

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Müller Schludermann Winkler Rechtsanwälte, Ditscheinergasse 2, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 10. Februar 2020 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, MA 6, Rechnungs- und Abgabenwesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, damals Buchfeldgasse 6/1, 1080 Wien, nunmehr Ebendorferstraße 2/3, 1010 Wien, vom 30. Dezember 2019, MA6/ARL – ***2***, betreffend Haftung gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes samt Nebenansprüchen und § 6a des Dienstgeberabgabengesetzes zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt € 4.854,02 anstatt bisher € 4.913,75 eingeschränkt:

Rückstand	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	1/2017	179,57
Kommunalsteuer	2/2017	179,57
Kommunalsteuer	3/2017	179,57
Kommunalsteuer	4/2017	179,57
Kommunalsteuer	5/2017	179,57
Kommunalsteuer	6/2017	179,57
Kommunalsteuer	7/2017	179,57
Kommunalsteuer	8/2017	179,57
Kommunalsteuer	9/2017	179,57

Kommunalsteuer	10/2017	179,57
Kommunalsteuer	11/2017	179,57
Kommunalsteuer	12/2017	179,57
Säumniszuschlag gemäß Bescheid vom 30.4.2018	Kommunalsteuer 1-12/2018	63,75
Kommunalsteuer	1/2018	552,63
Kommunalsteuer	2/2018	565,20
Kommunalsteuer	3/2018	675,63
Kommunalsteuer	4/2018	569,97
Dienstgeberabgabe	1/2018	68,00
Dienstgeberabgabe	2/2018	68,00
Dienstgeberabgabe	3/2018	68,00
Dienstgeberabgabe	4/2018	68,00
Summe		4.854,02

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der ***X-GmbH*** der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss vom ***Datum2*** nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben wurde. Am ***Datum3*** wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Am 5. Februar 2019 erging durch die belangte Behörde ein Haftungsvorhalt an den Geschäftsführer (in der Folge Bf. genannt) der Gesellschaft betreffend folgende am Abgabenkonto aushaftende Rückstände:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	1-12/2017	3.187,56
Säumniszuschlag hiezu		63,75
Kommunalsteuer	1-4/2018	2.076,28
Säumniszuschlag hiezu		41,52
Dienstgeberabgabe	1-4/2018	272,00
Säumniszuschlag hiezu		5,44

Im diesbezüglichen Antwortschreiben, das durch den nunmehrigen rechtsfreundlichen Vertreter eingebracht wurde, wurde ausgeführt, dass der Bf. die Richtigkeit der geltend gemachten Rückstände bestreite. Er ersuche daher um Aufschlüsselung des Rückstandes auf die einzelnen Monate, damit die geltend gemachten Beträge mit der Buchhaltung abgeglichen werden könnten. Zudem habe der Bf. ab Erkennen der Krise sämtliche Gläubiger gleich behandelt. Auch zur Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises benötige der Bf. eine Aufschlüsselung der von der belangten Behörde behaupteten Rückstände auf die einzelnen Beitragsmonate.

Mit einem weiteren Vorhalt der belangten Behörde vom 1. August 2019 wurde der Bf. aufgefordert, eine monatliche Aufschlüsselung der abgegebenen Kommunalsteuerjahresklärung 2017 über € 6.854,60 sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner 2017 bis Mai 2018 vorzulegen. Da die abgegebene Jahreserklärung 2017 nach Monaten aufgeschlüsselt noch nicht vorliege, könnten derzeit nur die Abgabenrückstände Jänner bis April 2018 aufgeschlüsselt werden, welche sich nunmehr aus einer kürzlich übermittelten Aufstellung des Finanzamtes ergeben würden. Dabei sei anzumerken, dass diese Aufstellung zum Zeitpunkt der Fertigung des Vorhaltes vom 5. Februar 2019 noch nicht vorgelegen sei, weshalb der Kommunalsteuerrückstand für Jänner bis April 2018 durch Aliquotierung habe ermittelt werden müssen.

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag in €	Bezahlt
1/2018	18.482,52	554,48	0,00
2/2018	18.890,14	566,70	0,00

3/2018	22.575,34	677,26	0,00
4/2018	19.060,75	571,82	0,00
Summe	79.008,75	2.370,26	0,00
		Restbetrag in €:	2.370,26

Die Dienstgeberabgabe schlüssle sich wie folgt auf:

Zeitraum	Abgabebetrag in €
1/2018	68,00
2/2018	68,00
3/2018	68,00
4/2018	68,00
Summe:	272,00

Weiters enthielt der Vorhalt eine Anleitung zur Erstellung des Gleichbehandlungsnachweises. Der Inhalt wird mangels Entscheidungsrelevanz nicht wiedergegeben.

Mit Schreiben vom 11. September 2019 und 10. Oktober 2019 ersuchte der rechtsfreundliche Vertreter um Fristerstreckung zur Vorlage des Gleichbehandlungsnachweises bis 12. Oktober 2019 bzw. 15. November 2019.

Mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2019 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, dass die Frist letztmalig bis 15. November 2019 verlängert werde.

In der Folge wurde der Vorhalt der belangten Behörde vom 1. August 2019 nicht beantwortet, somit kein Gleichbehandlungsnachweis vorgelegt.

Mit Haftungsbescheid vom 30. Dezember 2019 machte die belangte Behörde als Haftungspflichtige gemäß § 6a KommStG für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 4.636,31 für den Zeitraum Jänner 2017 bis April 2018 und gemäß § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 277,44 für den Zeitraum Jänner bis April 2018 der ***X-GmbH*** haftbar und führte zur Begründung wie folgt aus:

„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

treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgaben rechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

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

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 ***Datum4*** zur Zahl ***1*** 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.

Der Bf. war bis ***Datum3*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen und hat weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

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

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

Der Rückstand setzt sich laut Abgabenkonto wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Kommunalsteuer	1-12/2017	2.154,90
Säumniszuschlag hiezu		63,75

Kommunalsteuer	1-4/2018	2.370,26
Säumniszuschlag hiezu		47,40
Dienstgeberabgabe	1-4/2018	272,00
Säumniszuschlag hiezu		5,44
Summe		4.913,75

Es wird bemerkt, dass die im Konkursverfahren der Primärschuldnerin - Zahl ***1*** - erzielte Quote im Ausmaß von 16,02796% bei der Berechnung des haftbar gemachten Rückstandes in Abzug gebracht wurde.

Es muss außerdem festgehalten werden, dass dem Haftungspflichtigen auf dessen Antrag mit ha. Schreiben vom 1. August 2019 die Rückstände an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 2018 aufgeschlüsselt wurden.

Die Rückstände für 2017 konnten bisher nicht aufgeschlüsselt werden, da der Haftungspflichtige, obwohl er mit oben erwähntem Schreiben dazu aufgefordert wurde, bis dato nicht die relevante Jahreserklärung beigebracht hatte.

Einen von ihm behaupteten Gleichbehandlungsnachweis hat der Haftungspflichtige ebenso, obwohl mit Schreiben vom 1. August 2019 aufgefordert, bis dato nicht erbracht.“

Mit Schriftsatz vom 10. Februar 2020 erhob der Bf. gegen den Haftungsbescheid Beschwerde und führte aus, dass der von der Behörde behauptete Rückstand unrichtig und zudem nicht nachvollziehbar sei und somit von ihm nicht geprüft werden könne. Auch sei die Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises ohne monatliche Aufschlüsselung der Rückstände nicht möglich. Der Einschreiter habe jedenfalls ab Erkennen der Insolvenzsituation sämtliche Gläubiger gleich behandelt. Zudem seien die behaupteten Rückstände offensichtlich erst nach Insolvenzeröffnung festgestellt worden, sodass dem Bf. als Geschäftsführer der GmbH eine Zahlung nicht mehr möglich gewesen sei.

Am 30. Oktober 2020 erging ein weiterer Vorhalt an den Bf.

Aufgrund der Beschwerde vom 10. Februar 2020 werde der Bf. letztmalig aufgefordert, die von der Gesellschaft eingebrachte Kommunalsteuererklärung 2017 innerhalb von 2 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens nach den einzelnen Monaten aufzugliedern, widrigenfalls die Rückstände anhand der Aliquotierungsmethode aufgeschlüsselt werden müssten.

Mit Hilfe der Bundesfinanzbehörde hätten inzwischen die Kommunalsteuerrückstände für 2018 aufgeschlüsselt werden können.

Die Aufschlüsselung sehe wie folgt aus:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag in €	Bezahlt
1/2018	18.421,72	552,63	0,00
2/2018	18.840,94	565,20	0,00
3/2018	22.521,75	675,63	0,00
4/2018	18.999,95	569,97	0,00
Summe	78.784,36	2.363,43	0,00
		Restbetrag in €:	2.363,43

Die Dienstgeberabgaberückstände 1-4/2018 würden mangels Nachvollziehbarkeit mit zukünftiger Beschwerdeentscheidung herausgeschält werden.

Der Bf. werde eingeladen, eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner 2017 bis Mai 2018 vorzulegen.

Die weiteren Ausführungen beinhalteten eine Anleitung zur Erstellung des Gleichbehandlungsnachweises. Der Inhalt wird mangels Entscheidungsrelevanz nicht wiedergegeben.

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Am 3. März 2021 erging eine Beschwerdeentscheidung mit folgendem Inhalt:

„Gemäß § 263 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der geltenden Fassung, wird auf Grund der Beschwerde des Herrn ***Bf1***, vertreten durch die Rechtsanwaltskanzlei Müller Schludermann Winkler, Wien 3., Ditscheinergasse 2, vom 10. Februar 2020 der angefochtene Bescheid vom 30. Dezember 2019, Zahl MA 6/ARL - ***2***, betreffend die Haftung für die ***X-GmbH***, wegen Rückständen an Kommunalsteuer in der Höhe von 4.636,31 Euro und an Dienstgeberabgabe in Höhe von 277,44 Euro für den Zeitraum Jänner 2017 bis April 2018 dahingehend abgeändert, dass sein Spruch wie folgt zu lauten hat:

I. Gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom Magistrat der Stadt Wien für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der ***X-GmbH***, Adresse w.o., in der Höhe von 4.629,25 Euro für den Zeitraum Jänner 2017 bis April 2018 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der derzeit geltenden Fassung, binnen

einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

II. Gemäß § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom Magistrat der Stadt Wien für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen der ***X-GmbH***, Adresse w.o., in der Höhe von 390,00 Euro für den Zeitraum Jänner bis April 2018 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag gemäß § 224 Abs. 1 BAO binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründung

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

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

Nach § 80 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 vor, dass er sämtliche Gläubiger gleich behandelt hätte. Um den Gläubigergleichbehandlungsnachweis erbringen zu können, müsse die Behörde die haftbar gemachten Rückstände jedoch aufgliedern.

Dieser Argumentation muss entgegengehalten werden, dass der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 1. August 2019 und 30. Oktober 2020 aufgefordert wurde, die von der Gesellschaft eingebrachte Kommunalsteuerjahreserklärung 2017 nach den einzelnen Monaten aufzugliedern, um eine Aufschlüsselung der Kommunalsteuerrückstände 2017 für den Beschwerdeführer vornehmen zu können. Gleichzeitig wurde er gebeten, als Beweis für die behauptete Gläubigergleichbehandlung eine geeignete Liquiditätsaufstellung vorzulegen.

Überdies wurden dem Beschwerdeführer im Schreiben vom 30. Oktober 2020 die Kommunalsteuerrückstände im Zeitraum Jänner bis April 2018 nach den einzelnen Monaten aufgegliedert. Da die Kommunalsteuerrückstände Jänner bis April 2018 auf Grund einer Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben entstanden sind, erfolgte die Aufgliederung mit Hilfe des GPLA-Prüfers.

Der Beschwerdeführer brachte jedoch bis dato weder die Aufgliederung der Kommunalsteuererklärung 2017 noch eine Liquiditätsaufstellung bei der ha. Behörde ein.

Er hat somit keinen Nachweis für eine Gläubigergleichbehandlung erbracht, weshalb er für die Rückstände zur Gänze haftet.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war.

Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergibt sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Beschwerdeführer hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet wird.

Auf Grund dieser Tatsachen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der aktuelle Haftungsbetrag gliedert sich wie folgt auf:

Rückstand	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	1/2017	179,57
Säumniszuschlag	1/2017	5,31
Kommunalsteuer	2/2017	179,57
Säumniszuschlag	2/2017	5,31
Kommunalsteuer	3/2017	179,57
Säumniszuschlag	3/2017	5,31
Kommunalsteuer	4/2017	179,57
Säumniszuschlag	4/2017	5,31
Kommunalsteuer	5/2017	179,57
Säumniszuschlag	5/2017	5,31
Kommunalsteuer	6/2017	179,57
Säumniszuschlag	6/2017	5,31
Kommunalsteuer	7/2017	179,57
Säumniszuschlag	7/2017	5,31
Kommunalsteuer	8/2017	179,57
Säumniszuschlag	8/2017	5,31
Kommunalsteuer	9/2017	179,57
Säumniszuschlag	9/2017	5,31

Kommunalsteuer	10/2017	179,57
Säumniszuschlag	10/2017	5,31
Kommunalsteuer	11/2017	179,57
Säumniszuschlag	11/2017	5,31
Kommunalsteuer	12/2017	179,57
Säumniszuschlag	12/2017	5,31
Kommunalsteuer	1/2018	552,63
Säumniszuschlag	1/2018	11,05
Kommunalsteuer	2/2018	565,20
Säumniszuschlag	2/2018	11,30
Kommunalsteuer	3/2018	675,63
Säumniszuschlag	3/2018	13,51
Kommunalsteuer	4/2018	569,97
Säumniszuschlag	4/2018	11,40
Summe		4.629,25
Dienstgeberabgabe	1/2018	88,00
Dienstgeberabgabe	2/2018	96,00
Dienstgeberabgabe	3/2018	96,00
Dienstgeberabgabe	4/2018	116,00
Summe		390,00

Die Dienstgeberabgabe wurde anhand der vorliegenden Lohnkonten aufgegliedert.“

Dagegen beantragte die rechtsfreundliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 12. April 2021 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Insbesondere werde

angemerkt, dass die Abgaben 4/2018 vom Bf. nicht mehr gezahlt hätten werden dürfen, da bei Fälligkeit bereits ein Insolvenzantrag über das Vermögen der Hauptschuldnerin gestellt gewesen sei und ihn soweit kein Verschulden an der Nichtentrichtung treffe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen Kommunalsteuer

Gemäß § 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 (KommStG) unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

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.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 11 Abs. 1 KommStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem u.a Lohnzahlungen gewährt worden sind.

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 Dienstgeberabgabe:

Gemäß § 5 DGAG beträgt die Abgabe für jeden Dienstnehmer und für jede angefangene Woche eines bestehenden Dienstverhältnisses 2 Euro.

Gemäß § 6 Abs. 1 DGAG hat der Abgabepflichtige bis zum 15. Tag jedes Monats die im Vormonat entstandene Abgabenschuld 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.

Die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter haften gemäß § 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz (DGAG) neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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

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.

Voraussetzungen für die Geltendmachung der Haftung sind:

- 1) Abgabeforderung gegen die vertretene Gesellschaft,
- 2.) eine erschwerte Einbringlichkeit der Abgabeforderungen
- 3.) Stellung des Geschäftsführers als Vertreter
- 4.) die abgabenrechtliche Pflichtverletzung und das Verschulden des Geschäftsführers an der Pflichtverletzung
- 5.) Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit.

- Abgabeforderungen

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO) voraus, nicht

jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Gemäß § 4 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH vom 17.12.1996, 94/14/0148), daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Beschwerde und auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt.

Erweist sich die Selbstberechnung der Kommunalsteuer des Unternehmers als nicht richtig oder wird die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet, hat die Gemeinde nach § 11 Abs. 3 KommStG 1993 einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen. Von der Erlassung eines solchen Bescheides ist abzusehen, wenn der Steuerschuldner nachträglich die Selbstberechnung berichtigt.

Da im vorliegenden Fall dem Haftungsbescheid kein Abgabenbescheid vorangeht, ist zuerst über den Abgabeananspruch abzusprechen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28. Februar 2014, 2012/16/0050) muss der Bf., wenn ein solcher Abgabenbescheid nicht erlassen wurde, den er später nach § 248 BAO hätte bekämpfen können, die Höhe des Abgabeananspruches im Haftungsverfahren anfechten können. Dem Bf. ist darzulegen, auf Grund welchen Sachverhaltes die Kommunalsteuerschuld in der von der Selbstberechnung abweichenden Höhe entstanden ist. Das gleiche gilt für die jeweils monatlich entstehende Dienstgeberabgabe.

In der Kommunalsteuererklärung für das Jahr 2017, die von der Primärschuldnerin am 15. Februar 2018 eingebracht wurde, wurde die Kommunalsteuer für das genannte Jahr mit € 6.854,60 (Bemessungsgrundlage in Höhe von € 228.487,07 hievon 3%) bekannt gegeben.

Da hierauf im Jahr 2017 aufgrund der monatlichen Meldungen € 3.619,37 entrichtet wurden und die Quotenzahlung des Masseverwalters in Höhe von insgesamt € 1.080,33 verrechnet wurde, ergab sich eine Nachforderung in Höhe von € 2.154,89.

Da die Bemessungsgrundlage von der Primärschuldnerin selbst ermittelt wurde, ersuchte die belangte Behörde den Bf. um Aufgliederung des Nachforderungsbetrages auf die einzelnen Monate. Dieser Aufforderung wurde nicht Folge geleistet.

Kann aber die Bemessungsgrundlage für die Abgabenfestsetzung und damit auch für die Heranziehung zur Haftung (sowie für die Erstellung einer monatlich gegliederten Aufstellung der Abgaben) nicht ermittelt oder berechnet werden, so führt dies nicht zum Unterbleiben der Abgabenfestsetzung oder zum Unterbleiben der Heranziehung zur Haftung. Die Grundlagen für die Abgabenerhebung sind vielmehr nach § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. (VwGH 26.05.2021, Ra 2020/13/0073).

Da der belangten Behörde nicht bekannt sein konnte, wie sich der Nachforderungsbetrag an Kommunalsteuer auf die einzelnen Monate aufgliederte, war sie zur Schätzung berechtigt, die sie in der BVE vornahm.

Obwohl der Beschwerde vorentscheidung Vorhaltscharakter zukommt, ist der Bf. dieser Aufgliederung nicht entgegengetreten, so dass diese als zutreffend anzusehen ist.

Für die Monate Jänner bis April 2018 erfolgten keine Meldungen bzw. Entrichtungen an Kommunalsteuer. Somit hatte die belangte Behörde die Verpflichtung zur bescheidmäßigen Festsetzung, die erstmalig mit der Geltendmachung der Haftung erfolgte.

Die Bemessungsgrundlagen samt Aufgliederung des Nachforderungsbetrages für die Kommunalsteuer 1-4/2018 wurden dem Bf. mit Vorhalt vom 30. Oktober 2020 wie folgt bekanntgegeben.

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag in €	Bezahlt
1/2018	18.421,72	552,63	0,00
2/2018	18.840,94	565,20	0,00
3/2018	22.521,75	675,63	0,00
4/2018	18.999,95	569,97	0,00
Summe	78.784,36	2.363,43	0,00
		Restbetrag in €:	2.363,43

Da die Haftung für die Kommunalsteuer 1-4/2018 mit € 2.370,26 geltend gemacht wurde, war der Beschwerde insoweit stattzugeben und die Haftung auf die in der Tabelle angeführten Beträge im Gesamtausmaß von € 2.363,43 einzuschränken.

Ebenso wurde die Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 1-4/2018 in der BVE mit dem Hinweis, dass diese anhand der vorliegenden Lohnkonten aufgegliedert wurde, wie folgt bekanntgegeben:

Dienstgeberabgabe	1/2018	88,00
Dienstgeberabgabe	2/2018	96,00
Dienstgeberabgabe	3/2018	96,00
Dienstgeberabgabe	4/2018	116,00
Summe		390,00

Da dem Bf. somit die Bemessungsgrundlagen und die Aufgliederung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten auf die einzelnen Monate mitgeteilt wurden, wurde er in die Lage versetzt, den Abgabeanpruch anzufechten und auch einen Liquiditätsnachweis zu erstellen.

Einwendungen gegen die Höhe des Abgabeanpruches sind nicht erfolgt, weshalb dieser als zutreffend anzusehen ist.

Die Dienstgeberabgabe für die Monate 1-4/2018 wurden im Haftungsbescheid mit € 272,00 geltend gemacht, die Aufschlüsselung auf die einzelnen Monate (je € 68,00) wurde dem Bf. bereits mit Vorhalt vom 1. August 2019 bekannt gegeben.

Da die von der belangten Behörde in der BVE vorgenommenen Ausdehnung des Haftungsbetrages auf nunmehr € 390,00 eine unzulässige erstmalige Geltendmachung einer weiteren Haftung darstellt, erweist sich die BVE insoweit als rechtswidrig.

Die Haftung für die Dienstgeberabgabe Jänner bis April 2018 – monatlich € 68,00 - erfährt daher gegenüber dem Haftungsbescheid keiner Änderung.

Der Säumniszuschlag betreffend Kommunalsteuer 1-12/2017 in Höhe von € 63,75 wurde mit Bescheid vom 30. April 2018, somit zu einer Zeit festgesetzt, als der Bf. noch als Geschäftsführer fungierte. Demgemäß muss er in Kenntnis des diesbezüglichen Bescheides sein, ein Informationsmangel kann nicht vorliegen.

Hinsichtlich der Säumniszuschläge für die Kommunalsteuer 1-4/2018 und die Dienstgeberabgabe 1-4/2018 gehen dem Haftungsbescheid keine Festsetzungsbescheide voraus, die Säumniszuschläge wurden somit mit dem Haftungsbescheid erstmals geltend gemacht. Da diese im Zeitpunkt der Zustellung des Haftungsbescheides, somit zu einem Zeitpunkt fällig wurden, zu dem der Bf. nicht mehr Geschäftsführer war, wurde die Haftung zu Unrecht ausgesprochen. Diesbezüglich war der Beschwerde stattzugeben.

- erschwerte Einbringlichkeit der Abgabeforderungen

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der ***X-GmbH*** der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss vom ***Datum2*** nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben wurde. Am ***Datum3*** wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht.

Die Verteilungsquote in Höhe von 16,02796% wurde bereits vor Erlassung des Haftungsbescheides am Abgabenkonto mit den Forderungen an Kommunalsteuer für das Jahr 2017 (aliquot auf alle Voranmeldungszeiträume) verrechnet. Dazu wird auf die Ausführungen zu „Abgabeforderungen“ verwiesen.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher nicht nur erschwert einbringlich, sondern bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter

Unbestritten ist, dass der Bf. seit ***Datum5*** bis zur Konkurseröffnung als Geschäftsführer der Primärschuldnerin fungierte und somit in Hinblick auf § 80 BAO – bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen- zur Haftung herangezogen werden kann.

- abgabenrechtliche Pflichtverletzung und das Verschulden des Geschäftsführers an der Pflichtverletzung

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 6a KommStG und § 6a DGAG annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. VwGH vom 28. Februar 2014, 2012/16/0180).

Der Vertreter haftet für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (vgl. VwGH vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0229).

Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken - zu treffen. Es ist dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften - jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl. VwGH vom 18. März 2013, 2011/16/0187).

Einen Gleichbehandlungsnachweis hat der Bf. trotz Aufforderung nicht vorgelegt, obwohl die belangte Behörde dem Bf. die Aufschlüsselung der haftungsgegenständlichen Abgaben (vgl. Punkt „Abgabenforderungen“) bekanntgegeben wurden und er somit in die Lage gewesen wäre, diesen Nachweis zu erbringen.

Da der Beschwerdeführer den Nachweis der Gleichbehandlung in Bezug auf die Entrichtung der Abgabenforderungen bei Fälligkeit nicht angetreten hat, kommt eine quotenmäßige Einschränkung der Haftung nicht in Betracht.

Sofern der Bf. vorbringt, dass die Rückstände erst nach Insolvenzeröffnung festgestellt wurden seien, sodass eine Zahlung nicht mehr möglich gewesen sei, scheint er zu übersehen, dass § 11 Abs. 2 KommStG 1993 und § 6 Abs. 1 (Wiener) Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe spezielle Regelungen über die Fälligkeiten enthalten, nämlich dass der Unternehmer die Abgabe für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten hat. Diese Fälligkeitstage erfahren durch eine Festsetzung keine Änderung.

Davon abgesehen wurde die vom Bf. unterschriebene Kommunalsteuerjahreserklärung für das Jahr 2017 am 15. Februar 2018, somit vor der Insolvenzeröffnung eingebracht. Ebenso erging der diesbezügliche Säumniszuschlagsbescheid vom 30. April 2018 noch vor der Insolvenzeröffnung.

Weiters führt der Bf. aus, dass die Abgaben 4/2018 hätten nicht bezahlt werden dürfen, da bei Fälligkeit bereits ein Insolvenzantrag über das Vermögen der Hauptschuldnerin gestellt gewesen sei.

§ 69 IO lautet auszugsweise:

"§ 69. (1) Auf Antrag des Schuldners ist das Insolvenzverfahren sofort zu eröffnen. Die vom Schuldner an das Gericht erstattete Anzeige von der Zahlungseinstellung gilt als Antrag.

(2) Liegen die Voraussetzungen für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§§ 66 und 67) vor, so ist diese ohne schuldhaftes Zögern, spätestens aber sechzig Tage nach dem Eintritt der

Zahlungsunfähigkeit zu beantragen. Schuldhaft verzögert ist der Antrag nicht, wenn die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens mit Eigenverwaltung sorgfältig betrieben worden ist.

(3) Die Verpflichtung nach Abs. 2 trifft natürliche Personen, die unbeschränkt haftenden Gesellschafter und Liquidatoren einer eingetragenen Personengesellschaft und die organschaftlichen Vertreter juristischer Personen. ..."

Ein Verbot an den Gemeinschuldner oder dessen organschaftlichen Vertreter, mit Stellen des Insolvenzantrages jegliche Zahlungen einzustellen, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Vielmehr hat der Gemeinschuldner unter Beachtung der Gläubigergleichbehandlung den Betrieb bis zur Konkurseröffnung fortzuführen (vgl. etwa Dellinger in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze¹⁹, Rz 22ff, insb. Rz 29; VwGH 09.11.2011, 2011/16/0075).

Dass der Bf. als Geschäftsführer der GmbH im Zeitpunkt der Fälligkeiten der in Rede stehenden Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe keinerlei Mittel mehr zur Verfügung gehabt hätte, behauptet er nicht konkret.

Die Vorbringen des Bf. waren daher nicht geeignet, das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszuschließen.

- Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringlichkeit

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 erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

- Ermessen

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann. Ein solcher Fall liegt hier im Hinblick auf die bereits erfolgte Löschung der GmbH im Firmenbuch nicht vor.

Weiters hat der Bf. in der gegenständlichen Beschwerde ohnehin keine Einwendungen zum Ermessen vorgebracht.

Ergebnis:

Der Beschwerde war hinsichtlich der Säumniszuschläge für die Kommunalsteuer 1-4/2018 und die Dienstgeberabgabe 1-4/2018 stattzugeben, im Übrigen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinausgehende Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen nicht vor. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher ausgeschlossen.

Wien, am 29. Juli 2021