

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***R1***, den Richter***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***L1*** und ***L2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH, Mariahilfer Straße 126 Tür 24, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 22. Juni 2020 gegen den Bescheid der Stadt Wien, Rechnungs- und Abgabenwesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 25. Mai 2020, MA 6/ARL-***1***, betreffend Haftung gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes samt Nebenansprüchen und § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes in der am 27. Mai 2021 in Anwesenheit des Beschwerdeführers, des steuerlichen Vertreters ***PV*** von der Kanzlei Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH, den Vertretern der belangten Behörde ***AB1*** und ***AB2***, sowie der Schriftführerin ***S*** durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgabenschuldigkeiten der ***XY*** und Co Gesellschaft m.b.H. in Höhe von € 4.393,85 (anstatt bisher € 12.828,59) eingeschränkt:

Rückstand	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	2008	90,86
Kommunalsteuer	2009	1.748,81
Kommunalsteuer	2010	1.258,88
Kommunalsteuer	2011	1.069,43
Kommunalsteuer	1-6/2013	3,71
Kommunalsteuer	1/2014	64,27
Dienstgeberabgabe	2009	79,66
Dienstgeberabgabe	2010	60,48
Dienstgeberabgabe	1/2014	17,75

Summe		4.393,85
-------	--	----------

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 14. Mai 2020 zog die belangte Behörde den Bf. gemäß § 6a KommStG und § 80 BAO für einen Rückstand der ***XY*** und Co. Gesellschaft m.b.H. an Kommunalsteuer samt Nebenabgaben für den Zeitraum 2008 bis 2011, 1-6/2013 und 1/2014 in Höhe von € 12.320,60 und gemäß § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes und § 80 BAO für einen Rückstand an Dienstgeberabgabe in Höhe von € 507,99, jeweils für den Zeitraum 2008 bis 2011 und 1/2014 zur Haftung heran.

Aus der Bescheidbegründung geht hervor, dass sich die Beträge wie folgt zusammensetzen:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	2008	3.833,47
Säumniszuschlag	hierzu	76,66
Kommunalsteuer	2009	3.497,61
Säumniszuschlag	hierzu	69,95
Kommunalsteuer	2010	2.517,75
Säumniszuschlag	hierzu	50,36
Kommunalsteuer	2011	2.138,85
Kommunalsteuer	1-6/2013	7,42
Kommunalsteuer	1/2014	128,53
Dienstgeberabgabe	2008	183,06
Dienstgeberabgabe	2009	168,48
Dienstgeberabgabe	2010	120,96

Dienstgeberabgabe	1/2014	35,49
Summe		12.828,59

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Gemäß § 6a Abs. 1 des 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 abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Nach § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese 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 ***Datum1*** zur Zahl ***2*** wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Sanierungsverfahren eröffnet. Das Sanierungsverfahren wurde 2015 in ein Konkursverfahren umgewandelt. Es konnten nur die Masseforderungen anteilig befriedigt werden. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung ist durch den Abschluss des Konkursverfahrens ohne ausreichende Befriedigung der Gläubigerforderungen jedenfalls erfüllt.*

*In der Stellungnahme vom 5. März 2020 wird von Herrn ***Bf.*** im Wesentlichen auf die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich des Vorliegens eines Dienstverhältnisses eingegangen, und im Wesentlichen bestritten, dass Unternehmerwagnis, Vertretungsbefugnis, laufende Lohnzahlungen, Weisungsgebundenheit, organisatorische Eingliederung, Fremdleistungen als Deckungsrechnung vorliegen würden, und daher die Schätzung hinsichtlich der Lagerarbeiter nicht gerechtfertigt sei.*

Dazu wird Folgendes festgestellt:

*Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Juni 2019, GZ. RV/7101268/2017, wurde im Wesentlichen festgestellt, dass die Herren ***N*** und **K*** und im Bedarfsfall auch die weiteren Arbeiter zur Erbringung von Hilfstätigkeiten (Schlichten, Lackieren, Vorbereiten der Gerüste, Aufladen) nicht die Möglichkeit hatten, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit jederzeit selbst zu regeln und auch zu ändern, wie es für einen freien Dienstvertrag typisch wäre (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066, VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095), sondern sich die Arbeiten nach dem Bedarf der ***XY*** und Co GmbH richteten. Das bedeutet, dass die Arbeiten nach den jeweiligen Anweisungen des Geschäftsführers der GmbH zu erbringen waren. Es wurde die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt. Das Vorliegen der Weisungsgebundenheit war daher zu bejahen, ebenso die Eingliederung in den Betrieb der ***XY*** und Co GmbH war daher zu bejahen. Die Entlohnung nach Stunden ist ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. Das Finanzamt ist daher zu Recht vom Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen.*

*Diesen Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und zur Klärung der Dienstnehmereigenschaft hat sich der Magistrat der Stadt Wien mit Beschwerdeentscheidung vom 26. September 2019, Zl. ***3*** vollinhaltlich angeschlossen, und die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 2008 bis 2014 rechtskräftig festgesetzt.*

*Die angeführten Argumente des Herrn ***Bf.*** waren bereits Gegenstand von mittlerweile rechtskräftigen Verfahren zur Festsetzung der Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe der Primärschuldnerin, und sind daher nicht neuerlich im Haftungsverfahren zu beurteilen.*

*Herr ***Bf*** war bis ***Datum2*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der eben 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.“

Dagegen brachte der Bf. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 22. Juni 2020 eine Bescheidbeschwerde ein und führte aus, dass sich die Beschwerde gegen die Rechtswidrigkeit des Inhalts richte, da die Voraussetzungen der Haftung nicht gegeben seien.

Außerdem sei die Festsetzung der Abgaben bereits verjährt. Weiters habe die Behörde ihr Ermessen überschritten und die Ermessensentscheidung nicht bzw. nur floskelhaft begründet.

Begründung

1) Sachverhalt:

Bf. sei seit ***Datum3*** Geschäftsführer der ***XY*** und Co. GmbH. Im Zeitraum ***Datum4*** - ***Datum5*** sei Frau ***MV*** als Sanierungsverwalterin im Firmenbuch eingetragen gewesen. Die GmbH sei ein Unternehmen, das seit 1982 auf dem Gebiet des hochwertigen ***Gewerbeart*** tätig sei. Im Zuge dieser Tätigkeit habe sie sich unter anderem für die Tribünen der Veranstaltungen der ***4***, der ***5*** oder des ***6*** verantwortlich gezeigt. Die Kunden seien demnach in erster Linie (halb-) öffentliche Unternehmen, Kulturbetriebe oder gemeinnützige Vereine gewesen.

Die GmbH habe in den letzten Jahren etwa 10 Dienstnehmer beschäftigt, aber auch Arbeitsleistungen in untergeordnetem Ausmaß (im Äquivalent von ca. 2 Arbeitern) von Fremdfirmen zugekauft.

Der Bf. sei ab dem ***Datum3*** Geschäftsführer der **XY** GmbH und ab dem ***Datum6*** auch Gesellschafter der GmbH gewesen.

Im Rahmen der abgehaltenen Betriebsprüfung sei die Behörde zu der Ansicht gekommen, dass es sich bei den beiden streitgegenständlichen Lagerarbeitern nicht um überlassene Arbeitskräfte von Personalgestellungsfirmen, sondern um Dienstnehmer der **XY** GmbH handle. Diese Rechtsmeinung sei in weiterer Folge vom BFG bestätigt worden.

Aufgrund der Entscheidung des BFG habe die MA 6 einen Haftungsbescheid gegenüber dem Bf. über die Kommunalsteuer der Jahre 2008-2013 sowie 01/2014 inkl. Säumniszuschläge und die Dienstgeberabgabe der Jahre 2008-2010 sowie 1/2014 erlassen.

2) Rechtliche Würdigung:

Die Haftung erfolge auf der Grundlage des § 6a KommStG sowie des § 6a Dienstgeberabgabengesetzes. Demnach hafte ein Vertreter nach §§ 80 ff BAO für die den Abgabepflichtigen treffende Kommunalsteuer insofern, als aufgrund einer schuldhaften Verletzung seiner abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten die Abgabe nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne. Die beiden betreffenden Bestimmungen seien wortreich ausgestaltet. Der Geschäftsführer einer GmbH sei unzweifelhaft ein Vertreter iSd § 80 BAO, insofern sei eine Haftung möglich. Die Haftung setze weiters voraus, dass gewisse abgabenrechtliche oder sonstige Pflichten verletzt worden seien, diese Pflichtverletzung schuldhaft erfolgt sei, die Abgabe nicht eingebracht werden können und die Pflichtverletzung kausal für die Schwierigkeit der Einbringung sei (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100).

Fraglich sei, ob der Bf. seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt habe.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre es gem. § 80 Abs 1 BAO, dass die Abgaben aus den Mitteln des Vertretenen bezahlt werden. Weiters gehöre dazu die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen (VwGH 30.05.1989, 89/14/0043), die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 30.05.1989, 89/14/0043) und die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (VwGH 23.01.2003, 2001/16/0291). Aufgrund der fehlenden steuerlichen Kenntnis habe der Bf. einen Steuerberater mit der steuerlichen Vertretung betraut. Insofern treffe den Bf. nur Auswahl und Kontrollpflicht. Die Tätigkeiten des Steuerberaters seien insofern zu kontrollieren als ausgeschlossen werden könne, dass „Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten ohne Kenntnis des Vertreters ausgeschlossen werden kann“ (VwGH 19.11.1998, 98/15/0159).

Demnach habe der Bf. seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht verletzt.

Weiters müsse diese Pflichtverletzung auch noch schuldhaft geschehen. Diese Schuldhaftigkeit sei zu bezweifeln. Der Bf. sei vielmehr einem Rechtsirrtum unterlegen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH trage das Risiko eines Rechtsirrtums derjenige, der es verabsäume sich an geeigneter Stelle zu informieren (VwGH 21.11.2013, 2013/16/0203). Unter Umständen könne ein solcher Rechtsirrtum allerdings beachtlich sein, wenn er im konkreten Fall subjektiv nicht vorwerfbar sei (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Der Bf. habe die Arbeitszeiten der Arbeitnehmer in seinem Kalender notiert und die Abrechnungen der Firma daraufhin überprüft. Er habe die Rechnungen daher auf ihre Richtigkeit überprüft. Dass die Rechnungen durch Scheinfirmen ausgestellt worden seien, sei für den Bf. nicht ersichtlich gewesen und sei ihm daher nicht vorzuwerfen. Weiters sei dem anzumerken, dass es im damaligen Zeitraum noch keine Liste der Scheinunternehmen des BMF gegeben habe und auch die HFU Liste erst im Entstehen gewesen sei.

Die Beurteilung, ob es sich um eine Scheinfirma handle, sei daher nicht ohne weiteres möglich gewesen.

Da der Bf. erst mit ***7*** 2009 Geschäftsführer der **XY** GmbH geworden sei, treffe ihn für die Abgabenansprüche vor diesem Zeitpunkt jedenfalls kein Verschulden. Zu guter Letzt bestehe der Gedanke der Akzessorietät der Haftung (Ritz BAO⁶, § 7 Rz 10). Die Haftung könne also nur insoweit geltend gemacht werden als der Abgabenanspruch bestehe. Das Regime des § 207 BAO unterscheide prinzipiell zwischen hinterzogenen und nicht hinterzogenen Abgaben. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen seien, setze eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare Feststellung der Abgabenhinterziehung voraus. Das dementsprechende Finanzstrafverfahren sei jedenfalls eingestellt worden (Beilage 2.). Da es sich demnach um eine nicht hinterzogene Abgabe handle, verjähre die Möglichkeit der Festsetzung innerhalb von 5 Jahren. Gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO beginne die Frist für die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres zu laufen in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Gemäß § 11 KommStG entstehe

die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats in dem die Lohnzahlung erfolgt sei. § 6 DienstgeberabgabeG bestimme ebenfalls eine monatliche Entstehung. Die Verjährung der Festsetzung der KommSt 2008-2014 sei demnach prinzipiell mit Ablauf der Jahre 2013-2019 eingetreten. Bei der DB für die Jahre ergebe sich dasselbe Bild. Gemäß § 209 Abs 1 erster Satz BAO verlängere sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, sofern eine nach außen erkennbare Amtshandlung gesetzt worden sei. Zwar sei im Jahr 2013 eine Betriebsprüfung durchgeführt worden, daher verlängere sich die Verjährungsfrist des § 207 Abs 2 BAO um ein Jahr (vgl. Ritz BAO⁶, § 209, Rz 13 mit Verweis auf VwGH 4.12.2003, 2003/16/0133). Da seit der Betriebsprüfung keine erkennbaren Amtshandlungen mehr gesetzt worden seien, seien die Abgaben für die Jahre 2008-2013 bereits verjährt und eine Haftung nicht möglich.

Die Haftungsinanspruchnahme des Vertreters nach § 7 BAO sei eine Ermessensentscheidung der Behörde im Sinne des § 20 BAO (vgl. Ritz, BAO⁶, § 7, Rz 1). Bei der Ermessensübung sei vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Dies sei vorrangig eine Sicherung der Einbringlichkeit der Abgabe. Demnach sei die Haftung des Vertreters nur subsidiär zu der der vertretenen Gesellschaft. Weiters seien, neben der Subsidiarität der Haftung des Vertreters, bei der Ermessensentscheidung ua die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Vertreters (VwGH 24.09.1993, 93/17/0055), die Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages (siehe dazu Stoll, Ermessen², 393) und die Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit beachtlich (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2008-2013, genauso wie die Festsetzung der Dienstgeberabgabe der Jahre 2008-2010, seien, wie oben erläutert, bereits verjährt. Demnach habe die Behörde insofern ihr Ermessen überschritten. Die Ermessensentscheidung sei außerdem zu begründen. Die Begründung habe die maßgebenden Umstände und Erwägungen, die zu der Ermessensentscheidung geführt haben, aufzuzeigen. Die Behörde habe ihre Ermessensentscheidung nur mit dem Ausfall der Primärschuldnerin begründet und keine weiteren Überlegungen offenbart. Demnach sei die Ermessensentscheidung rechtswidrig.

Auch die lange Verfahrensdauer scheine im gegebenen Fall bedenklich. Aufgrund des rechtstaatlichen Prinzips der Bundesverfassung habe der Bf. Anspruch auf Rechtsicherheit.

Gerade ein Verfahren, das sich auf Abgaben beziehe, welche über 10 Jahre in der Vergangenheit lägen, sei in Hinblick auf dieses problematisch. Auch Art 6 EMRK bzw Art 47 Grundrechte Charta verbiete eine überlange Verfahrensdauer. Auch dieses grundrechtlich geschützte Recht sei hier verletzt.

Außerdem werde ein Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO gestellt. Dafür müsse die Erhebung einer Abgabe unbillig sein, wobei sich diese Unbilligkeit eine persönliche oder sachliche sein könne (VwGH 20.05.2010, 2006/15/0037). Die persönliche Unbilligkeit ergebe sich aus der wirtschaftlichen Situation des Antragstellers. Sie bestehe bei einem Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im Bereich des Abgabepflichtigen entstehenden

Nachteils VwGH 9.12.1992, 91/13/0118). Dabei bedürfe es keiner Existenzgefährdung, vielmehr bedürfe es einer wirtschaftlichen Auswirkung die außergewöhnlich sei (VwGH 17.10.2001, 98/13/0086). Da der Bf. derzeit arbeitslos sei, sei von einer solchen wirtschaftlich außergewöhnlichen Auswirkung bei der Erhebung der Abgabenschulden von EUR 12.828,59 auszugehen. Die Erhebung erweise sich daher als persönlich unbillig.

Auch eine sachliche Unbilligkeit liege aufgrund der langen Verfahrensdauer und der Festsetzung der Abgaben kurz vor Ablauf der Verjährungsfrist vor. Im Ergebnis seien die Abgabenschulden daher abzuschreiben.

Weiters weise die steuerliche Vertreterin darauf hin, dass eine entsprechende Quotenzahlung aus der Konkursmasse bei der Festsetzung des Haftungsumfangs nicht berücksichtigt worden sei.

Am 25. August 2020 erging durch die belangte Behörde folgender Vorhalt an die steuerliche Vertretung, Halbwachs Schmitt & Partner:

„Sehr geehrter Herr ***g***,

in der Beschwerde vom 22. Juni 2020 des Herrn ***Bf.*** gegen den Haftungsbescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 14. Mai 2020, werden u.a. die fehlenden steuerlichen Kenntnisse des Herrn ***Bf.*** vorgebracht, der mit der steuerlichen Vertretung einen Steuerberater beauftragt und demnach seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht verletzt habe.

(...)

1. Haben Sie oder ein anderer Vertreter Ihrer Steuerberatungskanzlei im Zeitraum 2008 bis 2013 Herrn ***Bf.*** dahingehend beraten, dass er Deckungsrechnungen für Scheinfirmen ausstellt, um die Kommunalsteuer für die Entlohnung von Herrn ***N*** und Herrn **K*** zu vermeiden?
2. Haben Sie oder ein anderer Vertreter Ihrer Steuerberatungskanzlei im Zeitraum 2008 bis 2013 Herrn ***Bf.*** dahingehend beraten, dass trotz fehlender Vereinbarung über Personalgestellung, Herr ***Bf.*** Herrn ***N*** und Herrn **K*** über Scheinfirmen angemeldet hat?
3. Haben Sie oder ein anderer Vertreter Ihrer Steuerberatungskanzlei im Zeitraum 2008 bis 2013 Herrn ***Bf.*** dahingehend beraten, die angeblichen Rechnungen von Subfirmen nicht als versteckten Lohnaufwand der Kommunalsteuer zu unterziehen?“

Mit Antwortschreiben vom 10. September 2020 wurde ausgeführt, dass die Kanzlei im September 2013 mit der steuerlichen Vertretung betraut worden sei, daher keine Aussagen zu früheren Zeiträumen getroffen werden könnten.

Am 11. September 2020 erging ein Vorhalt mit gleichlautenden Fragen an die damalige steuerliche Vertretung, die ***9*** Wirtschaftstreuhand GmbH:

Im Antwortschreiben vom 28. September 2020 führte ***9*** aus, in den fraglichen Jahren im Auftrag seiner Kanzlei Herr ***10*** die Klientin (Anm. die GmbH) betreut habe. Er habe den Bf. in der Angelegenheit Kommunalsteuerpflicht niemals beraten, sodass die Fragen mit Nein zu beantworten seien.

Am 7. Oktober 2020 erging ein Vorhalt an den Steuerberater ***10*** mit identen Fragen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben des Steuerberaters ***10*** wurde ausgeführt:

*„1.) In der Beschwerde vom 22. Juni 2020 des Herrn ***Bf.***, MA6/ARL-***1***, werde ich als zuständiger Steuerberater und Wirtschaftsprüfer genannt.*

*Die steuerliche Vertretung der ***XY*** und Co. GmbH hatte ***9***, (Adresse) als Vollmachtsinhaber inne. Sämtliche Vertragsverhältnisse wurden zwischen diesen beiden Personen geregelt. Zwischen mir und der ***XY*** und Co. GmbH sowie auch zwischen mir und Mag. ***X*** existiert keinerlei Vertrags- und Auftragsbeziehung.*

*Die mir von ***9*** zugewiesene Aufgabe war lediglich die jährliche Erstellung des Jahresabschlusses der ***XY*** und Co. GmbH in dessen Räumen und dessen Aufsicht, nicht jedoch die Durchführung der Buchhaltung und der Lohnverrechnung. Mein Auftraggeber war immer und ausschließlich ***9***.*

*Die von ***9*** vorgegebene Kanzleilinie war, keinerlei Steuerhinterziehungsberatungen durchzuführen. Die Beantwortung steuerlicher Fragen mit entsprechend umfangreichen Sachverhalt erfolgte aus Haftungsgründen immer schriftlich und mit ***9*** als verantwortlichen und informierten Steuerberater.*

2. Ich gebe meine persönlichen Verhältnisse bekannt: (...).

3. Die Fragen darf ich wie folgt beantworten:

*Frage 1: Ich habe Herrn ***Bf.*** niemals dahingehend beraten, dass er Deckungsrechnungen für Scheinfirmen ausstellt, um die Kommunalsteuer für die Entlohnung von Herrn ***N*** und Herrn **K*** zu vermeiden.*

*Frage 2: Ich habe Herrn ***Der Bf.*** niemals dahingehend beraten, dass er trotz fehlender schriftlicher Vereinbarung über Personalgestaltung Herrn ***N*** und Herrn **K*** über Scheinfirmen anmeldet.*

*Frage 3: Ich habe Herrn ***Der Bf.*** niemals dahingehend beraten, die angeblichen Rechnungen von Subfirmen als verdeckten Lohnaufwand nicht der Kommunalsteuer zu unterziehen.*

Darüber hinaus darf ich folgendes mitteilen:

- *Ich kenne weder die Namen noch die Personen ***N*** und **K***.*
- *Laut meiner Erinnerung habe ich von einer derartigen Konstruktion der ***XY*** und Co GmbH erstmals im Zuge einer Steuerprüfung durch das Finanzamt im April 2012 erfahren.*
- *In seiner damaligen Verteidigung zu diesem Sachverhalt bringt Herr ***Bf.*** vor: "dass das langjährige Vertrauen in der korrekten Leistungserbringung liegt. Aufgrund dieser Tatsache wurde weniger auf die Form der Abrechnung durch diverse Firmen geachtet."*
- *Herr ***Bf.*** hat die Geschäftsleitung seit ***Datum3*** inne und gemäß seiner eigenen Aussage die Gesellschaft als Branchenfremder in der gleichen Art und Weise wie sein Vorgänger ***11***, geb. ***Datum7***, Geschäftsführer und Prokurist bis ***Datum8*** geführt.*
- *Mit dem Gesellschafter ***G***, geb. ***Datum9***, als Eigentümer der ***ZZ*** GmbH (FN..) (Selbsteinschätzung: Graue Eminenz) hatte ***Bf.*** Zugang zu einer seit 80 Jahren im Familienbesitz bestehenden ***Firma*** und damit zu einer entsprechenden Informationsquelle zur operativen Abwicklung von Gerüstbauprojekten. (..)"*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1. Dezember 2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 22. Juni 2020 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der **XY*** ***11*** und Co. GmbH wegen Rückständen an Kommunalsteuer in der Höhe von € 12.320,60 und Dienstgeberabgabe in Höhe von € 50,99 für den Zeitraum Jänner 2008 bis Jänner 2014 als unbegründet ab.

Begründend wurde ausgeführt:

„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 abgaben rechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes, LGBl. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgaben rechtlichen 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 im Wesentlichen vor, seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht verletzt zu haben, da er mit der steuerlichen Vertretung einen Steuerberater betraut habe. insofern treffe den Beschwerdeführer nur eine Auswahl und Kontrollpflicht. Herr ***Bf.*** sei einem Rechtsirrtum unterlegen. Da Herr ***Bf.*** erst im Dezember 2009 Geschäftsführer der **XY** GmbH geworden sei, treffe ihn für die Abgabenansprüche vor diesem Zeitpunkt kein Verschulden. Die Verjährung der Abgaben 2008 bis 2013 sei bereit eingetreten und eine Haftung nicht möglich. Die Behörde habe die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse und die Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit in der Ermessensentscheidung nicht berücksichtigt.*

Dazu wird Folgendes ausgeführt:

Nach der bis 31. Dezember 2009 gültigen Wiener Abgabenordnung - WAO gelten folgende Verjährungsbestimmungen:

Gemäß § 154 Abs. 1 und 2 WAO unterliegt das Recht eine Abgabe festzusetzen einer 5-jährigen Verjährungsfrist.

Gemäß § 156 Abs. 1 WAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 51) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, durch jede Selbstbemessung sowie durch jedes auf Festsetzung der Abgabe gerichtete Anbringen (§ 59 Abs. 1) unterbrochen.

Die Vorschriften des § 184 Abs. 1 und 2 WAO über die Einhebungsverjährung lauten wie folgt:

(1) Das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 149 Abs. 2 und 150, unterbrochen, ebenso durch jede Entrichtung von Abgaben.

Die Unterbrechung der Verjährung wirkt gegen alle Gesamtschuldner, auch wenn sie im Zeitpunkt der Unterbrechung noch nicht Gesamtschuldner waren. Nach Ablauf des

Kalenderjahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht eine Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Gemäß § 238 Abs. 1 verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a BAO gilt sinngemäß.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die Verjährung ist gemäß § 238 Abs. 3 lit. b BAO gehemmt, solange die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist.

*Mit Abschluss der gemeinsamen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben vom 4. Oktober 2013 wurde die fünfjährige Verjährungsfrist für den Zeitraum 2008 bis 2011 erstmals unterbrochen. Am 11. Dezember 2013 erfolgte ein Ersuchen der Steuerberatungskanzlei um Bescheiderstellung für 2008 bis 2011, da die Steuerpflicht nicht anerkannt wurde. Die Verjährung der Abgabenjahre 2008 bis 2011 wurde mit der Prüfung des Finanzamtes, für alle Zeiträume von 2013 bis 2016 um ein Jahr auf 2014 bis 2017 verlängert. Am 17. März 2014 erfolgte unter der Zahl ***12*** E ein Bemessungsbescheid für 2008 bis 2011, wodurch die Verjährung ein weiteres Mal unterbrochen, und die Verjährung der Zeiträume 2008 bis 2011 auf 2015 bis 2018 verlängert wurde.*

Nach Beschwerde (Berufung) vom 16. April 2014 wurde die Entscheidung über die Beschwerde (Berufung) zur Abgabefestsetzung ausgesetzt und dadurch bis zur Beschwerdeverentscheidung vom 26. September 2019 die Verjährung neuerlich unterbrochen.

*Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. September 2019 erfolgte die endgültige Festsetzung der Kommunalsteuer und der Dienstgeberabgabe für 2008 bis 2011. Eine Verjährung der Festsetzung der Kommunalsteuer und der Dienstgeberabgabe ist vor Erstellung der Beschwerdeverentscheidung somit nicht erfolgt. Mit der Forderungsberichtigung beim Handelsgericht Wien mit Schreiben der Magistratsabteilung 6, Buchhaltungsabteilung 33 vom 21. Oktober 2019 wurde der Abgabensanspruch zur Einhebung für Jänner 2008 bis Jänner 2014 geltend gemacht, und somit die Verjährung für den Zeitraum 2008 bis 2014 um ein Jahr auf das Jahr 2020 verlängert. Am 14. Februar 2020 wurde der Haftungsanspruch für Herrn ***Bf*** mit Parteienghör erstmals geltend gemacht. Das Argument der Verjährung geht somit ins Leere.*

*Zur Frage der fehlenden schuldhaften Pflichtverletzung wurden die zuständigen steuerlichen Vertreter der ***13*** und Co GmbH befragt.*

*Herr ***8*** gab eidesstattlich bekannt, keine Aussagen zu Zeiträumen vor September 2013 machen zu können, da er erst ab September 2013 mit der steuerlichen Vertretung der Primärschuldnerin betraut worden sei.*

*Der zuvor zuständige Steuerberater, Herr ***9***, gab eidesstattlich bekannt, dass in den fraglichen Jahren ein selbständiger Wirtschaftsprüfer und Steuerberater mit der Beratung dieser Klientin betraut war. Er habe Herrn ***Bf.*** in der Angelegenheit niemals beraten.*

*An den von Herrn ***9*** beauftragten Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Herrn ***10*** wurden als Zeugen in schriftlicher Zeugenbefragung folgende Fragen gestellt:*

- 1. Haben Sie im Zeitraum 2008 bis 2013 Herrn ***Bf.*** dahingehend beraten, dass er Deckungsrechnungen für Scheinfirmen ausstellt, um die Kommunalsteuer für die Entlohnung von Herrn ***N*** und Herrn **K*** zu vermeiden?*
- 2. Haben Sie Herrn ***Bf.*** im Zeitraum 2008 bis 2013 dahingehend beraten, dass trotz fehlender schriftlicher Vereinbarung über Personalgestaltung, Herr ***Bf.*** Herrn ***N*** und Herrn **K*** über Scheinfirmen angemeldet hat?*
- 3. Haben Sie Herrn ***Bf.*** im Zeitraum 2008 bis 2013 dahingehend beraten, die angeblichen Rechnungen von Subfirmen nicht als versteckten Lohnaufwand der Kommunalsteuer zu unterziehen?*

*Herr ***10*** hat alle 3 Fragen verneint und im Wesentlichen ausgesagt, dass er Herrn ***Bf.*** niemals dahingehend beraten habe, Anmeldungen über Scheinrechnungen,*

Deckungsrechnungen für Scheinfirmen auszustellen oder Rechnungen von Subfirmen nicht als versteckten Lohnaufwand der Kommunalsteuer zu unterziehen.

*Im Verhalten des Herrn ***Bf***, Steuerverkürzungen unter Nutzung von Scheinfirmen im Haftungszeitraum durchzuführen, liegt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.*

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.

In der Ermessensausübung ist festzuhalten, dass bei einem Haftungsbetrag über 10.000,00 Euro keineswegs von Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages gesprochen werden kann.

*Der Abgabengläubiger Magistrat der Stadt Wien würde ohne Inanspruchnahme der Haftung den offenen Rückstand nicht einbringen können. Herr ***Bf.*** hat als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin in einem Rechtsstreit nach Steuerverkürzung alle rechtlichen Instanzen bis zum Bundesfinanzgericht ausgeschöpft. Zusätzlich hat die Primärschuldnerin die Aussetzung der Einhebung bis zum Abschluss der Verfahren beantragt und erhalten, und für die Bezahlung der offenen Beträge keine Rücklagen gebildet. Eine Unbilligkeit aufgrund langer Verfahrensdauer kann somit nicht nachvollzogen werden. Bemerkt wird, dass Herr ***Bf.*** gemäß § 53 Abgabenexekutionsordnung in Verbindung mit § 291a der Exekutionsordnung in seiner Existenz geschützt ist.*

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

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 14. Jänner 2021 ein Vorlageantrag eingebracht und die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhalts, da die Behörde den Sachverhalt verkannt habe und die etwaigen Voraussetzungen einer Haftung nicht gegeben seien. Des Weiteren sei die Festsetzung der Abgaben bereits verjährt. Zu guter Letzt habe die Behörde ihr Ermessen überschritten und die Ermessensentscheidung nur floskelhaft begründet.

Die belangte Behörde teilte dem BFG am 26. März 2021 in Beantwortung eines Vorhaltes vom 22.3.2021 mit, dass von der Masseverwalterin eine Konkursquote in Höhe von € 3.914,22 Euro überwiesen worden sei, von der 3.651,72 Euro auf die Kommunalsteuer und 192,23 Euro auf die Dienstgeberabgabe im Haftungszeitraum entfielen.

In der am 27. Mai 2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass der Bf. erst im Jahr 2009 zum Gf. bestellt worden sei. Seine wirtschaftlichen Verhältnisse seien aufgrund der Arbeitslosigkeit seit dem Jahr 2016 nicht gut, dies sei im Ermessen zu berücksichtigen.

Der Festsetzungsbescheid zu den Abgabennachforderungen nach der Prüfung der lohnabhängigen Abgaben sei dem Haftungsbescheid nicht beigelegt gewesen. Der Bescheid sei im Zuge der Prüfung bereits an den Masseverwalter ergangen, daher sei es dem Bf. nicht möglich gewesen, auch gegen den Grundlagebescheid eine Beschwerde einzubringen.

Die Frage der Vorsitzenden an die Vertreter des Magistrates, ob der Festsetzungsbescheid nach der Prüfung auch im Haftungsverfahren an den Bf. zugestellt worden sei, damit diesem die Möglichkeit einer Beschwerdeergreifung gegen den Festsetzungsbescheid eröffnet werde, wurde dahingehend beantwortet, dass das Prüfungsverfahren der Partei bekannt gewesen sei. Der Festsetzungsbescheid sei an den Masseverwalter ergangen. Es sei jedoch die Haftungsinanspruchnahme erst nach Vorliegen des Erkenntnisses des BFG im Abgabefestsetzungsverfahren vorgenommen worden, darauf sei in der Begründung des Haftungsbescheides verwiesen worden. Der Haftungsbescheid habe keine Beilagen gehabt.

Von der Vorsitzenden wurde festgestellt, aus der NS über die Schlussbesprechung zur KommSt.-Prüfung und Lohnsteuerprüfung vom 01.10.2013 sei ersichtlich, dass als Vertreter der Primärschuldnerin nicht der Masseverwalter, sondern die Kanzlei Halbwachs angeführt und Teilnehmer ***9*** gewesen sei. Die Konkurseröffnung sei erst am ***Datum1*** gewesen.

Dazu führte der Vertreter des Bf. ergänzend aus, dass eine grundsätzlich Kenntnis des Bf., dass es eine Prüfungshandlung gäbe, vorgelegen sei, der Bescheid sei jedoch ihm nicht zugestellt worden, er habe erst im Zuge seiner Haftungsinanspruchnahme von der Höhe der Abgabenschuld Kenntnis erlangt. Dies widerspreche den Vorgaben der Judikatur des VwGH.

Die Vertreter der belangten Behörde verwiesen auf den Antrag auf Aussetzung der Einhebung des steuerlichen Vertreters im Festsetzungsverfahren. Dazu sei bereits am 15.05.2014 ein Bescheid ergangen, der dem steuerlichen Vertreter zugestellt worden sei, daher wäre damals auch schon die Höhe der Nachforderung nach der Prüfung bekannt gewesen.

Der Berichterstatter verwies auf die Eingabe vom 11.12.2013 mit dem Antrag auf Aussetzung der Abgabennachforderungen, eingebracht durch die heute hier vertretende

Steuerberatungskanzlei. In dieser Eingabe werde darauf hingewiesen, dass gemäß Kontonachricht vom 9.12.2013 ein Rückstand von € 11.987,68 bestehe, der zur Gänze auf einer durchgeführten GPLA beruhe.

Die Vertreter der belangten Behörde wiesen darauf hin, dass ein Geschäftsführer bei Übernahme der Geschäftsführung auch verpflichtet sei, sich über allfällige Außenstände bei Behörden zu informieren. Zum Vorbringen der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. werde darauf verwiesen, dass selbst Arbeits- und Vermögenlosigkeit eines Bf. im Haftungsverfahren keine Berücksichtigung im Ermessen nach sich ziehen könne. Auf die dazu ergangene Judikatur des VwGH werde verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

Kommunalsteuer:

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

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

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.

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.

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

- **Verjährung:**

Der Bf. bringt in der Beschwerde und im Vorlageantrag die Ansicht vor, dass hinsichtlich der Kommunalsteuer für die Jahre 2008-2013 und der Dienstgeberabgabe der Jahre 2008-2010 Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Inanspruchnahme persönlich Haftender durch einen Haftungsbescheid eine Einhebungsmaßnahme darstellt. Sie ist nur zulässig, wenn die Einhebungsverjährung gegenüber dem Hauptschuldner noch nicht eingetreten ist (vgl. Ritz BAO6, TZ 5 zu § 237). Festsetzungsverjährung ist nur dann zu prüfen ist, wenn eine Abgabe erstmals mit einem Haftungsbescheid geltend gemacht wurde.

Im gegenständlichen Fall wurden die nunmehr haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern 2008, 2009, 2010 und 2011 sowie die Dienstgeberabgabe 2008-2010, jeweils samt den

diesbezüglichen Säumniszuschlägen mit Bescheid vom 17. März 2014 gegenüber der Primärschuldnerin festgesetzt, die Kommunalsteuer 1-6/2013 von der Primärschuldnerin selbst erklärt bzw. gemeldet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend eine Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe.

Da die haftungsgegenständlichen Abgabenansprüche betreffend die Jahre 2008-2013 somit nicht erstmals im Haftungsbescheid geltend gemacht wurden, ist nunmehr insoweit nicht die Festsetzungsverjährung zu prüfen, sondern ausschließlich festzustellen, ob Einhebungsverjährung eingetreten ist.

Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben bzw. zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe (§ 238 Abs. 1 BAO).

Die Verjährung wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs. 2 BAO).

Die Festsetzung der Säumniszuschläge für die Kommunalsteuern und Dienstgeberabgabe 2008-2011, die gleichzeitig mit der Vorschreibung der Stammabgaben (dies war der 17.4.2014 erfolgte unterbrach nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Einhebungsverjährung (vgl. VwGH 29.3.2007, 2005/16/0095).

Weiters wurden die Forderungen an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 2008-2011 samt Säumniszuschlägen am 1. April 2014, und die Kommunalsteuer 2013 und 1/2014 sowie die Dienstgeberabgabe 1/2014 am 8. Mai 2014 im Sanierungsverfahren angemeldet.

Gemäß § 9 Abs. 1 IO wird durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren die Verjährung der angemeldeten Forderung unterbrochen. Die Verjährung der Forderung gegen den Schuldner beginnt von neuem mit dem Ablauf des Tages, an dem der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens rechtskräftig geworden ist.

Das Insolvenzverfahren wurde mit Beschluss des Gerichtes vom 29. Jänner 2020 aufgehoben.

Mit diesem Tag begann die fünfjährige Verjährungsfrist neu zu laufen. Der Haftungsbescheid erging am 14. Mai 2020. Die behauptete Verjährung betreffend die Abgabenforderungen der Jahre 2008-2013 ist daher nicht eingetreten.

- **Vorbringen, es seien die Grundlagenbescheide dem Haftungsbescheid nicht beigelegt gewesen, weswegen der Bf. keine Beschwerde gegen die Grundlagenbescheide habe erheben können.**

§ 248 BAO lautet: Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den

Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 sinngemäß.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24. Februar 2010, 2005/13/0145, ausgesprochen, dass dann, wenn der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt wird, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt worden sind, infolge unvollständiger Information ein Mangel des Verfahrens vorliegt, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (vgl. auch das Erkenntnis vom 28. Februar 2013, 2011/16/0053).

Im Erkenntnis vom 28.06.2016, 2013/17/0828, führt der VwGH aus:

„Dem Haftungspflichtigen steht es gemäß § 248 BAO frei, nicht nur den Haftungsbescheid, sondern auch die Abgabenbescheide, aus denen sich die Höhe seiner Haftungsverpflichtung ergibt, zu bekämpfen (im Beschwerdefall gemäß § 248 BAO in der Fassung vor BGBl I Nr 14/2013 mit Berufung, nunmehr gemäß § 248 BAO in der Fassung BGBl I Nr 14/2013 mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht; vgl Ritz, BAO4, § 248 Tz 1 f, zur früheren Rechtslage bzw zur nunmehrigen Rechtslage Ritz, BAO⁵, § 248 Tz 1 f). Diese Berufungen müssen nicht in gesonderten Schriftsätzen eingebracht werden (Ritz, aaO; vgl zur Frage, ob die Bekämpfung des gegenüber der Primärschuldnerin ergangenen Bescheides dessen Zustellung an den Haftungspflichtigen erforderlich sei, auch VwGH 26. Mai 1998, 97/14/0080, und 28. Februar 2013, 2011/16/0053).“

Im angesprochenen Erkenntnis vom 26.5.1998, 97/14/0080 führt der VwGH diesbezüglich aus:

„Die Beschwerdeführerin meint, ihr hätten die Abgabenbescheide zugestellt werden müssen, damit sie auch im Zusammenhang mit der Höhe der Abgabenschuld Rechtsmittel hätte ergreifen können. Dies mache sie hilfsweise als Verfahrensmangel geltend.

Diesem Vorbringen ist zu erwidern, daß es der Beschwerdeführerin gemäß § 248 erster Satz BAO freigestanden wäre, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihr die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte sie gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufungsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte. Die Beschwerdeführerin hat keine Berufung gegen die Abgabenbescheide erhoben und auch keinen Antrag gemäß § 248 zweiter Satz BAO gestellt. Sie hat sich damit der Möglichkeit, die Abgabenbescheide zu bekämpfen, begeben. Im Hinblick auf das Vorliegen von Abgabenbescheiden hätte die Beschwerdeführerin im Rahmen der Berufung gegen den Haftungsbescheid Einwendungen gegen die Abgabenansprüche nicht mit Erfolg erheben können (siehe dazu das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1997, 93/15/0128, mwN), sodaß die belangte Behörde auf die Höhe der Abgabenansprüche auch nicht einzugehen hatte.“

Aktenkundig ist die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO zur Kommunalsteuer-, Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfung für den Zeitraum 01.01.2008 bis 31.12.2011 des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 1. Oktober 2013, die die Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH als bevollmächtigten Parteienvertreter der Primärschuldnerin und ***9*** als Teilnehmer der Schlussbesprechung und den Vermerk,

dass eine Kopie der Niederschrift verlangt und übergeben worden sei, ausweist. Beigelegt sind dieser Niederschrift Berechnungsblätter zu den Nachforderungen.

Weiters liegt eine Eingabe der Halbwachs Schmitt & Partner Steuerberatung GmbH vom 11. Dezember 2013 vor, in der ausgeführt wird, dass laut Kontonachricht vom 9. Dezember 2013 auf dem Konto der Primärschuldnerin ein Rückstand von € 11.98,68 bestehe, der zur Gänze auf einer durchgeführten GPLA beruhe. Es werde um Ausstellung eines Bescheides ersucht.

Zutreffend führte die belangte Behörde aus, dass die nunmehrige steuerliche Vertretung des Bf. mit Schriftsatz vom 16. April 2014 einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 2008-2011 eingebracht hat.

Da in einem Aussetzungsantrag für jede einzelne Abgabe der Betrag, dessen Aussetzung beantragt wird, darzustellen ist, ist auch aus diesem Grunde davon auszugehen, dass die Kenntnis von der Höhe der Abgabennachforderungen bei der Parteienvertretung vorgelegen sein muss.

Im hier gegenständlichen Haftungsbescheid wurde auf das Erkenntnis des BFG vom 12. Juni 2019, GZ.RV/7101268/2017, betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG der Primärschuldnerin für die Jahre 2008 bis 2011 sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlag des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008 bis 2011 verwiesen, und weiters auch darauf hingewiesen, dass sich die belangte Behörde den Feststellungen des BFG angeschlossen habe und mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. September 2019, Zl. ***3***, die Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 2008 bis 2014 rechtskräftig festgesetzt habe.

Daraus folgt, dass der Bf. rechtzeitig darüber aufgeklärt wurde, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt sind. Er war auch in Kenntnis des Sachverhaltes, der zu den Nachforderungen führte, sowie von der Höhe der Abgabennachforderungen.

Sofern noch Unklarheiten zur bereits erfolgten Festsetzung der Abgabennachforderungen bestanden haben können, wäre es am Bf gelegen, einen Antrag gemäß § 248 2. Satz BAO einzubringen. Von dieser Möglichkeit hat der Bf. jedoch keinen Gebrauch gemacht. Eine Beeinträchtigung seiner Parteieninteressen liegt in dem Umstand, dass Grundlagenbescheide dem Haftungsbescheid nicht beigelegt waren, demnach nicht vor.

Haftungsvoraussetzungen:

Voraussetzungen für die Geltendmachung der Haftung sind:

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

Zu 1.) Abgabennachforderungen:

Berechtigt ist das Vorbringen, dass im Haftungsbescheid die Konkursquote nicht berücksichtigt worden sei.

Die belangte Behörde teilte dem BFG am 26. März 2021 mit, dass von der Masseverwalterin eine Konkursquote in Höhe von € 3.914,22 Euro überwiesen worden sei, von der 3.651,72 Euro auf die Kommunalsteuer und 192,23 Euro auf die Dienstgeberabgabe im Haftungszeitraum entfielen.

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro	Anrechnung der Konkursquote
Kommunalsteuer	2008	3.833,47	181,75
Säumniszuschlag	hierzu	76,66	76,66
Kommunalsteuer	2009	3.497,61	3.497,61
Säumniszuschlag	hierzu	69,95	69,95
Kommunalsteuer	2010	2.517,75	2.517,75
Säumniszuschlag	hierzu	50,36	50,36
Kommunalsteuer	2011	2.138,85	2.138,85
Kommunalsteuer	1-6/2013	7,42	7,42
Kommunalsteuer	1/2014	128,53	128,53
Dienstgeberabgabe	2008	183,06	0,00
Dienstgeberabgabe	2009	168,48	159,31
Dienstgeberabgabe	2010	120,96	120,96
Dienstgeberabgabe	1/2014	35,49	35,49
Summe		12.828,59	8.984,64

Diese Forderungen haften unberichtigt aus.

Zu 2.) Erschwerte Einbringlichkeit der Abgabeforderungen:

Im Gegensatz zu § 9 BAO ist die Haftung nach § 6a KommStG und § 6a DGAG keine Ausfallhaftung. Es ist lediglich vorausgesetzt, dass die Abgaben nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können. Dies gilt nach den Haftungsbestimmungen insbesondere im Falle des Insolvenzverfahrens.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der ***XY*** und Co. Gesellschaft m.b.H. das Sanierungsverfahren eröffnet, das am ***Datum10*** in ein Konkursverfahren abgeändert wurde. Nach erfolgter Schlussverteilung

wurde der Konkurs am ***Datum1*** aufgehoben. Die Verteilungsquote betrug 28,036864%. Diese Quote wurde nunmehr bei den haftungsgegenständlichen Verbindlichkeiten berücksichtigt (vgl. 1. Abgabeforderungen).

Somit steht sogar die Uneinbringlichkeit der die Quote übersteigenden haftungsgegenständlichen Abgaben fest.

Zu 3.) Vertreterstellung

Unbestritten ist, dass der Bf. im Zeitraum vom ***Datum3*** bis ***Datum1*** (Eröffnung des Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung) Geschäftsführer der ***XY*** und Co. Gesellschaft m.b.H. war.

Zu 4.) Schuldhafte Pflichtverletzung

Dem Geschäftsführer obliegt die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, insbesondere hat er für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Die im Haftungsbescheid angeführten Säumniszuschläge wurden mit Bescheiden vom 17. März 2014 festgesetzt. Den Bf. trifft kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Säumniszuschläge, da er im Zeitpunkt der Zustellung der Bescheide (dies ist der Fälligkeitstag) infolge des am ***Datum1*** eröffneten Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung nicht mehr Vertreter der Gesellschaft war.

Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist jedoch nicht gefordert, weshalb auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z. B. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 31.10.2000, 95/15/0137). 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 § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (VwGH 24.02.2004, 99/14/0278). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB. der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden (VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259). Dem Vertreter obliegt es, entsprechende Beweisvorsorgen – etwa durch Erstellung und Aufbewahrung von Ausdrucken – zu treffen.

Da keine bestimmte Schuldform gefordert ist, somit leichte Fahrlässigkeit zur Haftungsinanspruchnahme genügt, ist das Vorbringen, das Verfahren gegen Bf. wegen Abgabenhinterziehung sei von der Staatsanwaltschaft Wien eingestellt worden, nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid zu halten. Die Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH 25.4.2019, Ra 2019/13/0029 bis 0031, mwN).

Im vorliegenden Fall wurden die Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben für die Jahre 2008 bis 2011 mit Bescheid vom 17. März 2014 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen wurden im Zuge einer „gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ durch die Organe der Bundesfinanz erhoben.

Im Zuge dieser GPLA wurde festgestellt, dass die durch Deckungsrechnungen von Fremdfirmen abgerechneten Leistungen von Arbeitern der GmbH ausgeführt wurden. Bei der Arbeitserbringung haben die Arbeiter – für welche Deckungsrechnungen im Rechnungswesen erfasst waren – und welche für den Auf- und Abbau von Tribünen sowie für diverse Lagerarbeiten zuständig waren, von den Angestellten der ***XY*** und Co GmbH ihre Anweisungen erhalten, welche Tätigkeiten sie wann zu verrichten hatten. Für die Durchführung der Arbeiten haben sie die technische Ausrüstung der GmbH verwendet. Dass die Arbeiter in die betrieblichen Abläufe der GmbH eingebunden waren, wird weiters durch den Umstand bestätigt, dass die Arbeiter auch Kleidung der GmbH trugen.

Laut Niederschrift vom 23.04.2013 waren einige Arbeiter bereits seit ca 10 Jahren bei der GmbH tätig. Der Geschäftsführer der GmbH (der Bf.) rief im Bedarfsfall einen Arbeiter direkt an. Die Arbeitsmittel wurden von der GmbH zur Verfügung gestellt. Die Stundenlisten/Stundenaufzeichnungen wurden von einem Arbeiter selbst geschrieben und unterschrieben.

Abgesehen von den vorgelegten Eingangsrechnungen von Fremdfirmen gab es keine wesentlichen Indizien, dass diese tatsächlich als Arbeitgeber der Arbeiter zu werten seien, zumal die Arbeiter zum aufgezeichneten Zeitpunkt nicht als Dienstnehmer gemeldet waren.

Hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlage der zu 50 % geschätzten bzw. anerkannten Lohnaufwendungen sowie der Würdigung der mit den Fremdfirmen in Verbindung stehenden Deckungsrechnungen verwies der Lohnsteuerprüfer auf die abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer.

Die diesbezüglichen Abgabenbescheide betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 2008-2011 erging, wie bereits ausgeführt, am 17. März 2014. Die Zustellung erfolgte an die Masseverwalterin, die dagegen Beschwerde erhob.

Diese Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 26. September 2019 abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt

*„...Mit Erkenntnis des BFG vom 12.6.2019, RV/7101268/2017, (Anmerkung BFG: welches zur Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008-2011 aufgrund der GPLA-Prüfung erging), wurde im Wesentlichen festgestellt, dass die Herrn ***N*** und **K*** und im Bedarfsfall auch die weiteren Arbeiter zur Einbringung von Hilfstätigkeiten (Schlichten, Lackieren, Vorbereiten der Gerüste, Aufladen) nicht die Möglichkeit hatten, den vorgegebenen Ablauf der Arbeit selbst zu regeln und auch zu ändern, wie es für einen freien Dienstvertrag typisch wäre (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0666, VwGH 20.01.2016, 2012/13/0095), sondern sich die Arbeiten nach dem Bedarf der ***XY*** und Co GmbH richteten. Das bedeutet, dass die Arbeiten nach den jeweiligen Anweisungen des Geschäftsführers der GmbH zu erbringen waren. Es wurde die Arbeitskraft zur Verfügung gestellt. Das Vorliegen der Weisungsgebundenheit war zu bejahen, ebenso die Eingliederung in den Betrieb der ***XY*** und Co GmbH. Die Entlohnung nach Stunden ist ein weiteres Indiz für das Vorliegen von Dienstverhältnissen. Das Finanzamt ist daher zu Recht vom Vorliegen von Dienstverhältnissen iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen.*

Diesen Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und zur Klärung der Dienstnehmereigenschaft schließt sich der Magistrat der Stadt Wien im gegenständlichen Verfahren vollinhaltlich an.

Da somit ein Dienstverhältnis im Sinne des Kommunalsteuergesetzes gegeben ist (siehe auch Rechtsprechung des VwGH), war die entsprechende Lohnsumme in die Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer einzubeziehen. (...)

Die Beschwerde (gegen die Dienstgeberabgabe) stützt sich im Wesentlichen auf die bereits unter Spruchpunkt I dargelegten Argumente.

Diesem Vorbringen wird entgegengehalten:

Wie unter Spruchpunkt I durch die Begründung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes im Wesentlichen dargelegt wurde, wurde die Dienstnehmereigenschaft zu Unrecht bestritten.

Die Dienstgeberabgabe wurde analog zu den Feststellungen der GPLA inklusive Lagerarbeiter anhand der Dienstnehmerzahl unter Berücksichtigung der vorhandenen Jahreserklärungen und des Zeitraumes mittels Schätzung ermittelt.“

Hinsichtlich der Feststellungen der gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben besteht im Haftungsverfahren dahingehend eine Bindung an das Abgabungsverfahren, dass davon ausgegangen werden kann, dass Deckungsrechnungen ausgestellt wurden, Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG vorliegen und somit Kommunalsteuern und Dienstgeberabgabe zu Unrecht nur vermindert gemeldet und entrichtet wurden.

Einem Geschäftsführer ist diesbezüglich zuzumuten, dass er sich einen Überblick dazu verschafft, wie viele Dienstnehmer sein Unternehmen hat und wie die Versteuerung der Löhne der Dienstnehmer erfolgt. Wenn eine Firma Schwarzarbeiter beschäftigt und Deckungsrechnungen ausstellt oder entgegennimmt, so liegt eine schuldhaftige Pflichtverletzung des handelsrechtlichen Geschäftsführers hinsichtlich der Nichteinhaltung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen vor.

Nach herrschender Rechtsprechung entbindet die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten den Vertreter nicht von seinen Pflichten. Sie kann ihn allerdings entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte dargetut, aus denen sich ableiten lässt, dass der Vertreter dem Steuerberater alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren hat lassen, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des Steuerberaters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters nach § 80 Abs. 1 BAO vorgelegen wären (vgl. beispielsweise VwGH 20.9.2007, Zl. 2003/14/0054).

Der Bf. bringt hinsichtlich der Frage der schuldhaften Pflichtverletzung zwar vor, einen Steuerberater mit den steuerlichen Angelegenheiten betraut zu haben, ohne diesen jedoch namentlich zu nennen.

Der Bf. hat nicht einmal ansatzweise dargetan, die Frage zur steuerlichen Behandlung der betroffenen Arbeitnehmer an einen steuerlichen Vertreter herangetragen zu haben.

Zu verweisen ist dazu auf die schriftliche Aussage des Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters ***10*** vom 4.11.2020, dass er lediglich mit der jährlichen Erstellung des Jahresabschlusses der Primärschuldnerin beauftragt gewesen sei, ansonsten die steuerliche Vertretung ***9*** innegehabt habe. Ergänzend führte er noch aus, dass er laut seiner Erinnerung von einer derartigen Konstruktion der ***XY*** und Co GmbH erstmals im Zuge der Steuerprüfung durch das Finanzamt im April 2012 erfahren habe. ***9*** führte aus, die Klientin in den fraglichen Jahren nicht betreut zu haben und den Bf. hinsichtlich der Kommunalsteuerpflicht nicht beraten zu haben.

Soferne der Bf. völlige Unkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen geltend macht, so ist ihm die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach auch eine solche Unkenntnis den Geschäftsführer einer GmbH nicht zu exkulpieren vermag (VwGH 25.02.2010, 2009/16/0246).

Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den

subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum wird aber durch den bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung noch nicht dargetan (vgl. neuerlich VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136). Das Risiko des Rechtsirrtums trägt auch der, der es verabsäumt, sich an geeigneter Stelle zu erkundigen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144, mwN; 28.2.2014, 2012/16/0039; vgl. auch VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

Der Bf. bringt in der Beschwerde vor, dass ihm der „Rechtsirrtum“ nicht vorwerfbar sei, da er die Arbeitszeiten der Arbeitnehmer in seinem Kalender notiert, die Abrechnungen der Firma daraufhin geprüft und die Rechnungen auf ihre Richtigkeit überprüft habe.

Der Bf. hat jedoch nicht dargetan, dass er über die Fremdfirmen nähere Informationen eingeholt, (zB vor der Beauftragung des Subunternehmers einen Firmenbuchauszug, Überprüfung der gewerberechtliche Befugnis, eine Abfrage der UID-Nummer), geschweige denn die Überprüfung der Mitarbeiter bei der Sozialversicherung vorgenommen hätte. Insbesondere entspricht es in keiner Branche den Usancen, dass sich ein durchschnittlich sorgfältiger Geschäftsführer bei der Rekrutierung von Geschäftspartnern gänzlich auf einen einfachen Arbeiter (in concreto ***N***) verlässt.

Soweit die Beschwerde auch die Haftung des Geschäftsführers für Abgabenschulden aus der Zeit vor der Geschäftsführung in Zweifel zieht, ist dem zu entgegnen, dass sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Funktion auch darüber zu unterrichten hat, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung endet. Die Gesellschaft bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der Gesellschaft verhalten (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 24. Jänner 2013, Zl. 2012/16/0100, sowie vom 28. Februar 2014, Zl. 2012/16/0101).

Da die Arbeiter bereits seit 10 Jahren „in dieser Art“ bei der GmbH tätig waren hätte dem Bf, selbst wenn er nur ansatzweise die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen durch den Vorgeschäftsführer durch Einsichtnahme in die Bücher und Aufzeichnungen überprüft hätte, die Unrichtigkeit der berechneten und abgeführten Kommunalsteuern und Dienstgeberabgabe auffallen müssen.

Im gegenständlichen Fall wurde nicht behauptet, dass dem Bf. keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, ein Gleichbehandlungsnachweis wurde nicht erbracht.

Die schuldhafte Pflichtverletzung an der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben steht nach Ansicht des Senates zweifelsfrei fest.

Zu 5.) Kausalität

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf. konnte die belangte Behörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen:

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Die Vermögenslosigkeit bzw. geringes Einkommen des Bf. stehen in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass aus der vom Bf. aufgezeigten derzeitigen Vermögenslage nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich diese in Zukunft nicht verbessert (vgl. VwGH 28.11.2002, 97/13/0177).

Allerdings ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen. Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Im gegenständlichen Fall erging der Bescheid über die Festsetzung der Kommunalsteuer und DGA für die Jahre 2008-2011 am 17. März 2014. Zu diesem Zeitpunkt war das Sanierungsverfahren bereits eröffnet, das am 15. Mai 2014 in ein Konkursverfahren geändert wurde. Die erschwerte Einbringlichkeit der Abgaben stand daher im Jahr 2014 fest. Für die Geltendmachung der Haftung ist die Rechtskraft der dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide nicht erforderlich. Dennoch erging der Haftungsbescheid erst am 14. Mai 2020. Zwar trat durch die Unterbrechungshandlungen die Einhebungsverjährung nicht ein, jedoch lagen keine zwingenden Gründe vor, mit der

Haftungsinanspruchnahme für die bereits in den Jahren 2008 bis 2014 entstandenen und fälligen Abgaben so lange zuzuwarten.

Im Rahmen des Ermessens wird die Haftung daher auf 50% der nunmehr haftungsrelevanten Abgaben eingeschränkt:

Rückstand	Zeitraum	Betrag	50%
Kommunalsteuer	2008	181,75	90,86
Kommunalsteuer	2009	3.497,61	1.748,81
Kommunalsteuer	2010	2.517,75	1.258,88
Kommunalsteuer	2011	2.138,85	1.069,43
Kommunalsteuer	1-6/2013	7,42	3,71
Kommunalsteuer	1/2014	128,53	64,27
Dienstgeberabgabe	2009	159,31	79,66
Dienstgeberabgabe	2010	120,96	60,48
Dienstgeberabgabe	1/2014	35,49	17,75
Summe		8.787,67	4.393,85

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1. 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 basiert auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und hatte die Überprüfung des Vorliegens der Haftungsvoraussetzungen im Einzelfall zum Gegenstand. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 27. Mai 2021