

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Juni 2021 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Rechnungs- und Abgabewesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, vom 21. Juni 2021 betreffend Haftung gemäß § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz iVm. § 80 BAO, Konto ***1***, ***2***, ***3***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO hinsichtlich der im Haftungsbescheid angeführten Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt € 336,00 Folge gegeben, wodurch sich die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 16.800,00 anstatt bisher € 17.136,00 reduziert.

Rückstand	Zeitraum	Betrag in EUR
Glücksspielautomatenabgabe Konto ***1*** (für das Halten von 2 Spielapparaten in ***Adr.1***)	April 2017	2.800,00
	Mai 2017	2.800,00
Glücksspielautomatenabgabe Konto ***2*** (für das Halten von 2 Spielapparaten in ***Adr.2***)	Mai 2017	2.800,00
Glücksspielautomatenabgabe Konto ***3*** (für das Halten von 2 Spielapparaten in ***Adr.3***)	März 2017	2.800,00
	April 2017	2.800,00
	Mai 2017	2.800,00

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 Erkenntnis vom 8. Juni 2021, GZ.RV/7400110/2021, hob das Bundesfinanzgericht den Haftungsbescheid vom 9. April 2021 im Wesentlichen mit der Begründung auf, dass der Bf. laut Spruch des angefochtenen Bescheides zur Haftung gemäß § 2 Abs. 4 Wiener Glücksspielautomatengesetz herangezogen worden sei. Diese Haftungsbestimmung treffe die in § 2 Abs. 3 genannten Personen, und treffe Personen, die entweder faktische Geschäftsführer seien (somit die de facto an der Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters erfüllen oder verletzen würden) oder den Vertreter dahingehend beeinflussen würden, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt würden.

Der Bf. habe jedoch unbestrittenermaßen vom ***Datum1*** bis ***Datum3*** als im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer fungiert und wäre demzufolge gemäß § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatengesetz zur Haftung heranzuziehen gewesen.

Mit Haftungsbescheid vom 7. April 2021 wurde der Bf. gemäß §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 in Verbindung mit den §§ 3 und 7 der Bundesabgabenordnung - BAO, und § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatengesetz (Anm. BFG: richtig Glücksspielautomatenabgabengesetz), in der jeweils geltenden Fassung, als Geschäftsführer der ***XY*** GesmbH für den entstandenen Rückstand an Glücksspielautomatenabgabe samt Nebengebühren im Betrag von 17.136,00 Euro zur Haftung herangezogen.

Der Haftungsbetrag gliedert sich wie folgt:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in EUR
Glücksspielautomatenabgabe Konto ***1*** (für das Halten von 2 Spielapparaten in ***Adr.1***)	April-Mai 2017	5.600,00
Säumniszuschlag dazu		112,00
Glücksspielautomatenabgabe Konto ***2*** (für das Halten von 2 Spielapparaten in ***Adr.2***)	Mai 2017	2.800,00
Säumniszuschlag dazu		56,00

Glücksspielautomatenabgabe Konto ***3*** (für das Halten von 2 Spielapparaten in ***Adr.3***)	März-Mai 2017	8.400,00
Säumniszuschlag dazu		168,00

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„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.

Nach § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatengesetz (Anm. BFG richtig Glücksspielautomatenabgabegesetz) haften die im § 80 bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegter abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung.

Der Abgabenrückstand ist bei der Primärschuldnerin, der ***XY*** GesmbH, uneinbringlich.

Herr ***Bf.*** war im Zeitraum ***Datum1*** bis ***Datum2*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der Abgabepflichtigen eingetragen und daher verantwortlicher Vertreter. Die schuldhafte Verletzung der ihm gemäß § 80 BAO auferlegten Pflichten ist im gegenständlichen Fall dadurch gegeben, dass er es unterlassen hat, für die termingemäße Entrichtung der Steuern zu sorgen. Es ist daher die gesetzliche Voraussetzung für die Haftungs- und Zahlungspflicht gegeben.

Nachdem Herr ***Bf.*** mit Haftungsbescheid vom 7. April 2021 zur Zahl MA6/ARL ***xx*** unrichtigerweise unter Hinweis auf § 2 Abs. 4 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz und somit als faktischer Geschäftsführer der ***XY*** GesmbH zur Haftung herangezogen worden ist und dieser Bescheid vom Bundesfinanzgericht in seinem Beschluss (Anmerkung BFG: richtig Erkenntnis) vom 8. Juni 2021 zur Zahl RV/7400110/2021 aufgehoben worden ist, ist er nunmehr als tatsächlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin im Aufstellungszeitraum März 2017 bis Mai 2017 zur Haftung heranzuziehen.

Die Abgabepflichtige schuldet den im Spruch zitierten Betrag. Der gegenständliche Abgabenanspruch resultiert aus den im Verfahren zur Zl. MA 6/ARL-***xxx*** bereits in Kopie übermittelten Bemessungsabgaben.

Gemäß § 3 Wiener Glücksspielautomatengesetz (gemeint Glücksspielautomatenabgabegesetz) ist die Steuer erstmals spätestens einen Tag vor Beginn des Haltens und in der Folge jeweils bis zum Letzten eines Monats für den Folgemonat zu entrichten. Herr ***Bf.*** wird daher lediglich für die in seiner Funktionsperiode als Geschäftsführer der ***XY*** GesmbH fallenden Fälligkeiten zur Haftung herangezogen.“

Dagegen brachte der Bf. mit Eingabe vom 28. Juni 2021 eine Bescheidbeschwerde ein und führte aus, dass durch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 8 Juni 2021 zur GZ. RV/7400110/2021, seiner Beschwerde Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben worden sei. Nun werde dem Bf. ein fast wortgleicher Bescheid zugesendet, obwohl das Bundesfinanzgericht in seiner Begründung festgestellt habe: “Da die Voraussetzungen für die Heranziehung des Bf. zur Haftung gemäß § 2 Abs. 4 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz, aber auch zu § 9 Abs. 1 BAO nicht vorliegen, war der Beschwerde stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.“

Der Bf. bringe das Argument der entschiedenen Sache vor und beantrage schon aus diesem Grund die Aufhebung des nunmehr bekämpften Bescheides

Weiters habe der Bf. im Verfahren MA6/ARL – ***xxxxx*** bereits Folgendes vorgebracht:

„In dieser Angelegenheit habe ich, datiert mit 25.03.2021 folgendes Schreiben an Sie gerichtet:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

In Reaktion auf Ihr Schreiben vom 23.03.2021 zu obiger Aktenzahl teile ich Ihnen Folgendes mit:

*Wie Sie richtig festgestellt haben, war ich bis ***Datum2*** Geschäftsführer der Firma ***XY*** GesmbH. Nachdem ich also ab ***Datum3*** nicht mehr Geschäftsführer dieses Unternehmens bin, habe ich auch keinen Zugang zu jenen Unterlagen, welche die Aufgliederung der Rückstände betreffen.*

Es ist mir derzeit nicht möglich eine Stellungnahme zu Ihrem Vorhalt abzugeben und ersuche ich um Zusendung einer Aktenkopie.

Die Haft- Zahlungsverpflichtung erkenne ich vorerst nicht an."

*Bescheide, diese Abgaben betreffend, wurden im Jahr 2020 an die Firma ***XY*** GmbH zugestellt und entziehen sich meiner Kenntnis.*

- Aus advokatischer Vorsicht erhebe ich gegen alle, in diesem Verfahren ergangenen Bemessungsbescheide, Beschwerde und beantrage die Zustellung dieser Bescheide;

- Da ich bereits 2017 aus diesem Unternehmen ausgeschieden bin, habe ich auch nicht die Möglichkeit anhand von Unterlagen nachzuweisen, dass das Unternehmen in den Zeiträumen März bis Mai 2017 zahlungsunfähig war und wird beantragt diese Unterlagen amtswegig zu beschaffen;

- Ich beantrage meiner Beschwerde aufschiebende Wirkung zuzuerkennen, dies jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt mit welchem feststeht, dass die Steuerschuld gegeben ist und Firma zum Zeitpunkt der Abgabepflicht zahlungsfähig war.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. August 2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

„In der Beschwerde wird einerseits ausgeführt, dass durch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 8. Juni 2021 zur Zahl RV/7400110/2021 in der Sache bereits im Sinne des Beschwerdeführers entschieden und der Haftungsbescheid vom 7. April 2021 zur Zahl MA 6/ARL-***xxxxx*** aufgehoben wurde.

Dieser Bescheid wurde aufgehoben, da in seinem Spruch unrichtigerweise § 2 Abs. 4 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz angeführt war, nach welcher Bestimmung Personen, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit de facto an der Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters erfüllen oder verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden. Der Bf. war jedoch unbestritten im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ***Datum1*** bis ***Datum2*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der ***XY*** GesmbH eingetragen und somit als Vertreter nunmehr unter Bezug auf § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz zur Haftung heranzuziehen.

Andererseits wird in der Beschwerde wiederholt ins Treffen geführt, dass die den Abgabenrückstand begründenden Bescheide erst nach Beendigung der Geschäftsführertätigkeit des Bf. ergangen seien und er somit keine Kenntnis der Bemessungen hatte. Die Primärschuldnerin ***XY*** GesmbH sei im Haftungszeitraum März bis Mai 2017 überdies zahlungsunfähig gewesen, wofür der Nachweis allerdings lediglich amtswegig erbracht werden könne.

Die Glücksspielautomatenabgabe ist gemäß § 3 Wiener Glücksspielautomatengesetz spätestens am Tag vor Beginn des Haltens eines Spielapparates zu entrichten. Der Beschwerdeführer war im Haftungszeitraum verantwortlicher Vertreter der ***XY*** GesmbH und hatte für die termingemäße Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Für die Behauptung, die Primärschuldnerin sei im Haftungszeitraum zahlungsunfähig gewesen, wurden keinerlei Beweise erbracht. Dass vom Beschwerdeführer insbesondere in Zeiten

angeblicher Zahlungsunfähigkeit der vertretenen Gesellschaft keine Aufzeichnungen aufbewahrt wurden, die ihm nach seinem Ausscheiden aus der ***XY*** GesmbH ermöglichen könnten, eine allenfalls erforderliche Darstellung der Liquidität derselben vorzulegen, widerspricht dem Gebot kaufmännischer Vorsicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht Sorge dafür tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaftige Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 13.04.2005, 2002/13/0183; VwGH 27.01.2011, 2009/16/0108).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Hatte der Vertreter Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (z.B. VwGH 03.09.2008, 2003/13/0094; VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040; Gleichbehandlungsgrundsatz“).

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 (VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184).

Die Behauptung, dass trotz festgestellten Haltens von beispielsweise allein im Zeitraum April 2017 zumindest vier Glücksspielautomaten an zwei der bekannt gewordenen Aufstellorte keine liquiden Mittel vorhanden gewesen sein sollen und die ***XY*** GesmbH somit zahlungsunfähig gewesen sei, widerspricht der Lebenserfahrung und ist als Schutzbehauptung zu werten.

Die den Rückständen an Glücksspielautomatenabgabe zugrundeliegenden Bemessungsverfahren wurden dem Beschwerdeführer bereits im Haftungsverfahren zur Zahl ***xxxxx*** zur Kenntnis gebracht. Soweit diese von ihm mittels Beschwerden gesondert bekämpft werden, wird darauf hingewiesen, dass über die Bemessungsverfahren erst entschieden wird, wenn geklärt ist, ob der Beschwerdeführer für die Rückstände der Primärschuldnerin tatsächlich haftet und damit zur Einbringung derartiger Beschwerden berechtigt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Dagegen beantragte der Bf. mit Schriftsatz vom 19. August 2021 die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zur Einwendung, es liege eine entschiedene Sache vor:

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides.

Dadurch wird die wiederholte Aufrollung einer bereits entschiedenen Sache (ohne nachträgliche Änderungen der Sach- oder Rechtslage) verhindert. Die objektive (sachliche) Grenze dieser Wirkung der Rechtskraft wird durch die "entschiedene Sache", also durch die Identität der Verwaltungssache, über die bereits mit einem formell rechtskräftigen Bescheid abgesprochen wurde, mit der im neuen Bescheid intendierten bestimmt. Dabei kommt es allein auf den normativen Inhalt des bescheidmäßigen Abspruches des rechtskräftig gewordenen Vorbescheides an (vgl. etwa das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2008, 2005/11/0102).

"Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides bildet. Die weitere Begründung des Bescheides ist in diesem Zusammenhang nicht relevant.

Ein rechtskräftiger Bescheid entfaltet die Wirkung, dass die mit ihm erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann. Die objektiven Grenzen der Bescheidwirkung ergeben sich daraus, dass die "entschiedene Sache" durch den angenommenen Sachverhalt in Relation zur angewandten Rechtsvorschrift bestimmt wird (Walter/Mayer, *Verwaltungsverfahrensrecht*⁶, Rz 481).

Das Erkenntnis des BFG vom 8 Juni 2021, GZ.RV/7400110/2021 betrifft (wie vorher der Haftungsbescheid vom 7. April 2021) ausschließlich die Haftung (bzw. Gesamtschuld) eines faktischen Geschäftsführers nach § 2 Abs. 4 Wiener Glückspielautomatenabgabegesetz. Dies ergibt sich ohne jeden Zweifel aus dem Spruch, aber auch aus der Begründung dieses Erkenntnisses, auf die zur Auslegung des in Rechtskraft erwachsenen Spruches abzustellen ist (vgl. VwGH vom 21. März 1980, Slg. 10074/A). In dieser Begründung wird nämlich zum Ausdruck gebracht, der Beschwerdeführer sei zu Unrecht als Schuldner iSd § 2 Abs. 4 des Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz herangezogen worden; der Bf. wäre gemäß § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz zur Haftung heranzuziehen gewesen.

Der angefochtene Bescheid betrifft die Haftung nach § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz, eine aus der schuldhaften Verletzung von Vertreterpflichten des Geschäftsführers abzuleitende Haftung. Der aufgehobene Bescheid hingegen die Haftung (bzw. Gesamtschuld) eines faktischen Geschäftsführers nach § 2 Abs. 4

Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz und steht sohin einem Abspruch über den Bescheid vom 21. Juni 2021 über die Haftung nach § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz nicht entgegen.

Rechtsgrundlagen Haftung:

Gemäß § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz haften die in den §§ 80 ff Bundesabgabenordnung – BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Steuer 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. § 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung – BAO gilt sinngemäß.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die sie treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

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 § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

Persönliche Haftungen (Abs. 1) erstrecken sich gemäß § 7 Abs. 2 BAO auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2).

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 Spruch des angefochtenen Bescheides erfolgt die Heranziehung auch gemäß § 9 Abs. 1 BAO. Dies ist schon deshalb nicht möglich, da § 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz eigene Haftungstatbestände hat.

Da im Spruch jedoch neben dem § 9 Abs. 1 BAO auch § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz iVm § 80 BAO genannt sind, führt dies nicht zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides.

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

Dazu im Einzelnen:

- Abgabeforderungen

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 (vgl. VwGH 28.2.2002, 96/15/0245, mwN; 10.5.2010, 2009/16/0226, VwSlg 8541 F/2010). Die Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/16/0136).

Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige nicht nur gegen seine Heranziehung zur Haftung, sondern innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch eine Bescheidbeschwerde einbringen.

Durch § 248 BAO ist dem Haftenden auch ein Rechtszug gegen die an die GmbH ergangenen Grundlagenbescheide eingeräumt.

Einwendungen gegen den Abgabenanspruch können - solange die erlassenen Abgabenbescheide dem Rechtsbestand angehören - im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung nicht mit Erfolg erhoben werden (siehe VwGH 10.04.1997, 94/15/0188).

Bringt der Bf. sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen die maßgeblichen Bescheide über den Abgabenanspruch Berufungen (nunmehr Beschwerden) ein, so ist zunächst über die Berufung (Beschwerde) gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH vom 17.9.1996, 92/14/0138).

Dem Bf. wurden die zugrundeliegenden Abgabenbescheide der BVE vom 27. April 2021 beigelegt. Diesbezüglich besteht Bindungswirkung.

- Erschwerte Einbringlichkeit

Im Gegensatz zu dem hier nicht zur Anwendung kommenden § 9 BAO (Haftung für Abgabenschuldigkeiten) setzt § 2 Abs. 2 Wiener Glücksspielautomatenabgabegesetz nicht die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten voraus, sondern dass diese nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können.

Die Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner muss lediglich mit Schwierigkeiten verbunden sein, die Einbringung beim Abgabenschuldner also im Vergleich zu einer durchschnittlichen Einbringung bloß erschwert sein, wobei der Gesetzgeber davon ausgeht, dass eine solche Schwierigkeit bereits im Falle der Konkurseröffnung vorliegt.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum4***, ***1111***, wurde der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gemäß § 63 IO zurückgewiesen und die Fima am ***Datum5*** gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Somit steht fest, dass die Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin nicht bloß erschwert ist, sondern dass sogar deren Uneinbringlichkeit vorliegt.

- Stellung des Geschäftsführers als Vertreter

Unbestritten ist, dass der Bf. im Zeitraum ***Datum1*** bis ***Datum2*** als Geschäftsführer der ***XY*** GesmbH fungierte und kann damit, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, zur Haftung herangezogen werden.

- 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 § 2 Abs. 2 Glücksspielautomatenabgabegesetz annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung 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 Abgabentrichtung 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).

Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (z.B. Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstbemessung abzuführen gewesen wären. Maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird.

Gemäß § 3 des Wiener Glücksspielautomatengesetzes ist die Steuer **erstmals** spätestens einen Tag vor Beginn des Haltens und **in der Folge** jeweils bis zum Letzten eines Monats für den Folgemonat zu entrichten. Die Steuerpflicht endet mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Apparat nicht mehr gehalten wird.

Gemäß den dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Bemessungsbescheiden vom 30. Mai 2018, 9. August 2018 und 1. Oktober 2018 hielt die Primärschuldnerin am Standort ***Adr.1*** seit April 2017 bis Juni 2017, am Standort ***Adr.2*** im Mai und Juni 2017 und am Standort ***Adr.3*** von März 2017 bis Juli 2017 jeweils zwei Spielapparate.

Da die Glücksspielautomatenabgabe erstmals spätestens einen Tag vor Beginn des Haltens und in der Folge jeweils bis zum Letzten eines Monats für den Folgemonat zu entrichten ist, wurden die im Haftungsbescheid angeführten Glücksspielautomatenabgaben jedenfalls im Zeitraum der Geschäftsführertätigkeit des Bf. fällig.

Die im Haftungsbescheid angeführten Säumniszuschläge wurden mit Bescheiden vom 30. Mai 2018, 9. August 2018 und 1. Oktober 2018 festgesetzt.

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).

Daraus folgt aber, dass der Bf. für diese Säumniszuschläge nicht zur Haftung herangezogen werden kann, da diese erst nach Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit fällig wurden, er daher für deren Entrichtung nicht mehr verantwortlich war.

Der Beschwerde war insoweit stattzugeben.

Ein Gleichbehandlungsnachweis wurde nicht vorgelegt. Eine quotenmäßige Einschränkung der Haftung kommt daher nicht in Betracht.

Sofern der Bf. vorbringt, dass er keinen Zugang zu jenen Unterlagen habe, welche eine Aufgliederung der Rückstände betreffen, so genügt es auf § 1 Glücksspielautomatengesetz zu verweisen. Dieses lautet:

„§ 1. Für das Halten von Spielapparaten, durch deren Betätigung ein Gewinn in Geld oder Geldeswert (so zB Jeton- oder Warengewinn) erzielt werden kann und für die keine Bewilligung oder Konzession nach den §§ 5, 14 oder 21 Glücksspielgesetz, BGBl. Nr. 620/1989, in der Fassung BGBl. I Nr. 111/2010, erteilt wurde, ist eine Steuer zu entrichten. Die Steuer beträgt je Apparat und begonnenem Kalendermonat 1.400 €. Die Steuerpflicht besteht unabhängig davon, ob die Entscheidung über das Spielergebnis durch den Apparat selbst, zentralseitig oder auf eine sonstige Art und Weise herbeigeführt wird.“

Diese Bestimmung ist auch aus den dem Bf. zur Kenntnis gebrachten Abgabenbescheiden vom 30. Mai 2018, 9. August 2018 und 1. Oktober 2018 ersichtlich, weiters wurden im Haftungsbescheid die Anzahl der Geräte, der jeweilige Zeitraum und Betrag für den jeden Standort angeführt, sodass der monatliche Betrag mühelos vom Bf. ermittelt werden hätte können. Ein Mangel an Information durch die belangte Behörde, die die Erstellung eines Gleichbehandlungsnachweises unmöglich gemacht hätte liegt nicht vor.

Im Übrigen obliegt es dem Vertreter, 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).

Das Vorbringen, dass dem Bf. keine Geschäftsunterlagen zur Verfügung stehen, ist daher unbeachtlich. Davon abgesehen, hat der Bf. auch nicht dargetan, sich um Beschaffung der Unterlagen bemüht zu haben.

Sofern der Bf. vorbringt, dass das Unternehmen im Zeitraum März bis Mai 2017 zahlungsunfähig gewesen sei, ist auf folgenden Rechtssatz des VwGH zum Erkenntnis vom 29.09.1987, 87/14/0093 zu verweisen:

„Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig gänzlich zu erfüllen. Aus ihr folgt daher nicht die tatsächliche Unmöglichkeit, Löhne schlechthin zu bezahlen.“

Das Wort Löhne kann durch das Wort Glücksspielautomatenabgabe ersetzt werden.

Weiters ist auf den VwGH vom 10.6.1980, Zl. 0065/79, zu verweisen: „Zahlungsunfähigkeit des Gemeinschuldners bedeutet noch nicht die Uneinbringlichkeit einer Forderung.“

Davon abgesehen ist zum Antrag, die Unterlagen zur behaupteten Zahlungsunfähigkeit amtswegig zu beschaffen, festzustellen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Behörde nicht gehalten ist, einen Erkundungsbeweis aufzunehmen (VwGH 30. Oktober 2001, 98/14/0082). Im Übrigen hat der Bf. nicht dargetan, welche Unterlagen seiner Meinung nach zu beschaffen wären.

Weiters ist dem Vorbringen entgegenzuhalten, dass ein Geschäftsführer, der trotz vorhandener Zahlungsschwierigkeiten Spielautomaten aufstellt und in Betrieb nimmt, im Haftungsverfahren nicht mit Erfolg mangelnde Liquidität geltend machen kann, da ihm das Entstehen der Abgabepflicht bewusst sein musste. Es darf auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Spielautomaten offenbar auch benutzt wurden, somit Geld in die Automaten eingeworfen wurde, somit liquide Mittel zur zumindest teilweisen Entrichtung der Glücksspielautomatenabgabe zur Verfügung stand.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes besteht daher kein Zweifel am Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf.

- 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 Primärschuldnerin im Firmenbuch nicht vor.

Seitens des Bf. wurden auch keine Einwendungen gegen die Ermessensentscheidung vorgetragen.

Ergebnis:

Der Beschwerde war hinsichtlich der Säumniszuschläge stattzugeben. Für die Glücksspielautomatenabgabe wurde die Haftung zu Recht ausgesprochen.

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 3. Jänner 2022