

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Mirha Karahodzic MA über die Beschwerde des *****, vertreten durch RA Mag. Winkler Wolfgang, Ditscheinergasse 2, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, MA 6 (Rechnungs- und Abgabenwesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben) vom 30. Juni 2017, MA 6/ARL-901685/2015E (Vorlagezahl: MA 6/ARL-668067/2018i), betreffend Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum Jänner bis Juli 2015 gemäß § 9 iVm § 80 BAO und § 6a KommStG sowie § 6a DienstgeberabgabeG, zu Recht:

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

II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war von 27 Februar 2015 bis 5. April 2016 alleiniger Geschäftsführer der Firma ***** (Primärschuldnerin). Die Gesellschaft wurde infolge Eröffnung des Konkurses aufgelöst; ihre amtswegige Löschung wurde am 6. April 2016 im Firmenbuch eingetragen (vgl. historischer Firmenbuchauszug zu FN 396358f sowie die darin eingetragenen Beschlüsse des HG Wien).

Die GmbH berechnete die Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für die Monate Jänner bis Juli 2015 selbst und gab Erklärungen ab. Im Jahr 2015 kam es zu einer "Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben" (GPLA) bei der GmbH durch das zuständige Finanzamt, bei welcher auch die Kommunalsteuer einer Überprüfung unterzogen wurde. Das

Gesamtergebnis für die Jahre 2013, 2014 und sowie Jänner bis August 2015 wurde der zuständigen Magistratsabteilung 6 gemeldet (vgl. MA-Akt, AS 12-16). Dabei wurden Abfuhrdifferenzen festgestellt. Dem Beschwerdeführer wurde dieser Umstand unter Hinweis auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger gemäß §§ 9, 80 BAO sowie Zahlungsinformationen mit Schreiben vom 10. Mai 2017 vorgehalten, wobei die Beträge des Abgabekontos lediglich den Zeitraum 01 bis 07/2015 für Kommunalsteuer iHv 1.950,52 Euro und Dienstgeberabgabe iHv 394,00 Euro, sohin gesamt 2.344,52 Euro umfassten. Die Konkursquote von 3,7635404% ist darin schon berücksichtigt (vgl. MA-Akt, AS 17f und 22).

Mangels Stellungnahme erließ die belangte Behörde am 30. Juni 2017 den nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid, da der Beschwerdeführer als Geschäftsführer seinen Pflichten nicht nachgekommen sei und keine Hinweise darauf bestünden, dass der aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin noch eingebracht werden könne. Der Haftungsbescheid ging dem Beschwerdeführer durch Hinterlegung am 13. Juli 2017 zu (vgl. Rückschein, MA-Akt, AS 26).

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, der Beschwerdeführer habe ab Erkennen der Insolvenzsituation sämtliche Gläubiger gleich behandelt. Um einen entsprechenden Gleichbehandlungsnachweis führen zu können, werde die belangte Behörde um eine monatliche Aufschlüsselung der geltend gemachten Abgabenrückstände ersucht. Unterlagen, um sein Vorbringen zu untermauern, legte der Beschwerdeführer nicht vor.

Am 5. April 2018 räumte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer nochmal Parteiengehör ein und lud ihn ein, binnen eines Monats eine monatliche Aufschlüsselung der abgegebenen Jahreserklärungen für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum Jänner bis Juli 2015 sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner bis August 2015 vorzulegen. Es wurde in ausreichender Weise (mittels Musterbeispiel) auf die notwendigen Bestandteile der Liquiditätsaufstellung samt Quotenberechnung hingewiesen (vgl. Schreiben vom 5. April 2018, MA-Akt, AS 30-31). Hingewiesen wurde auch darauf, dass für die zu erbringende Liquiditätsaufstellung als Nachweis für die Gläubigergleichbehandlung eine monatliche Aufteilung der Steuerbeträge unerlässlich sei. Eine Stellungnahme durch den Beschwerdeführer erfolgte nicht.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 4. Juli 2018 wurde die gegen den Haftungsbescheid eingebrachte Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Dies im Wesentlichen, weil der Beschwerdeführer der Aufforderung der belangten Behörde nicht nachgekommen sei und sohin keinen Nachweis erbracht habe, dass die im Haftungszeitraum vorhandenen Mittel der Gesellschaft anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden.

Mit Schreiben vom 8. August 2018 wurde fristgerecht und ohne weitere Begründung um Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ersucht.

Die Vorlage erfolgte am 10. Oktober 2018 samt Vorlagebericht und Akten.

Die haftungsgegenständlichen Beträge sind bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Eine Liquiditätsaufstellung und Quotenberechnung sowie einen Gläubigergleichbehandlungsnachweis legte der Beschwerdeführer im gesamten Verfahren nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen, insbesondere die Feststellungen zur Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers, zu den aufhaftenden Beträgen und zur Primärschuldnerin, ergeben sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen bzw. aus dem übermittelten Verwaltungsakt, dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin sowie aus dem Firmenbuch.

Die Feststellung zu Höhe und Abgabenart der Haftungsbeträge ergibt sich aus dem genannten Bericht des prüfenden Finanzamtes im Rahmen der GPLA-Prüfung sowie dem Abgabenkonto der Primärschuldnerin bei der belangten Behörde.

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer keine Unterlagen vorgelegt hat, um eine Gläubigergleichbehandlung nachzuweisen, ergibt sich aus dem Verfahrensverlauf und den Eingaben des Beschwerdeführers (insbesondere Beschwerde und Vorlageantrag), die Angaben zu stichtagsbezogenen Befriedigungsverhältnissen und Zahlungen vermissen lassen.

Dass die Beträge bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind, ergibt sich aus dem Konkursverfahren und der mittlerweile erfolgten Löschung der GmbH im Firmenbuch.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für die o.a. Zeiträume.

3.1.1. Rechtslage und Judikatur

Gemäß § 6a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG), BGBl. 819/1993 idF BGBl. I 111/2010, haften die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung 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 Fall der Konkurseröffnung.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Gesetzes über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe (DienstgeberabgabeG), LGBL. für Wien 5/1979 idF LGBL. für Wien 25/2012, haften die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung 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 Fall der Konkursöffnung.

Die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe werden für jeden Kalendermonat am 15. des darauffolgenden Kalendermonats fällig (§ 11 Abs. 2 KommStG und § 6 Abs. 1 DienstgeberabgabeG).

Für jedes abgelaufene Kalenderjahr hat der Unternehmer gemäß § 11 Abs. 2 KommStG bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Kommunalsteuererklärung abzugeben. Die Steuererklärung hat die gesamte auf das Unternehmen entfallende Bemessungsgrundlage aufgeteilt auf die beteiligten Gemeinden zu enthalten.

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.

Gemäß § 9 BAO haften die in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

3.1.2. Nach der im Folgenden näher dargestellten, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass

1. die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis der §§ 80 ff. BAO gehört (Vertreterstellung),
2. eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht (Uneinbringlichkeit),
3. ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertretenen vorliegt (Verschulden) und
4. die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (Kausalität).

3.1.2.1. Zur Vertreterstellung

Der Beschwerdeführer war im haftungsrelevanten Zeitraum wie festgestellt ab 27. Februar 2015 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma **** (Primärschuldnerin) und gehörte damit zum Personenkreis der §§ 80 ff. BAO.

Zu seinen Pflichten als Geschäftsführer der GmbH gehörte es daher, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049, VwGH 3.9.2008, 2006/13/0121, VwGH 29.4.2010, 2008/15/0085).

Die abgabenrechtlichen Verpflichtungen bestanden u.a. in der Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie deren Aufbewahrung, in der Erfüllung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten der Gesellschaft, in der Abgabenerklärungspflicht sowie in der Verpflichtung, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten.

3.1.2.2. Zur Uneinbringlichkeit der Abgaben

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung und setzt die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraus (vgl. zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049), wobei im Falle des § 6a KommStG und des § 6a DienstgeberabgabeG eine erschwerte Einbringlichkeit der Abgaben (insbesondere auf Grund einer Konkursöffnung) ausreicht.

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da die Primärschuldnerin aufgelöst und mittlerweile im Firmenbuch gelöscht wurde. Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist daher nicht möglich.

3.1.2.3. Zum Verschulden

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine verschuldensabhängige Haftung. Voraussetzung ist daher ein Verschulden des Vertreters an der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten der vertretenen Gesellschaft.

Bei Selbstbemessungsabgaben, zu denen die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe zählen, ist für die Frage der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten eines Vertreters des Abgabepflichtigen maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (vgl. VwGH 24.2.2004, 99/14/0278, VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146, VwGH 27.2.2008, 2005/13/0095). Die Verschuldensprüfung hat von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH 26.8.2009, 2007/13/0024).

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters gehört insbesondere, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben entrichtet werden. Ein Vertreter hat allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, Abgabenschulden am Fälligkeitstag oder ausstehende Abgabenschuldigkeiten bei deren Übernahme als neuer Geschäftsführer zu begleichen.

Die Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben 01-07/2015 waren gemäß § 11 Abs. 2 KommStG bzw. § 6 Abs. 1 DienstgeberabgabeG am 16. Februar 2015, 16. März 2015, 15. April 2015, 15. Mai 2015, 15. Juni 2015, 15. Juli 2015 und 16. August 2015 fällig. Der Beschwerdeführer hat seine Geschäftsführertätigkeit nur 11 Tage nach Fälligkeit der Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für Jänner 2015 begonnen und hat sodann als alleiniger Geschäftsführer fungiert. Es wäre seine Aufgabe gewesen, sich bei Übernahme der Geschäftsführung ein Bild über die ausstehenden Verbindlichkeiten zu verschaffen und aus übernommenen Geldmitteln oder neu erzielten Umsätzen für deren umgehende Entrichtung zu sorgen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden die Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). 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).

Was die haftungsgegenständlichen Abgaben betrifft, erstreckt sich die Haftung des Vertreters, wenn die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden gereicht haben und der Vertreter nur deswegen haftet, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165).

Der Vertreter erfährt somit nur dann eine Einschränkung der Haftung, wenn er den Nachweis erbringt, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger uneinbringlich geworden wäre (VwGH 28.2.2002, 96/15/0224). Weist er somit nach, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.3.2010, 2007/13/0137).

Da der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, dem Beschwerdeführer oblag - und nicht der

Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 24.2.2010, 2006/13/0094 sowie zuletzt VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078) -, wurde er von der Abgabenbehörde im Vorhalt vom 5. April 2018 aufgefordert, eine monatliche Aufschlüsselung der abgegebenen Erklärungen an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum Jänner bis Juli 2015 sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner bis August 2015 vorzulegen, und darauf hingewiesen, dass eine korrekte Aufstellung der Verbindlichkeiten, der neu entstandenen Verbindlichkeiten sowie deren Abstattungsbeträge nach den jeweiligen Fälligkeiten alle Gläubiger (einzeln und mit Angabe des Namens) und Beträge zu enthalten habe.

Einen Nachweis, welcher konkrete Abgabebetrag auch bei einer gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger hinsichtlich der haftungsrelevanten Zeiträume uneinbringlich geworden wäre, hat der Beschwerdeführer trotz dieser Aufforderungen nicht erbracht. Obwohl auch die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung auf Grund ihres Vorhaltecharakters als nochmalige Aufforderung zur Vorlage von Gleichbehandlungsnachweisen zu verstehen sind, hat der Beschwerdeführer einen solchen Nachweis nicht einmal versucht.

Es ist zwar zutreffend, dass die belangte Behörde dem Beschwerdeführer die Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 01-07/2015 nicht monatsweise aufgegliedert hat, eine monatsweise Aufstellung der im Haftungszeitraum entstandenen Abgabebeträge an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe wäre für den Beschwerdeführer dennoch möglich gewesen, da die einzelnen Abgabebeträge aus (durch die Primärschuldnerin) selbst berechneten Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgabeerklärungen herrühren.

Der Beschwerdeführer hat den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung letztlich nicht angetreten, obwohl ihm mehrmals die Gelegenheit dazu eingeräumt wurde. Er hat es somit unterlassen, durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordener Forderungen darzutun, dass er bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen nicht mehr über ausreichend liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügte, und so den geforderten Gläubigergleichbehandlungsnachweis zu erbringen. Die belangte Behörde hat daher zu Recht eine schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers angenommen und ihm die Beträge zur Gänze vorgeschrieben.

3.1.2.4. Kausalität

Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang. Die Pflichtverletzung ist demnach kausal für die Uneinbringlichkeit (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127).

Im vorliegenden Fall war die pflichtwidrige Nichtentrichtung der im Haftungsbescheid angeführten Abgaben kausal für deren Uneinbringlichkeit. Dieses pflichtwidrige Verhalten ist dem Beschwerdeführer als verantwortlichen Geschäftsführer der Primärschuldnerin zuzurechnen.

3.1.2.5. Ermessen

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Dem Gesetzesbegriff Billigkeit ist dabei die Bedeutung des berechtigten Interesses des Berufungswerbers beizumessen, nicht zur Haftung für Abgaben herangezogen zu werden, deren Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin feststeht und deren Nichtentrichtung durch ihn verursacht worden ist. Dem Gesetzesbegriff Zweckmäßigkeit kommt die Bedeutung des öffentlichen Interesses an der Einhebung der Abgabe zu. Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann.

Bei Abstandnahme von der Haftungsinanspruchnahme würde die Abgabengläubigerin ihres Anspruches verlustig gehen. Vom Beschwerdeführer wurde grundsätzlich nicht aufgezeigt, dass die Haftung wegen seiner berechtigten Interessen nicht geltend gemacht werden dürfe. Derartige Umstände sind auch für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen stünden im Übrigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen (vgl. zB VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220 mwN).

3.1.3. Ergebnis

Die Beschwerde ist daher aus den dargelegten Gründen als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil der Beschluss von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende

Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung weicht weder von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab noch fehlt es an einer solchen Rechtsprechung (vgl. die unter 3.1. zitierte Rechtsprechung). Die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Im Übrigen liegen keine Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der hier zu lösenden Rechtsfrage, ob der Beschwerdeführer zu Recht zur Haftung herangezogen wurde, vor.

Wien, am 15. Oktober 2019