werden und die Abgaben nicht entrichtet werden, denn zur Vermeidung eines haftungsrelevanten Verschuldens hätten die anfallenden Abgabenverbindlichkeiten zumindest anteilig entrichtet werden müssen und die Löhne nur in entsprechend geringerem Ausmaß ausbezahlt werden dürfen. (VwGH v. 25. Jänner 1999, Zl. 97/17/0144; 29. Juni 1999, Zl. 99/14/0040).

Im gegenständlichen Fall wurden laut Aktenlage zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt, die damit fälligen Abgaben wurden jedoch nicht entrichtet. Durch die Schlechterstellung des Abgabengläubigers hat der Beschwerdeführer somit seine Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt.

Einen Nachweis, dass die Entrichtung der ausstehenden Abgaben nicht möglich gewesen sei bzw. dass er sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit entsprechend davon überzeugt hat, ob und in welchem Ausmaß Abgabenschuldigkeiten bestehen, hat der Beschwerdeführer nicht erbracht.

Die vom Beschwerdeführer beigebrachte „Liquiditätsaufstellung“ gibt keinerlei Auskunft darüber, welche Verbindlichkeiten zu welchen Fälligkeitsterminen in welchem Ausmaß mangels ausreichender Geldmittel von der Primärschuldnerin nicht beglichen werden konnten. Obwohl der Beschwerdeführer bereits mit Schreiben vom 16. Juli 2015 und letztmalig mit Schreiben vom 14. Dezember 2015 ausdrücklich auf die genauen inhaltlichen Erfordernisse einer beweiskräftigen Liquiditätsaufstellung hingewiesen wurde, enthält die von ihm beigebrachte Aufstellung keinerlei Angaben über die der Gesellschaft im Haftungszeitraum zur Verfügung stehenden Mittel, sodass auch keine Aussage bzw. rechnerische Nachvollziehbarkeit gegeben

ist, ob mit diesen Mitteln der Abgabengläubiger ohne Benachteiligung befriedigt wurde. In den beigebrachten Aufstellungen wurden jeweils der Betrachtungszeitraum 1. bis letzter des Monats aufgeführt und nicht, wie in den beiden Schreiben vom 16. Juli 2015 und 14. Dezember 2015 gefordert, 16. des Vormonats bis 15. des Folgemonats.

Der Beschwerdeführer hat sohin keinen Nachweis erbracht, dass die im Haftungszeitraum vorhandenen Mittel der Gesellschaft anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse Zlen. 84/13/0198, 89/14/0043, 89/14/0044 u.a.) haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgabe zur Gänze, wenn er dem Gleichbehandlungsgebot zuwiderhandelt bzw. keinen entsprechenden Nachweis der Gleichbehandlung erbringt.

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 Gebrauchsabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet wird.

Auf Grund dieser Tatsachen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 24.6.2016 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und begründete dies wie folgt:

"Der umseits näher bezeichnete Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, hat den Berufungswerber am 15. Juni 2016 die Beschwerdevorentscheidung zugestellt, mit der die Berufung vom 25. November 2015 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

Der Berufungswerber erhebt innerhalb offener Frist nachstehenden

VORLAGEANTRAG

auf Entscheidung über die Berufung vom 25. November 2015 durch das Bundesfinanzgericht. Es wird auf die eingebrachte Berufung und das diesbezügliche Vorbringen verwiesen.

Der Berufungswerber stellt daher den

VORLAGEANTRAG

auf Entscheidung über die Berufung vom 25. November 2015 durch das Bundesfinanzgericht."

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Magistrat der Stadt Wien als belangter Behörde im Vorlagebericht folgende Stellungnahme abgegeben:

*"Der Beschwerdeführer ist laut Firmenbuch seit 03.05.2006 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin eingetragen. Die Haftung gegen Herrn ***Bf1*** erfolgte zu Recht, da die vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführten Voraussetzungen durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der oa. Gesellschaft gegeben waren. Der Beschwerdeführer war vom 03.05.2006 bis zur Konkurseröffnung als Geschäftsführer der Primärschuldnerin tätig.*

Bezüglich der Gläubigergleichbehandlung wurden vom Beschwerdeführer, trotz zweimaliger Aufforderung zur Vorlage von geeigneten Unterlagen mit Schreiben vom 16.07.2015 und vom 14.12.2015, keine geeigneten Nachweise für die behauptete Gläubigergleichbehandlung erbracht.

Zum Beschwerdevorbringen, dass die Kommunalsteuerschuld nicht bescheidmäßig festgestellt worden sei, wird entgegnet, dass die im Zuge der „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ anhand der Geschäftsunterlagen vom Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf festgestellten Abgabebeträge vom Masseverwalter für richtig befunden wurden. Vom zuständigen Prüfer des Finanzamtes wurden im Zuge der Prüfung als Grundlage die Lohnkonten der ausbezahlten Löhne bzw. Gehälter erfasst und der Kommunalsteuer unterzogen. Da es sich bei der Kommunalsteuer um eine Selbstbemessungsabgabe handelt, welche für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Kalendermonats zu entrichten ist, fällt der Fälligkeitszeitpunkt der geltend gemachten Restschuld daher in den Haftungszeitraum, weshalb diese vom Haftungspflichtigen zu entrichten gewesen wäre. Es war somit auch kein Bemessungsbescheid zu erlassen.

Eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ist daher aus Sicht der Abgabenbehörde gegeben. Die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers für die Rückstände der Gesellschaft erfolgte zu Recht."

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.3.2019 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss vom 17.2.2020

Mit Beschluss vom 17.2.2020 wandte sich das Bundesfinanzgericht an beide Parteien des Verfahrens. Der Beschluss lautet:

"I.

a) Der Magistrat der Stadt Wien als belangte Behörde hat den Beschwerdeführer mehrmals aufgefordert, eine Liquiditätsaufstellung mit sämtlichen Verbindlichkeiten der Primärschuldnerin (Primärschuldnerin) zum 15. eines Monats vorzulegen. Sowohl im Schreiben vom 16.7.2015 als auch vom 14.12.2015 ist als maßgeblicher Zeitraum, für den solche Aufstellungen vorgelegt werden sollten, Jänner 2014-Februar 2015 genannt.

Der Haftungsbescheid, der mit 9.10.2015 datiert ist, sieht für die ausständigen Kommunalsteuern den Zeitraum Juni-Dezember 2014 und für die ausständige Gebrauchsabgabe den Zeitraum Februar 2015 vor, wobei der Gebrauchsabgabenfestsetzungsbescheid mit 4.2.2015 datiert ist.

In der Begründung des Haftungsbescheides vom 9.10.2015 wird noch angeführt, dass die vom Beschwerdeführer mit seinem Schreiben vom 24.7.2015 vorgelegte Liquiditätsaufstellung nicht die "im Schreiben vom 16. Juli 2015 genannten Kriterien erfüllt", weshalb keine Einschränkung des Haftungsbetrages erfolgen konnte.

>> Der Magistrat der Stadt Wien wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

b) In den vorgelegten Verwaltungsakten finden sich auch Ausdrücke von elektronisch geführten Abgabenkonten. Am "Ist Kontoauszug KTO-NR: 0467911" vom 11.6.2015 betreffend Kommunalsteuer findet sich auch folgende Buchung: "Zeitraum: 1/14-12/14 Widmung: SZ 2 VorDat: 210415 Vorschr-Betrag: 38,65"

In der Aufstellung über die haftungsgegenständlichen Abgaben am Haftungsbescheid vom 9.10.2015 ist auch ein Säumniszuschlag in Höhe von € 38,65, allerdings für den Zeitraum 6-12/2014 genannt.

Gemäß § 217a Z 2 BAO werden Säumniszuschläge im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig.

>> Gibt es einen Bescheid über den Säumniszuschlag in Höhe von € 38,65? - Falls ja: Wann erfolgte die Zustellung. Bitte legen Sie eine Kopie dieses Bescheides bei.

II.

a) Im Juli 2015 wurden vom Beschwerdeführer als Reaktion auf das Schreiben der belangten Behörde vom 16.7.2015 Aufstellungen der Verbindlichkeiten und der Zahlungen - jeweils zum Monatsletzten - für den Zeitraum Jänner 2014 bis Jänner 2015 vorgelegt. Zusammen mit der Beschwerde wurden dieselben Aufstellungen für den Zeitraum Juni 2014 bis Jänner 2015 nochmals vorgelegt.

Der belangten Behörde ist beizupflichten, dass sich diese Aufstellungen nicht auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben beziehen, allerdings

-) erscheint es fraglich, warum ein Gleichbehandlungsnachweis für Zeiträume vorgelegt werden soll, die nie haftungsgegenständlich waren (nämlich Jänner bis Mai 2014 - auch der erste Haftungsvorhalt vom 17.6.2015 nennt letztlich einen Zeitraum 6-12/2014) und

-) es fällt auf, dass hinsichtlich der Gebrauchsabgabe, die erst im Februar 2015 vorgeschrieben wurde, kein Gleichbehandlungsnachweis verlangt wurde.

In der Rechtsprechung des UFS wurde als Gleichbehandlungsnachweis auch eine Zeitraumbetrachtung zugelassen (vgl. Ritz, BAO6, § 9 Tz 27).

>> Der Magistrat der Stadt Wien wird ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

b) Dem Magistrat der Stadt Wien ist auch beizupflichten, dass die vorgelegten Aufstellungen nur schwer nachvollziehbar sind. Beispielsweise finden sich für den Zeitraum Juli 2014 folgende Angaben:

Gläubiger Firmenname	Verbindlichkeiten 01.07.2014	neu entstandene Verbindlichkeiten von 01.07.2014 bis 31.07.2014	Zahlung von Verbindlichkeiten von 01.07.2014 bis 31.07.2014	Stand Verbindlichkeiten am 31.07.2014
div./Lieferanten Altbestände	73 788,45			
[...]				
Quote	28 164,76	12 181,26	19 424,15 48%	20 921,87
Finanzamt	127 344,92	0,00	3 750,00	123 594,92
	127 344,92	0,00	3 750,00 3%	123 594,92
Löhne und Gehälter	23 997,34	6 262,90	8 211,90	22 048,34
	23 997,34	6 262,90	8 211,90 27%	22 048,34
Gesamt L& L, FA, Gehälter	151 342,26	6 967,46	12 666,46 8%	145 643,26
		QUOTE GESAMT		

Unklar ist, wie man zu Gesamtverbindlichkeiten aus "L& L, FA, Gehälter" von € 151.342,26 gelangt, wenn an davon aus geht, dass "L& L" für "Lieferungen und Leistungen" steht und sich auf die Aufstellung der Gläubiger bezieht, die unter der Überschrift "Gläubiger Firmenname" aufgelistet sind.

Ebenfalls unklar ist, wie man bei Zahlungen in Höhe von € 19.424,15 und einem Verbindlichkeitenendstand von € 20.921,87 zu einer Quote von 48 % gelangt.

>> Der Beschwerdeführer wird aufgefordert, seine Berechnung nachvollziehbar zu erläutern.

c) Auf Grund der vom Beschwerdeführer vorgelegten Aufstellungen wurde durch das Bundesfinanzgericht folgende Quotenberechnung erstellt:

[...]

In den Monaten August und September 2014 sind Zahlungen von insgesamt € 73,50 vermerkt. Der Stand der liquiden Mittel wird zum 30.9.2014 mit 0,00 angegeben. Selbst unter Berücksichtigung der tatsächlichen Fälligkeitstermine erscheint für einen dieser Zeiträume keine nennenswerte prozentuelle Quote zu bestehen."

Stellungnahme belangte Behörde

Mit Schreiben vom 12.3.2020 nahm die belangte Behörde wie folgt Stellung:

"zu dem Schriftsatz vom 17. Februar 2020 wird Folgendes mitgeteilt:

ad I.a) bzw. II.a): Die Firma Primärschuldnerin wurde anlässlich einer GPLA überprüft. Dabei wurde festgestellt, dass der Abgabebetrag laut Jahreserklärung für das Jahr 2014 sich als richtig erwiesen hat.

Gemäß § 11 Abs. KommStG 1993 in der Stammfassung BGBl. Nr. 819/1933 hat der steuerpflichtige Unternehmer für das Kalenderjahr bis 31. März des darauffolgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine nach Kalendermonaten aufgegliederte Steuererklärung über die Berechnungsgrundlagen abzugeben. Diese Bestimmung wurde mit der Novelle BGBl. Nr. 180/2004 abgeändert und die neue Fassung ist erstmals auf Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Nach der nunmehr geltenden Fassung des § 11 Abs. 4 KommStG 1993 hat Steuererklärung nur mehr die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt und auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten und die Übermittlung hat elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Inhalt und Verfahren der elektronischen Übermittlung der jährlichen Bemessungsgrundlage wird mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen festgelegt. Aus den Erläuterungen ergibt sich, dass der Wegfall der monatlichen Aufschlüsselung deshalb erfolgte, weil dies zu einem enormen Verwaltungsaufwand auf beiden Seiten (Unternehmer und beteiligte Gemeinden) führte.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen wurde der Behörde seitens der Primärschuldnerin für das Jahr 2014 nur eine Jahressumme bekanntgegeben, die aufgrund der GPLA durch das zuständige Finanzamt bestätigt wurde. Zum Zeitpunkt der Übermittlung des Vorhaltes war der Behörde daher nur bekannt, dass die Kommunalsteuer für das Jahr 2014 3.301,16 Euro beträgt und dass ein Betrag von 1.368,53 Euro bereits bezahlt wurde. Daher wurde im Vorhalt vom 17. Juni 2015 sowie im 1. Parteiengehör vom 16. Juli 2015 als Beginn des Zeitraumes der aushaftenden Abgaben der Jänner 2014 angegeben. Limitiert wurde dieser Zeitraum mit Februar 2015, da die Gebrauchsabgabe am 11. März 2015 fällig war und laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Gleichbehandlungsnachweis kumuliert zu betrachten ist. Insofern wurde für die Gebrauchsabgabe auch ein Gleichbehandlungsnachweis verlangt (s. II a.). Mit E-Mail vom 28. September 2015 (AS 67—68) betreffend Details bezüglich Jahreserklärung 2014 konnte der Zeitraum der offenen Beträge auf Juni bis Dezember 2014 (Zeitraum laut Haftungsbescheid) eingeschränkt werden. Irrtümlicherweise wurde der Zeitraum des 1. Parteiengehörs (Jänner bis Dezember 2014) im 2. Parteiengehör vom 14. Dezember 2015 übernommen.

ad I b): Bezüglich des Säumniszuschlages in Höhe von 38,65 Euro gibt es keinen Säumniszuschlagsbescheid. '

ad II a): Bezüglich der Rechtsprechung des UFS wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, der wiederholt ausgesprochen hat, dass der Vertreter den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte

einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen hat (vgl. VwGH vom 19. November 1998, 97/15/0115; vom 26. November 2002, 2000/15/0081; vom 26. Juni 2007, 2004/13/0032; vom 27. Februar 2008, 2005/13/0100; vom 9. November 2011, 2011/16/0116; vom 24. Jänner 2013, 2012/16/0100, mwN; vom 18. März 2013, 2011/16/0184, vom 22. April 2015, 2013/16/0213; vom 2. Juli 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 Abgabenbehörde geforderte Liquiditätsaufstellungen und der Nachweis der Gläubigergleichbehandlung auf diese Zeitpunkte beziehen (vgl. VwGH vom 2. Juli 2015, 2013/16/0220). Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG 1993 ist die Kommunalsteuer vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monates (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten. Laut § 11 Abs. 2 Wiener Gebrauchsabgabengesetz 1966- GAG ist die einmalige Abgabe (Gebrauchsabgabe) mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig.

In der Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Linz, GZ.RV/1409-L/07, vom 11. Dezember 2008 wurde angemerkt, dass der UFS bereits Zeitraumbetrachtungen zugelassen hat, aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes nicht zulässig ist, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen wäre.

ad II c): Aufgrund der obigen Ausführungen kann der Quotenberechnung durch das BFG nicht zugestimmt werden, da diese nicht den Erfordernissen laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht."

Mündliche Verhandlung

Der Vertreter des Beschwerdeführers brachte ergänzend vor, dass der Beschwerdeführer 71 Jahre alt und Mindestpensionist sei. Darüber hinaus wurde die Lohnsteuerprüfung erst im Nachhinein durchgeführt und die Buchhaltung vor der Insolvenzeröffnung nicht ganz nachvollziehbar gewesen wäre.

Der Vertreter der belangten Behörde erachtet es als unglaublich, wenn sieben Monate vor Konkurseröffnung gar nichts mehr bezahlt wird.

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

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge über die Beschwerden abweisend entscheiden.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurden alle Gegenäußerungen aufrecht erhalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war von 3.5.2006 bis 23.8.2018 Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Abgabeforderungen der Primärschuldnerin wurden nicht entrichtet.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***Datum2*** wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet und in der Folge mit Beschluss desselben Gerichtes vom 7.10.2015 der Sanierungsplan mit einer Quote von 22% rechtskräftig bestätigt und der Konkurs aufgehoben. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten steht somit im Ausmaß von 78% fest.

Die Abgaben waren zu folgenden Terminen fällig:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Abgaben- betrag	offener Saldo	Quote 22 %	Haftungs- betrag
Gebrauchs- abgabe	02/2015	11.03.2015	300,80	147,78	- 32,51	115,27
Kommunal- steuer	06/2014	15.07.2014	402,98	93,44	- 20,56	72,88
	07/2014	17.08.2014	249,20	249,20	- 54,82	194,38
	08/2014	15.09.2014	249,20	249,20	- 54,82	194,38
	09/2014	15.10.2014	276,90	276,90	- 60,92	215,98
	10/2014	17.11.2014	263,02	263,02	- 57,86	205,16
	11/2014	15.12.2014	508,62	508,62	- 111,90	396,72
	12/2014	15.01.2015	292,25	292,25	- 64,30	227,96
				1.932,63		1.507,45

Eine Kommunalsteuererklärung wurde mit einem Gesamtbetrag von € 3.301,16 übermittelt. Der Beschwerdeführer hatte Kenntnis vom Inhalt und der Zusammensetzung des Kommunalsteuerbetrages.

Ein Säumniszuschlagsbescheid für Kommunalsteuern wurde nicht erlassen.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Insolvenzverfahren beruhen einerseits auf Eintragungen im Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin und andererseits auf den Angaben des Beschwerdeführers und dem vorgelegten Verwaltungsakt (in dem auch ein Ausdruck aus der Ediktsdatei enthalten ist). Aus dem Firmenbuchauszug geht hervor, dass per 1.4.2015 bis 7.10.2015 ein Masseverwalter bestellt war.

Die Feststellungen zur Gebrauchsabgabe gründen sich auf den in den Verwaltungsakten enthaltenen Bescheid über die Festsetzung einer Gebrauchsabgabe vom 4.2.2015. Ebenfalls in den Verwaltungsakten enthalten ist ein Zustellnachweis, aus dem hervorgeht, dass dieser Bescheid am 11.2.2015 zugestellt wurde. Der Bescheidebegründung ist zu entnehmen, dass die Gebrauchsabgabe binnen eines Monats nach Zustellung zu entrichten ist. Aus einem Schreiben der belangten Behörde vom 12.2.2015, das mit "Zahlschein für Gebrauchsabgabe Maßnahmen gemäß StVO 2015" überschrieben ist und auf den Bescheid vom 4.2.2015 Bezug nimmt, ist ersichtlich, dass eine Zahlungsfrist bis 19.3.2015 gesetzt wurde.

Aus einem Kontoauszug des Abgabekontos für Gebrauchsabgabe geht hervor, dass zwar mit 12.2.2015 ein Betrag in Höhe von € 300,80 am Konto vorgeschrieben wurde, jedoch per 22.4.2015 ein Betrag in Höhe von € 153,02 entrichtet wurde, wodurch sich ein offener Saldo in Höhe von € 147,78 ergibt.

Die Feststellungen zur Kommunalsteuer gründen sich auf einen Anhang eines E-Mails, das eine Mitarbeiterin der CD am 28.9.2015 an die Sachbearbeiterin des Magistrats der Stadt Wien gesendet hat und die Aufteilung der Kommunalsteuer der Primärschuldnerin für 2014 enthält. Diese Aufstellung sieht wie folgt aus:

[...]

Aus dieser Aufteilung der Kommunalsteuer geht hervor, dass die Kommunalsteuer für 2014 insgesamt € 3.301,19 beträgt. Neben den Monatsbeträgen finden sich handschriftliche Anmerkungen, die offensichtlich von der Sachbearbeiterin der belangten Behörde stammen. Aus diesen Anmerkungen geht hervor, dass die Kommunalsteuer für die Monate Jänner bis Mai 2014 zur Gänze und für den Monat Juni zum Teil bezahlt wurde. Von Juli bis Dezember wurde keine Kommunalsteuer bezahlt. Die monatlichen Kommunalsteuerbeträge ergeben sich somit aus der Liste für die Monate Juli bis Dezember und als Differenzgröße für den Monat Juni.

Am Abgabenkonto erfolgte die Verbuchung durch die belangte Behörde dadurch, dass per 11.3.2015 die gesamte Kommunalsteuer für 2014 in Höhe von € 3.301,16 vorgeschrieben wurde und die bislang vorgeschriebenen (und auch entrichteten) Kommunalsteuerbeträge in Höhe von € 488,74 wieder gutgeschrieben wurden. Per 12.3.2015 wurde auch ein Zahlungseingang in Höhe von € 879,79 verbucht. Dadurch ergeben sich Zahlungen von insgesamt € 1.368,53 (488,74 + 879,79). Bei einer Kommunalsteuerforderung von € 3.301,16 ergibt dies einen offenen Saldo von € 1.932,63.

Die Feststellung, dass weder ein Säumniszuschlagsbescheid noch ein Kommunalsteuerfestsetzungsbescheid erlassen wurde, ergibt sich insbesondere aus dem Antwortschreiben der belangten Behörde vom 12.3.2020 und aus der Beschwerdeverentscheidung vom 3.6.2016. Aus den vorgelegten Unterlagen ist jedoch nicht ersichtlich, dass die belangte Behörde die Aufstellung, die sie per E-Mail vom steuerlichen Vertreter der Primärschuldnerin am 28.9.2015 erhalten hatte, auch dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht hätte. Auch im Haftungsbescheid vom 9.10.2015 findet sich keine monatliche Aufgliederung der Kommunalsteuerbeträge. Allerdings ist ein Ausdruck der elektronisch übermittelten Kommunalsteuererklärung, die als Erstellungsdatum „2015-03-10 12:46“ aufweist, für das Jahr 2014 im Verwaltungsakt vorhanden. Darin wird eine Jahressumme von € 3.301,16 ausgewiesen, die mit der Summe der monatlichen Abgabenschulden (laut E-Mail vom 28.9.2015) übereinstimmt. Zum 10.3.2015 war der Beschwerdeführer alleiniger Geschäftsführer; daher muss davon ausgegangen werden, dass er von diesem Vorgang Kenntnis hatte und auch wusste, dass ein Teil der Kommunalsteuer nicht bezahlt wurde. Selbst wenn die Übermittlung der Steuererklärung durch den steuerlichen Vertreter erfolgte, muss auch davon ausgegangen werden, dass dem Beschwerdeführer die Zusammensetzung dieses Betrages bekannt war, zumal es nicht der Lebenserfahrung entspricht, dass ein steuerlicher Vertreter ohne Auftrag bzw. ohne vorherige Besprechung eine Abgabenerklärung einreicht. Darüber hinaus hat der Vertreter des Beschwerdeführers im Schreiben vom 7.7.2015, also zu einem Zeitpunkt, zu dem bereits ein Masseverwalter bestellt war, angeboten, Konten der Primärschuldnerin zu übermitteln. Auch daraus ist erkennbar, dass der Beschwerdeführer sich Kenntnis von den monatlichen, nicht bezahlten Abgabenbeträgen verschaffen konnte.

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.

[§ 9 Abs 5 Wiener Gebrauchsabgabengesetz 1966](#) lautet:

§ 9

Abgabepflicht, Anzeigepflicht und Haftung

(5) Die in den §§ 80 ff Bundesabgabenordnung – BAO bezeichneten Vertreter haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Gebrauchsabgabe 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. § 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung – BAO gilt sinngemäß.

Rechtliche Beurteilung

Tatbestand:

Die Haftung nach § 6a KommStG und § 9 Abs 5 Gebrauchsabgabengesetz ist eine Gefährdungshaftung. Voraussetzung ist die erschwerte Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden. Der unbestimmte Rechtsbegriff "nicht ohne Schwierigkeiten" ist so auszulegen, dass nur bei erheblichen Schwierigkeiten, die in ihrer Intensität so geartet sind, wie die Schwierigkeiten, die sich für das Einbringen der Abgabensforderungen im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ergeben, die Tatbestandsvoraussetzung für die Haftung gegeben ist. Die Tatsache, dass ein Verschulden des Haftungspflichtigen und schwere Einbringlichkeit (die vergebliche Versuche der Einbringung beim Primärschuldner und sodann Hindernisse von erheblichem Gewicht im Sinne des oben Gesagten erfordert) beim Abgabepflichtigen als weitere Tatbestandsvoraussetzungen hinzutreten müssen, damit die Haftung des Vertreters besteht, zeigt, dass auch von einer unsachlich-überschießenden Regelung nicht die Rede sein kann (VfGH 4.12.1995, [B1404/95](#)).

Maßgebend für die Vertreterhaftung ist die gesellschaftsrechtliche Stellung als Geschäftsführer der GmbH. Dies gilt unabhängig davon, ob die betreffende Person tatsächlich als Geschäftsführer tätig ist oder zB nur ein „Pro-forma-Geschäftsführer“ (VwGH 2.7.2002, [99/14/0076](#); VwGH 16.10.2014, [Ra 2014/16/0026](#)) oder „nur auf dem Papier“ (VwGH 19.1.2005, [2001/13/0168](#); VwGH 19.3.2015, [2013/16/0166](#); VwGH 30.5.2017, [Ra 2017/16/0025](#)).

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. Sowohl nach § 6a KommStG als auch § 9 Abs 5 Gebrauchsabgabengesetz tritt die Haftung nicht nur bei Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, sondern auch bei Verletzung sonstiger Pflichten ein. Fest steht, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin weder die haftungsgegenständliche Kommunalsteuer noch die Gebrauchsabgabe zur Gänze entrichtet hat.

Die Inanspruchnahme der Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit bzw 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](#)).

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. Er hat das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabentrachtung nachzuweisen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht 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 zählt, 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 (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0095](#)). Mit einem Vorbringen, dass sich die Haftungsbeträge erst aus Nachforderungen als Folge abgabenbehördlicher Prüfungen ergeben haben, wird keine Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides aufgezeigt. Die Verpflichtung zur Entrichtung der genannten Abgaben ist nämlich bereits vor Bescheiderlassung ex lege eingetreten (VwGH 16.9.2003, [2000/14/0106](#)).

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 uneinbringlich 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).

Gemäß § 11 Abs 4 Gebrauchsabgabengesetz wird die Abgabe mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des die Gebrauchserlaubnis erteilenden Bescheides bzw. des gesonderten Abgabenbescheides fällig. Die für jedes spätere Kalenderjahr anfallenden Abgaben sind jeweils bis 31. Jänner im Vorhinein fällig.

Gemäß § 11 Abs 1 KommStG entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Monats, in dem die Lohnzahlungen gewährt worden sind. Die Kommunalsteuer ist sodann vom Unternehmer selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats an die Gemeinde zu entrichten.

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. Ist ein Abgabenbescheid dem Primärschuldner gegenüber nicht ergangen, dann muss

sichergestellt sein, dass dem in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen, wenn schon nicht vom "Bescheid über den Abgabeananspruch", so doch von den Voraussetzungen, Inhalten und Gründen, die ein Bescheid über den Abgabeananspruch hätte, Kenntnis verschafft wird (VwGH 28.6.2001, [2000/16/0561](#)).

Im Ergebnis ist der geltend gemachte Säumniszuschlag für Kommunalsteuer in Höhe von € 30,15 (am 21.4.2015 verbuchter Säumniszuschlag in Höhe von € 38,65 abzüglich € 8,50 als Insolvenzquote [22 % von 38,65] zu hoch, weil den Beschwerdeführer kein Verschulden hinsichtlich der Säumnis für einen Säumniszuschlag trifft, der gegenüber der Primärschuldnerin nie festgesetzt wurde (vgl BFG 20.07.2017, [RV/7400041/2017](#)). Eine Abgabefestsetzung wäre jedenfalls möglich gewesen, zumal die Primärschuldnerin nach Aufhebung des Konkurses die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen wurde und diese bis heute im Firmenbuch eingetragen ist.

Dem Haftungspflichtigen muss von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabefestsetzung 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 Abgabeananspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen können. Vor allem im Hinblick auf die unterschiedlichen Fälligkeitszeitpunkte nach Abgabenarten und Zeiträumen sind die Abgabeanprüche 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 (siehe VwGH 27.9.2012, [2009/16/0181](#) und VwGH 19.3.2015, [2011/16/0188](#) betr. Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe). Sachverhaltsmäßig war davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer letztlich Kenntnis von den monatlichen Beträgen hatte, was sich nicht zuletzt daraus ergibt, dass der Beschwerdeführer auch eine Aufstellung/Berechnung für einen Gleichbehandlungsnachweis vorgelegt hat. Darüber hinaus wurde dem Beschwerdeführer im Zuge der Ladung für die mündliche Verhandlung eine Aufstellung übermittelt, aus der die monatlichen Kommunalsteuerbeträge ersichtlich sind.

Abgabenbescheid – Beschwerde:

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.

Wurde bei Selbstbemessungsangaben noch kein Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) oder gemäß [§ 202 BAO](#) erlassen, so ist im Haftungsverfahren über den Abgabeananspruch (seine Höhe) abzusprechen (VwGH 20.11.2014, [Ro 2014/16/0057](#)).

Der Abgabeananspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von der behördlichen Tätigkeit und setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus. 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.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sind Abgabeanprüche in Höhe jener Beträge entstanden, die in der Aufstellung vom 28.9.2015 enthalten sind, zumal selbst eine Außenprüfung darin keine Fehler entdecken konnte. In der Beschwerde vom 25.11.2015, die sich in erster Linie gegen den Haftungsbescheid richtet, wird zwar auch gegen einen „zugrunde liegenden Bescheid zur Kommunalsteuer“ Beschwerde erhoben, jedoch in keiner Weise angeführt, worin die Unrichtigkeit der Kommunalsteuerbeträge liegen soll.

Hinsichtlich Gebrauchsabgabe wurde ein Bescheid erlassen; daher ist von einer Bindungswirkung dieses Bescheides auszugehen.

Bringt der Haftungspflichtige gemäß [§ 248 BAO](#) sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den Bescheid über den Abgabeanpruch Berufung (Beschwerde) ein, so ist zunächst über die Berufung (Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeanpruch abhängt (vgl VwGH 25.4.2019, [Ra 2019/13/0029](#)).

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](#)). 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](#)).

Zur Abweisung der Beschwerde aus dem Grunde, dass der Beschwerdeführer keinen Liquiditätsnachweis, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte erbracht hätte, ist vorerst darauf hinzuweisen, dass für die Erbringung eines Gleichbehandlungsnachweises auch zu berücksichtigen ist, dass Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen, was unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erfordern kann (VwGH 24.2.2010, [2005/13/0124](#)). Dennoch ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes nicht zulässig, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt abzustellen (VwGH 26.11.2002, [2000/15/0081](#)). Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters, den Betrag der bei Gläubigergleichbehandlung zu entrichtenden Abgaben und zur Errechnung einer entsprechenden Quote nachzuweisen, bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre. Es liegt dann an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 2.7.2015, [2013/16/0220](#)). Damit der Geschäftsführer seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die

Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitraum erforderlich (VwGH 23.3.2010, [2010/13/0042](#)).

Der Beschwerdeführer hat eine Quotenberechnung vorgelegt, die sich zwar nicht auf den 15. des jeweiligen Monats, sondern auf den Monatsletzten bezieht. Hinsichtlich des vorgelegten Gleichbehandlungsnachweises ist auch zu berücksichtigen, dass die belangte Behörde die haftungsgegenständliche Kommunalsteuer dem Beschwerdeführer gegenüber nicht aufgeschlüsselt hat, obwohl sie über die erforderlichen Daten verfügt hat. Dennoch hat der Beschwerdeführer eine Quotenberechnung vorgelegt.

Aus dieser vorgelegten Berechnung ergibt sich beispielsweise, dass in den Monaten August und September 2014 Zahlungen von insgesamt € 73,50 vermerkt sind und der Stand der liquiden Mittel zum 30.9.2014 mit 0,00 angegeben wird. Die vom Vertreter der belangten Behörde geäußerten Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben, insbesondere jener, dass in den Sommermonaten (sieben Monate vor Konkurseröffnung) der Stand der liquiden Mittel 0 € gewesen wäre und nur € 73,50 insgesamt an Gläubiger bezahlt wurden, mag zwar nicht gänzlich von der Hand zu weisen sein. Diesbezügliche Ermittlungen hat die belangte Behörde, die über diese Zahlen seit Juli 2015 verfügte, nicht angestellt. In der Begründung der abweisenden Beschwerdeentscheidung wird angeführt, dass in der vom Beschwerdeführer beigebrachten Aufstellung über die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mittel keine Angaben über den Liquiditätsstand enthalten wären.

Dies trifft nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht zur Gänze zu. In den vorgelegten Aufstellungen findet sich (auch) für jeden Monat die Zeile „liquide Mittel“. Beispielsweise ist für den Kalendermonat November 2014 vermerkt, dass am 1.11.2014 liquide Mittel in Höhe von € 40.206,47 vorhanden waren, im Monat November Mittelabflüsse in Höhe von € 14.933,66 getätigt wurden und am Monatsende liquide Mittel in Höhe von € 25.272,81 zur Verfügung standen. Demgegenüber beträgt die Kommunalsteuer für den Monat Oktober 2014, die im Folgemonat fällig wurde, lediglich € 263,02. Insofern enthält die vorgelegte Aufstellung auch Angaben über die Liquidität der Primärschuldnerin. Entrichtet wurde dieses Kommunalsteuer jedoch nicht – auch nicht anteilsmäßig.

Weiters ist anzuführen, dass der VwGH die „Mitteltheorie“ vertritt (VwGH 9.11.2011, [2011/16/0116](#)). Nach der "Mitteltheorie" ist der Vertreter verpflichtet, zur Verfügung stehende Mittel nicht zurückzuhalten, sondern sogleich entweder zur Gänze anteilig auf alle Gläubiger zu verteilen oder zumindest den Anteil des Abgabegläubigers zu bezahlen.

Selbst unter Berücksichtigung der tatsächlichen Fälligkeitstermine erschien dem Bundesfinanzgericht auf Grund der vorgelegten Aufstellung ein Gleichbehandlungsnachweis denkbar. Allerdings waren dem Bundesfinanzgericht einige Punkte dieser Aufstellung unklar und daher wurde der Beschwerdeführer mit Beschluss vom 17.2.2020 aufgefordert, seine Berechnungen zu erläutern. In der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 7.12.2020 wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass bislang keine Beantwortung erfolgte. In der

mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des Beschwerdeführers dazu angegeben, dass man etwa auf eine Quote von 5 % käme. Vergleicht man den geltend gemachten Haftungsbetrag an Kommunalsteuer in Höhe von € 1.507,45 (insgesamt ausständige Kommunalsteuer von € 1.932,63 abzüglich einer Insolvenzquote der Primärschuldnerin) mit einer darauf entfallenden Quote von 5% (das wären € 75,37) mit den vom Beschwerdeführer bekanntgegebenen Quoten im Schreiben vom 24.7.2015, wäre dies alleine für die Kommunalsteuer ein höherer Haftungsbetrag. Mit diesem Vorbringen ist der Beschwerdeführer seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht keinesfalls nachgekommen.

Aus der vorgelegten Aufstellung ist zu entnehmen, dass etwa hinsichtlich des Gläubigers „***EF***“ per 1.7.2014 eine Verbindlichkeit in Höhe von € 34,25 ausgewiesen ist und eine Zahlung in Höhe von € 2.540,51 vermerkt ist, was zu einem Stand der Verbindlichkeit am Monatesende in Höhe von € - 2.506,34 führt. Ähnlich verhält es sich mit dem Gläubiger „***GH***“, bei dem schon zu Monatsbeginn eine negative Verbindlichkeit (!) von € - 10.000,- - aufscheint und noch zusätzlich € 2.480 bezahlt wurden. Dafür ist im September 2014 angeführt, dass eine Verbindlichkeit in diesem Ausmaß entstanden ist, sodass – auch ohne eine einzige Bezahlung von Verbindlichkeiten im Monat September 2014 – die Verbindlichkeiten hinsichtlich dieser Gläubiger erloschen wären. Dafür hat sich der Stand der liquiden Mittel in diesem Zeitraum – ohne Bezahlung von Verbindlichkeiten – auf € 0,-- reduziert. Auch der Erklärungsversuch in der mündlichen Verhandlung, wonach die Buchhaltung vor dem Insolvenzverfahren nicht gänzlich zutreffend war, ist nicht dazu geeignet, Zweifel an der vorgelegten Aufstellung zur Gläubigergleichbehandlung, die – vermutlich – auf Grund von Buchhaltungsunterlagen erstellt wurde, auszuräumen. Ein allfälliges Bemühen des steuerlichen Vertreters, die Vertretungskosten für den Beschwerdeführer gering zu halten, kann jedoch nicht dazu führen, dass widersprüchliche Angaben von Beträgen, die nicht zu den jeweiligen Fälligkeitstagen ermittelt wurden, pauschal als Gleichbehandlungsnachweis zu akzeptieren wären.

Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug -Geschäften ergeben (VwGH 22.12.2015, [Ra 2015/16/0128](#)). Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist auch nicht relevant, ob geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, [Ra 2015/16/0128](#)).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist für die Frage der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten eines Vertreters des Abgabepflichtigen maßgeblich, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre. Somit kann es – entgegen dem Standpunkt des Beschwerdeführers - nicht maßgeblich sein, dass die Kommunalsteuererklärung erst im Laufe des Konkursverfahrens durch den Masseverwalter eingereicht wurde.

Mangels der notwendigen Aufklärung und Erläuterung hinsichtlich der vorgelegten Aufstellungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Gleichbehandlungsnachweis erbracht wurde. In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass der Beschwerdeführer bereits von der belangten Behörde darauf hingewiesen wurde, dass seine Berechnung nicht auf die konkreten Fälligkeitstage der Abgabe abstellt. Im Ersuchen, eine selbst erstellte Aufstellung zu erläutern, kann auch keine unverhältnismäßige Mitwirkungspflicht erblickt werden. 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 (VwGH 24.1.2017, [Ra 2015/16/0078](#)).

Die im März 2015 – vor Konkurseröffnung am ***Datum2*** - fällig gewordenen Gebrauchsabgabe ist von den vorgelegten Aufstellungen, die nur bis Jänner 2015 erstellt wurden, nicht erfasst. Insofern stellt sich diesbezüglich die Frage einer Gläubigergleichbehandlung nicht.

Ermessen:

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt im Ermessen ([§ 20 BAO](#)). Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigter 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 (teilweise) Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin steht als Folge des Insolvenzverfahrens fest. Abgesehen davon war die Einbringlichkeit durch das Insolvenzverfahren jedenfalls erschwert. Bei der Ermessensübung ist zudem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden Bedacht zu nehmen. Auch wenn die Inanspruchnahme des Haftenden ohne vorherige Inanspruchnahme des Hauptschuldners zulässig ist, ist doch das zentrale Ermessenskriterium jenes der Nachrangigkeit (Subsidiarität) der Haftung. Neben der Nachrangigkeit sind auch ein behördliches Mitverschulden an der Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner sowie die Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages zu berücksichtigen.

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). Dies gilt auch für den beschwerdegegenständlichen Säumniszuschlag. Obwohl eine bescheidmäßige Abgabensatzung gesetzlich vorgeschrieben ist und diese auch möglich gewesen wäre, wurde der Säumniszuschlag ausschließlich gegenüber dem Haftungspflichtigen geltend gemacht. Eine Inanspruchnahme vor bzw. statt jener des Erstschuldners wird – abgesehen von den Fällen, in denen der Erstschuldner nicht in Anspruch genommen werden darf – jedoch nur ausnahmsweise zulässig sein, etwa wenn der Erstschuldner eine im Firmenbuch gelöschte und bereits beendigte juristische Person ist (*Ritz*, BAO⁶, §224 Tz 2). Wenn trotz gesetzlicher Verpflichtung zur Bescheiderlassung keine bescheidmäßige Vorschreibung erfolgt, obwohl dies möglich gewesen wäre (die Primärschuldnerin ist immer noch im Firmenbuch eingetragen), ist von einem Verhalten der Abgabenbehörde, das im Rahmen der Ermessensübung auch zu berücksichtigen ist. Auch aus diesem Grund war der Haftungsbetrag um den darin enthaltenen Säumniszuschlag zu reduzieren.

Im Ermessenswege war auch zu berücksichtigen, dass die belangte Behörde den Beschwerdeführer – als Reaktion auf seine Beschwerde – zwar zur Beibringung einer Liquiditätsaufstellung / Gläubigergleichbehandlungsnachweises aufgefordert hatte (siehe Schreiben vom 16.7.2015). Darin wird der maßgebliche Zeitraum mit „Jänner 2014 bis Februar 2015“ umschrieben. Die Gebrauchsabgabe ist jedoch erst im März 2015 fällig geworden, was sich auch daraus ergibt, dass in der Beilage zum Zahlschein für die Gebrauchsabgabe eine Zahlungsfrist bis 19.3.2015 zugestanden wurde. Daher war der Haftungsbetrag um € 115,27 zu reduzieren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass selbst eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstünde (vgl. VwGH 25.9.2009, [2008/15/0263](#); VwGH 28.5.2008, [2006/15/0089](#); VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)). Somit kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Beschwerdeführer unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit vernachlässigt werden (vgl. VwGH 28.4.2009, [2006/13/0197](#); VwGH 16.12.1999, [97/16/0006](#)).

Ergebnis:

Insgesamt besteht eine Haftung für Kommunalsteuer in Höhe von € 1.507,45 zu Recht.

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 19. Jänner 2021