

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Norbert Wess LLM, MBL, Himmelpfortgasse 20/2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 14. Juni 2022 gegen den Bescheid der Stadt Wien, Rechnungs- und Abgabenwesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, vom 3. Juni 2022 betreffend Haftung gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes 1993, MA6/ARL-***1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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 Bescheid vom 24. Mai 2022 machte die Stadt Wien, Rechnungs- und Abgabenwesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben, den Beschwerdeführer (Bf) gemäß § 6a KommStG als Haftungspflichtigen für den Rückstand der ***X*** GesmbH an Kommunalsteuer in der Höhe von € 4.060,00 für den Zeitraum Jänner 2016 bis August 2017 haftbar und führte zur Begründung wie folgt aus:

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** zur Zahl ***2*** wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung ist durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt.

Herr ***Bf1*** war bis ***Datum2*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen und hat weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

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

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

Der Rückstand setzt sich laut Abgabekonto wie folgt zusammen:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	2016	3.625,46
Kommunalsteuer	01-08/2017	435,03
Summe		4.060,49

Der Haftungspflichtige gibt in seiner Stellungnahme vom 5. April 2022 an, dass er richtigerweise zwischen dem 24. März 2014 und dem ***Datum3*** als (gemeinschaftlich vertretungsbefugter) Geschäftsführer der ***X*** GmbH eingetragen gewesen sei. Eine Haftung von ***Bf1*** gemäß § 9 BAO (Ausfallhaftung) könne nur geltend gemacht werden, wenn der Ausfall beim Erstschuldner nicht geltend gemacht werden kann. Bei Betrauung Dritter mit den abgabenrechtlichen Pflichten bestehe die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten. Die gesamte Personalverrechnung sei an ***D*** ausgelagert worden. Von einem Auswahlverschulden sei angesichts dieser Beauftragung einer der weltweit renommiertesten Steuer- und Wirtschaftsprüfungskanzleien keinesfalls

auszugehen. Die Tätigkeit von ***D*** sei seitens der Geschäftsführung der ***X*** GmbH überdies regelmäßig kontrolliert worden. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend die Sozialversicherungsprüfung der ***X*** GmbH für die Zeit 1. Jänner 2015 bis 31. August 2018 sei lediglich die Berichtigung von Rundungsdifferenzen vermerkt worden aber keine Steuerrückstände festgehalten worden.

Dazu wird Folgendes festgestellt:

Der Haftungspflichtige wurde mit Vorhalt vom 8. April 2022 ersucht, der Behörde Nachweise zu übermitteln, welche belegen, dass er bis ***Datum3*** Geschäftsführer der ***X*** GmbH war. Der Vorhalt wurde nicht beantwortet und folglich wurden auch keine Nachweise übermittelt.

Es wird daher davon ausgegangen, dass die Geschäftsführertätigkeit des Herrn ***Bf1*** mit ***Datum2*** beendet wurde, zumal mit aktenkundigem Gesellschafterbeschluss vom ***Datum2*** Herr ***Bf1*** mit sofortiger Wirkung als gemeinsam vertretungsbefugter Geschäftsführer abberufen wurde.

Bei der Haftung gemäß § 6 a Abs. 1 KommStG als lex specialis zu § 9 BAO handelt es sich - entgegen der Ansicht des Haftungspflichtigen - nicht um eine Ausfallhaftung, sondern um eine Gefährdungshaftung. Die Haftung tritt ausdrücklich insbesondere im Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ein und besteht daher nicht erst bei Uneinbringlichkeit, sondern bereits bei erheblichen Schwierigkeiten der Abgabeneinbringung.

Im gegenständlichen Fall wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der ***X*** GmbH nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben. Mit Beschluss vom ***Datum4*** ist die Aufhebung rechtskräftig, d.h. die Abgaben sind nun uneinbringlich.

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss jemand, der auf die Betrauung betriebsfremder Spezialisten mit der steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Erfassung und Abwicklung verweist und damit mangelndes Verschulden geltend macht, im Detail darlegen, welcher konkrete Sachverhalt den Spezialisten mitgeteilt worden wäre und auf welcher Grundlage diese die Kommunalsteuer berechnet hätten. Die bloße Übertragung der steuerlichen Belange auf einen Steuerberater schließt nicht jedwedes Verschulden gemäß § 9 Abs. 1 und damit gemäß § 6a Abs. 1 KommStG 1993 in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO aus (vgl. VwGH vom 18. März 2013, 2012/16/0049; VwGH vom 9. Juni 1986, 85/15/0069).

Die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter nach § 80 BAO entbindet den Vertreter von seinen Pflichten nicht. Sie kann ihn allerdings entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, 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 lassen hat, 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. VwGH vom 2. August 1995, 94/13/0095, Hinweis Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 18 zu § 9 BAO).

Auf Grund dieser Judikatur ist zu prüfen, ob ein entschuldbarer Irrtum über das Bestehen der Abgabepflicht bestand. Dabei ist der Frage nachzugehen, ob der steuerliche Vertreter eine vertretbare Rechtsansicht aufzeigte oder nicht.

Der Haftungspflichtige wurde daher mit Vorhalt vom 8. April 2022 aufgefordert, der Behörde mitzuteilen, welcher konkrete Sachverhalt von der Steuerberatung mitgeteilt worden ist und auf welcher Grundlage diese die Kommunalsteuer berechnet hat. Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Die bei der Kommunalsteuerprüfung durch das Finanzamt Wien hervorgekommene Nachverrechnung der Kommunalsteuer beruht auf einer Schätzung gemäß § 184 BAO, da bei der Prüfung keine Unterlagen vorgelegt wurden. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen bzw. den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen und somit jene Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. VwGH vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0097). Im vorliegenden Fall wurden die Bemessungsgrundlagen aufgrund der gespeicherten Lohnzettel berichtigt. Insofern geht die Behörde davon aus, dass die Bruttobezüge laut Lohnzettel den wahren Besteuerungsgrundlagen sehr nahekommen, da gemäß § 5 Abs. 1 KommStG die Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne ist, die an die Dienstnehmer gewährt worden sind.

Die Prüfungsergebnisse der Kommunalsteuerprüfung wurden dem Haftungspflichtigen mit Vorhalt vom 8. April 2022 übermittelt. Da der Vorhalt nicht beantwortet wurde, ist bisher auch nicht schlüssig dargelegt worden, wieso eine Summe beispielsweise von 150.931,81 Euro an Löhnen und Gehältern im Jahr 2016 nicht der Kommunalsteuer unterworfen wurde bzw. mit welcher Begründung der Steuerberatung von diesem Teil der Löhne und Gehälter keine Kommunalsteuer abgeführt wurde.

Der Haftungspflichtige gibt in seiner Stellungnahme weiters an, dass die Sozialversicherungsprüfung keine Steuerrückstände, sondern lediglich Rundungsdifferenzen festgehalten habe.

Bei der gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) handelt es sich um eine Prüfung der Lohnabgaben nach § 86 EStG, eine Sozialversicherungsprüfung nach § 41 ASVG sowie um eine Kommunalsteuerprüfung nach § 14 KommStG.

Die Ergebnisse der Sozialversicherungsprüfung wurden im gegenständlichen Fall der bemessenden Kommunalsteuerbehörde nicht übermittelt, sondern nur die Ergebnisse der Kommunalsteuerprüfung. Des Weiteren werden bei der Kommunalsteuerprüfung keine Rückstände festgestellt, sondern es wurden im Wesentlichen- wie aus den dem Haftungspflichtigen übermittelten Prüfungsergebnissen ersichtlich ist - Feststellungen über die Bemessungsgrundlagen laut Erklärung und laut Prüfung getroffen. Im gegenständlichen Fall stimmt allerdings das Mehrergebnis laut Prüfung, d.h. jener Teil der Kommunalsteuer, welcher von der Abgabepflichtigen nicht erklärt wurde, mit dem aktuellen Rückstand größtenteils überein.“

In der dagegen mit Schriftsatz vom 14. Juni 2022 durch den rechtsfreundlichen Vertreter eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht:

„Mit vorliegender Beschwerde wird der Bescheid vom 24.05.2022, mit dem ***Bf1*** für den Rückstand der Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der ***X*** GmbH in der Höhe von EUR 4.060,00 für den Zeitraum Jänner 2016 bis August 2017 haftbar gemacht werden soll, angefochten. Diese Haftung ist Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.

Der betreffende Haftungsbescheid wurde der Rechtsvertretung von ***Bf1*** am 03.06.2022 zugestellt. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde ist somit rechtzeitig.

Vorneweg ist festzuhalten, dass ***Bf1*** trotz diesbezüglicher Anstrengungen über keine den verfahrensgegenständlichen Zeitraum betreffenden Unterlagen verfügt, zumal dieser bereits im ***3*** des Jahres 2017 als Geschäftsführer der Erstschuldnerin, über die in der Folge mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***Datum1*** das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, ausgeschieden ist. Dem Beschwerdeführer war es im Übrigen auch nicht möglich, im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretertätigkeit entsprechende Vorsorge zu treffen, weil dieser im ***3*** 2017 per Umlaufbeschluss mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abberufen wurde.

Nichtdestotrotz konnte der Beschwerdeführer nunmehr unter erheblichem Aufwand zumindest einige die ***X*** GmbH betreffende, mit den verfahrensgegenständlichen Vorwürfen in Zusammenhang stehende Unterlagen beschaffen und werden diese mit diesem Schriftsatz auch vorgelegt (siehe unten).

2. Zu den Beschwerdegründen

2.1. Einwendungen betreffend die Feststellungen der Behörde

Allen voran ergibt sich aus dem dem Haftungspflichtigen gemäß 248 BAO eingeräumten Beschwerderecht, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde

über den haftungsgegenständlichen Abgabensanspruch Kenntnis zu verschaffen ist, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabensanspruches. Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung des maßgeblichen Bescheides über den Abgabensanspruch zu erfolgen (VwGH 19.03.2015, 2011/16/0188). Wird dies unterlassen, liegt ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über das Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist (VwGH 28.02.2013, 2011/16/0053).

Ist ein Abgabebescheid dem Abgabenschuldner gegenüber nicht ergangen, muss sichergestellt sein, dass dem in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen, wenn schon nicht vom "Bescheid über den Abgabensanspruch", so doch von den Voraussetzungen, Inhalten und Gründen, die ein Bescheid über den Abgabensanspruch hätte, Kenntnis verschafft wird. Mitteilungen über den Haftungsgegenstand (Anspruch. Art, Höhe, Grund) müssen in dem Maß gemacht werden, dass der Haftende zumindest den Kenntnisstand gewinnen kann, den er einnehmen könnte, wäre ihm der Abgabebescheid zugeleitet worden. Es muss dem Haftungspflichtigen von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabensanspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden, dass die Prüfung der Richtigkeit der Abgabensfestsetzung möglich ist und die Positionen der Rechtsverteidigung des herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer sind als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabebescheid einzunehmen in der Lage ist (VwGH 28.08.2016, 2013/17/0828).

Der VwGH stellt in Bezug auf das Zurkenntnisbringen der von der Haftung erfassten Abgabensprüche einen strengen Maßstab auf. So darf der Haftungspflichtige, was seine Rechtsposition gegenüber dem Abgabenspruch betrifft, nicht schlechter gestellt werden, als die abgabenspflichtige Gesellschaft. Er soll vom Abgabensfestsetzungsbescheid bzw über den Abgabensanspruch in einer Weise informiert werden, die ihm die Einbringung einer Beschwerde unter Einhaltung der dafür maßgeblichen Erfordernisse (vgl § 250 BAO) ermöglicht (VwGH 24.02.2010, 2005/13/0145).

Im konkreten Fall hat die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer die von der Haftung (vermeintlich) erfassten Abgabensprüche nicht in der erforderlichen Weise zur Kenntnis gebracht:

Soweit es überhaupt zu einer bescheidmäßigen Abgabensfestsetzung gekommen ist, was sich der Kenntnis von ***Bf1*** entzieht, wurden dem Beschwerdeführer die betreffenden Abgabensprüche nicht von der Behörde zur Verfügung gestellt. Möglicherweise wurden diese der Masseverwalterin der Erstschuldnerin übermittelt, nicht jedoch dem Beschwerdeführer, der in das Prüfverfahren auch zu keinem Zeitpunkt eingebunden war.

Bf1 wurde auch nicht in dem Maß informiert, dass er zumindest den Kenntnisstand gewinnen hätte können, den er einnehmen könnte, wenn ihm der Abgabebescheid zugeleitet worden wäre. ***Bf1*** wurden von der Abgabenbehörde vor Erlassung des gegenständlich

angefochtenen Bescheids lediglich die Prüfergebnisse der Jahre 2016 sowie 2017 bzw auch nur die Summen für das Jahr 2016 bzw den Zeitraum Jänner bis August 2017 mitgeteilt.

Ebensowenig wurde dem Beschwerdeführer der zugrundeliegende Ist-Kontoauszug (Rückstandsausweis) übermittelt.

Der Beschwerdeführer wurde damit priori nicht in die Lage versetzt, die als Jahreszahl angeführten Beträge zu überprüfen (VwGH 30.01.2014, 2013/16/0199).

Dem Beschwerdeführer ist es vor diesem Hintergrund ausgehend von den behördenseitig zur Verfügung gestellten Dokumenten nicht möglich, die mit dem gegenständlich angefochtenen Haftungsbescheid geltend gemachten Abgaben auf ihre inhaltliche und insbesondere betragsmäßige Richtigkeit hin zu überprüfen, was seine Möglichkeiten, einen Entlastungsbeweis zu erbringen, wesentlich beeinträchtigt.

2.2. Keine Steuerschulden

A priori folgt die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids allerdings aus der Tatsache, dass de facto keine Kommunalsteuerrückstände bestehen; sohin schon die grundlegende Voraussetzung der Inanspruchnahme des Beschwerdeführers, nämlich das grundsätzliche Bestehen eines Abgabenanspruchs bzw eines Abgabenrückstands der Erstschuldnerin (definitiv!) ausgeschlossen werden muss:

Der Behörde zufolge wurden im Zuge einer Nachprüfung die Bemessungsgrundlagen der Kommunalsteuer für die Jahre 2016 und 2017 durch Organe der Bundesfinanz anhand der gespeicherten Lohnzettel überprüft bzw ermittelt. So ergebe sich eine

Bemessungsgrundlage von EUR 818.771,33 für das Jahr 2016 bzw.

Bemessungsgrundlage von EUR 492.190,46 für das Jahr 2017.

Dem stünden der Behörde zufolge Kommunalsteuererklärungen Von „nur“

EUR 818.771,33 für das Jahr 2016 bzw.

EUR 332.557,33 für das Jahr 2017

gegenüber. Seitens der Erstschuldnerin sei im betreffenden Zeitraum somit (so die Ansicht der Behörde) um die jeweiligen Differenzbeträge zu wenig Kommunalsteuer abgeführt worden.

Dieser Ansicht wird entschieden entgegengetreten:

Unbestritten hat die ***X*** GmbH Kommunalsteuer abgeführt. Die nunmehrige Inanspruchnahme des Beschwerdeführers resultiert somit daraus, dass die Behörde ausgehend von einer Nachprüfung anhand der gespeicherten Lohnzettel den Standpunkt vertritt, die

jeweilige Bemessungsgrundlage im in Frage stehenden Zeitraum sei tatsächlich höher gewesen und seien Löhne und Gehälter (bspw bezogen auf das Jahr 2007 iHv EUR 50.931,81, vgl des beschwerdegegenständlichen Bescheids) dergestalt nicht der Kommunalsteuer unterworfen worden.

Diese Auffassung ist schlicht und einfach unrichtig.

Die Behörde vernachlässigt mit dem Heranziehen der Lohnzettel im Zuge ihrer Nachprüfung, dass Bezüge gem. § 67 Abs. 3 EStG (gesetzliche Abfertigungen) und § 67 Abs. 6 EStG (freiwillige Abfertigungen und Abfindungen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses) von der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer ausgenommen sind (Info des BMF vom 28.12.2011, BMF-010222/0260-VI/7/2011 RZ 60). In den offenbar herangezogenen Bruttolohnsummen sind aber genau diese kommunalsteuerbefreiten Beträge noch enthalten. Mit der Nachprüfung der Kommunalsteuerbeträge der ***X*** GmbH anhand der gespeicherten Lohnzettel geht die Behörde insoweit augenscheinlich von einer unrichtigen Bemessungsgrundlage aus.

Die mit den (lohn-)steuerlichen Agenden der ***X*** GmbH betraute ***D*** ist hingegen eindeutig von einer zutreffenden Bemessungsgrundlage ausgegangen (Beilagen ./1, ./2, ./3 und ./4) und hat die ***X*** GmbH darauf basierend die entsprechenden Kommunalsteuerbeträge korrekt abgeführt.

Vor dem Hintergrund, dass eine Haftung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der Erstschuldnerin zentral die Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht voraussetzt, was insoweit aber klar verneint werden muss, ist der beschwerdegegenständliche Bescheid rechtswidrig.

2.3. Mangelndes Verschulden

Dem noch nicht genug würde eine Inanspruchnahme des Beschwerdeführers in dem Fall, dass man rechtsirrig das Bestehen eines Kommunalsteuerrückstandes bejahen würde aber auch daran scheitern, dass ***Bf1*** keine Verletzung der Pflicht zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben angelastet werden kann:

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass die Geschäftsführung der ***X*** GmbH, beginnend mit Jänner des Jahres 2015, die gesamte Personalverrechnung an ***D*** ausgelagert hatte (siehe Beilage ./5). Von einem Auswahlverschulden ist angesichts dieser Beauftragung einer der weltweit renommiertesten Steuer— und Wirtschaftsprüfungskanzleien keinesfalls auszugehen.

Auch ein Überwachungsverschulden des Beschwerdeführers ist auszuschließen: Die Tätigkeit der ***D*** wurde seitens der Geschäftsführung der ***X*** GmbH regelmäßig kontrolliert. Der Beschwerdeführer hat mit den zuständigen Ansprechpartnern der steuerlichen Vertretung

nicht nur regelmäßig Kontakt gepflogen und sich auch regelmäßig berichten lassen, sondern sich vielmehr darüber hinaus auch selbst im zumutbaren Rahmen von der Richtigkeit und Vollständigkeit der Wahrnehmung der steuerlichen Agenden überzeugt und konnten von ihm diesbezüglich keinerlei Auffälligkeiten wahrgenommen werden. Für den Beschwerdeführer war von einer völlig korrekten Berechnung durch die ***D*** auszugehen. Die Forderung einer detaillierteren Über— bzw. Nachprüfung der seitens der steuerlichen Vertretung angestellten Berechnungen würde die Grenze der der Geschäftsführung zumutbaren Kontroll- und Überwachungspflichten freilich weit (!) überschreiten.

3. Antrag

Aus den oben genannten Gründen stellt ***Bf1*** den Antrag, die Behörde möge den Haftungsbescheid vom 24.05.2022 betreffend die Haftung für die Kommunalsteuerrückstände der FJ Trading GmbH wegen Rechtswidrigkeit ersatzlos aufheben.“

Am 19. Juli 2022 erging durch die belangte Behörde folgender Vorhalt an den Bf. z.H. des rechtsfreundlichen Vertreters:

„In Ihrer Beschwerde vom 14. Juni 2022 führen Sie an, dass Ihnen nicht die betreffenden Abgabenbescheide zur Verfügung gestellt worden seien.

Durch die Übermittlung der Prüfungsergebnisse für 2016 bis 2017 wurden Sie in die Lage versetzt, den Abgabenanspruch anhand der Ihnen zur Verfügung stehenden Unterlagen (Lohnkonten) zu prüfen und sind zu dem Ergebnis gekommen, dass die im Zuge der Kommunalsteuerprüfung im Schätzungswege gemäß § 184 BAO übermittelten Bemessungsgrundlagen (auf Basis der an das Finanzamt übermittelten Jahreslohnzettel, da bei der Prüfung keine Unterlagen vorgelegt wurden) und damit die Kommunalsteuer laut Prüfung (3% der Bemessungsgrundlage) für die Jahre 2016 bis 2017 nicht richtig seien, da in den Bemessungsgrundlagen auch Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 EStG (gesetzliche Abfertigungen) und gemäß § 67 Abs. 6 EStG (freiwillige Abfertigungen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses) enthalten seien. Seitens der Behörde kann daher Ihrer Beschwerde in diesen Punkten grundsätzlich stattgegeben werden.

Jedoch konnte bei Überprüfung der von Ihnen übermittelten Lohnkonten festgestellt werden, dass die Bezüge der Dienstnehmerin ***D5*** nicht der Kommunalsteuer unterworfen wurden und nicht bzw. nicht zur Gänze unter § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG fallen.

Sie werden daher ersucht, der Behörde mitzuteilen, weswegen keine Kommunalsteuer von den Bezügen der Dienstnehmerin ***D5*** berechnet und abgeführt wurde und eventuelle Nachweise der Behörde dafür vorzulegen.

Es wird Ihnen gemäß § 183 Abs. 4 BAO Gelegenheit gegeben, den vorliegenden Sachverhalt und das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu nehmen und sich innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens dazu zu äußern.“

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21. Oktober 2022 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise statt und schränkte die Haftung für die Kommunalsteuer für den Zeitraum Jänner 2016 bis Juli 2017 auf den Betrag in Höhe von € 1.368,56 ein.

Zur Begründung 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 abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen; sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehören auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, BGBl. Nr. 58/1906, die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten haben.

Voraussetzungen für die Haftung sind also:

Eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestehen, steht nach der Aktenlage fest.

Weiters steht unbestritten fest, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem im § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehört.

Ferner wird nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich sind.

Es ist ferner Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich war, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe darzutun hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist.

Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde drei Beschwerdegründe vor, nämlich Einwendungen betreffend die Feststellungen der Behörde (Punkt 2.1), keine Steuerschulden (Punkt 2.2.) und mangelndes Verschulden (Punkt 2.3.).

Unter Punkt 2.1. gibt der Beschwerdeführer an, dass im konkreten Fall die Abgabenbehörde dem Beschwerdeführer die von der Haftung (vermeintlich) erfassten Abgabenansprüche nicht in der erforderlichen Weise zur Kenntnis gebracht habe:

- dem Beschwerdeführer seien die betreffenden Abgabenbescheide nicht von der Behörde zur Verfügung gestellt worden.
- ***Bf1*** sei auch nicht in dem Maß informiert worden, dass er zumindest den Kenntnisstand gewinnen hätte können, den er einnehmen könnte, wenn ihm der Abgabenbescheid zugeleitet worden wäre. ***Bf1*** seien von der Abgabenbehörde vor Erlassung des gegenständlich angefochtenen Bescheids lediglich die Prüfergebnisse der Jahre 2016 sowie 2017 mitgeteilt worden.
- Ebensowenig sei dem Beschwerdeführer der zugrundeliegende Ist-Kontoauszug (Rückstandsausweis) übermittelt worden.
- Der Beschwerdeführer sei damit a priori nicht in die Lage versetzt worden, die als Jahreszahl angeführten Beträge zu überprüfen.

Dazu wird bemerkt, dass in dem vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis des VwGH vom 19. März 2015, 2011/16/0188, ergangen zur Haftung betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe, der VwGH ausgesprochen hat, dass dem Haftungspflichtigen von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis in einer Weise verschafft werden muss, dass die Prüfung der Abgabenfestsetzung möglich ist und die Positionen der Rechtsverteidigung des herangezogenen Haftenden gegen den Anspruch nicht schwächer sind als diejenigen, die der Abgabepflichtige gegen den Abgabenbescheid einzunehmen in der Lage ist.

In dem angeführten Erkenntnis wird jedoch nicht wiedergegeben, dass die Übermittlung des Kenntnisstandes über den Abgabenanspruch durch Zusendung einer Ausfertigung des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch zu erfolgen hat.

Der Verwaltungsgerichtshof stellt in seinem Erkenntnis vom 5. April 2022, Ra 2020/13/0035 Folgendes fest:

"Soweit das Bundesfinanzgericht - offenbar aufgrund der unzutreffenden Rechtsansicht, dass der Abgabepflichtige über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches nur durch einen Abgabenbescheid Kenntnis erlangen könne - vermeint, der mitbeteiligten Partei sei keine Kenntnis über den Abgabenanspruch verschafft worden, ist dies aktenwidrig. Das Finanzamt hat im zweiten Haftungsbescheid ausführlich begründet, worauf sich die Haftung gründet und welcher Abgabenanspruch dieser zugrunde liegt. Die mitbeteiligte Partei hatte daher Gelegenheit, entsprechende Einwendungen gegen den Abgabenanspruch im Haftungsverfahren geltend zu machen".

Auch im gegenständlichen Fall ist es nicht zutreffend, dass dem Beschwerdeführer nicht mitgeteilt wurde, worauf sich die Haftung gründet und welcher Abgabenanspruch dieser zugrunde liegt.

Bereits mit Vorhalt vom 2. März 2022 wurde dem Beschwerdeführer mitgeteilt, dass die Bemessungsgrundlagen im Zuge einer "Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben durch Organe der Bundesfinanz anhand der gespeicherten Lohnzettel ermittelt und es wurden die Bemessungsgrundlagen angeführt. Es wurde dem Beschwerdeführer auch in tabellarischer Form mitgeteilt, wie hoch der auf seine Funktionsperiode entfallende Rückstand ist.

Mit Vorhalt vom 8. April 2022 wurden dem Beschwerdeführer die Prüfungsergebnisse 2016 und 2017 übermittelt. Dies wird vom Beschwerdeführer selbst in seiner Beschwerde bestätigt, dem Beschwerdeführer wurde somit entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch verschafft, daher erweist sich Punkt 2.1 der Beschwerde als nicht richtig.

Dies bestätigt sich auch dadurch, dass der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde Einwendungen gegen die Abgabenfestsetzung ins Feld führt, welche ihm ohne Kenntnis der Voraussetzungen, Inhalte und Gründe des vorangegangenen Bemessungsbescheides nicht möglich gewesen wären. Er gibt in Punkt 2.2. seiner Beschwerde an, dass die Behörde mit dem Heranziehen der Lohnzettel im Zuge der Nachprüfung vernachlässige, dass Bezüge gemäß § 67 Abs. 3 EStG (gesetzliche Abfertigungen) und § 67 Abs. 6 EStG (freiwillige Abfertigungen und Abfindungen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses von der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer ausgenommen sind. In den offenbar herangezogenen Bruttolohnsummen seien aber genau diese - kommunalsteuerbefreiten Beträge noch enthalten.

Hinsichtlich dieser Einwendungen ist dem Beschwerdeführer Recht zu geben und damit wird auch die Einschränkung des Haftungsbetrages begründet.

Für das Jahr 2016 wurde eine Jahreserklärung in Höhe von 24.563,14 Euro abgegeben, aufgerechnet ergibt dies eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 818.771,33 Euro. Das vom Beschwerdeführer übermittelte Jahreslohnkonto (Beilage ./3 der Beschwerde) weist eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 818.771,52 Euro auf, es wird daher mit diesem Wert weitergerechnet. Laut Kommunalsteuerprüfung beträgt die Bemessungsgrundlage für das Jahr 2016 969.703,33 Euro. Die Differenz beträgt daher 150.931,81 Euro. Dieser Betrag setzt sich aus freiwilligen bzw. gesetzlichen Abfertigungen der Dienstnehmer:innen ***D1*** in Höhe von 3.376,81 Euro, ***D2*** in Höhe von 18.427,72 Euro, ***D3*** in Höhe von 65.125,43 Euro und ***D4*** in Höhe von 32.884,14 Euro zusammen. Der Restbetrag in Höhe von 31.117,71 Euro entfällt auf die Dienstnehmerin ***D5***. Nachdem der Beschwerdeführer trotz Aufforderung nicht nachgewiesen hat, welcher Befreiungsgrund der Nichtabfuhr betreffend Kommunalsteuer für diese Bruttobezüge zugrunde liegt, sind diese der Kommunalsteuer zu unterwerfen.

Für das Jahr 2017 wurde eine Jahreserklärung in Höhe von 9.976,72 Euro abgegeben, aufgerechnet ergibt dies eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 332.557,33 Euro, laut Jahreslohnkonto 2017 (Beilage ./4 der Beschwerde) beträgt die Bemessungsgrundlage 332.557,36 Euro, die Differenz zur Bemessungsgrundlage laut Prüfung in Höhe von 492.190,46 beträgt daher 159.663,10 Euro.

Laut übermittelter Lohnkonten setzt sich der Betrag in Höhe von 159.663,10 Euro aus freiwilligen bzw. gesetzlicher Abfertigungen der Dienstnehmer:innen ***D6*** in Höhe von 6.047,64 Euro, ***D7*** in Höhe von 29.484,00 Euro, ***D8*** in Höhe von 10.500,00, ***D9*** in Höhe von 55.529,53 Euro und ***D5*** in Höhe von 36.050,14 Euro zusammen. Der Restbetrag in Höhe von 22.021,79 Euro entfällt auf die - mangels Nachweis der Steuerbefreiung- kommunalsteuerpflichtigen Bezüge der Dienstnehmerin ***D5*** für den Zeitraum Jänner bis September 2017.

Die Aufteilung ergibt sich wie folgt:

Abgabe	Zeitraum	Bruttobezug	KommSt
Kommunalsteuer	01/2016	2.091,18	62,74
Kommunalsteuer	02/2016	2.091,18	62,74
Kommunalsteuer	03/2016	2.091,18	62,74
Kommunalsteuer	04/2016	2.091,18	62,74

Kommunalsteuer	05/2016	2.091,18	62,74
Kommunalsteuer	06/2016	4.099,03	122,97
Kommunalsteuer	07/2016	4.099,03	122,97
Kommunalsteuer	08/2016	2.091,18	62,74
Kommunalsteuer	09/2016	2.091,18	62,74
Kommunalsteuer	10/2016	2.091,18	62,74
Kommunalsteuer	11/2016	4.099,03	122,97
Kommunalsteuer	12/2016	2.091,18	62,74
		31.117,71	933,53

Abgabe	Zeitraum	Bruttobezug	KommSt.	Haftungsgeg. KommSt
Kommunalsteuer	01/2017	2.110,01	63,30	63,30
Kommunalsteuer	02/2017	2.110,01	63,30	63,30
Kommunalsteuer	03/2017	2.110,01	63,30	63,30
Kommunalsteuer	04/2017	2.110,01	63,30	63,30
Kommunalsteuer	05/2017	2.110,01	63,30	63,30
Kommunalsteuer	06/2017	3.625,86	108,78	108,78
Kommunalsteuer	07/2017	2.110,01	63,30	9,75
Kommunalsteuer	08/2017	2.110,01	63,30	
Kommunalsteuer	09/2017	3.625,86	108,78	
		22.021,79	660,65	435,03

Mit Vorhalt vom 19. Juli 2022 wurde Herr ***Bf1*** aufgefordert, der Behörde bekannt zu geben, weshalb keine Kommunalsteuer von den Bezügen der Dienstnehmerin ***D5*** berechnet und abgeführt wurde und eventuelle Nachweise dafür vorzulegen.

Der Vorhalt wurde vom Beschwerdeführer weder beantwortet, noch wurden Nachweise vorgelegt, es wurde auch nicht die Glaubhaftmachung der Steuerbefreiung versucht.

Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabensanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Abgabepflichtige nicht von der Verpflichtung ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs. 1 BAO offenzulegen (vgl. VwGH vom 19. Mai 1992, 91/14/0089 bis 0091).

Der Aufklärungspflicht der Abgabenbehörden steht die Pflicht des Abgabepflichtigen gegenüber, auch seinerseits alles zur Aufklärung des Sachverhalts Erforderliche zu tun. Stellt das Verhalten des Abgabepflichtigen das Gegenteil dessen dar, was § 119 Abs 1 BAO von ihm verlangt, so hat auch die Aufklärungspflicht der Abgabenbehörden ihre Grenzen. Sie sind in einem solchen Fall berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen (VwGH vom 19. Mai 1992, 91/14/0089).

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die im § 140 BAO gleichgestellten Personen (Personen, die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet sind) in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörden nur unter Mithilfe der Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung nähersteht als die Abgabenbehörde (vgl. VwGH vom 24. Februar 2004, 99/14/0247). Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (vgl. VwGH vom 12. Juni 1990, 89/14/0173; Ritz, BAO 5, § 138 Tz 1).

Den Vertreter trifft die gleiche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wie den vertretenen Abgabepflichtigen. Diesen Pflichten ist der Beschwerdeführer jedoch trotz Aufforderung nicht nachgekommen.

Nach Ansicht des VwGH tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (vgl. VwGH vom 18. November 2003, 98/14/0008). Dies hat der Gerichtshof nicht nur in Bereichen vertreten, in denen die Begünstigungen antragsgebunden sind, sondern auch für von Amts wegen zu beachtende Begünstigungsbestimmungen (vgl. Ritz, BAO 6 zu § 115, Rz 12 mwN).

Somit erweist sich Punkt 2.2 der Beschwerde – nämlich, dass de facto keine Kommunalsteuerrückstände bestehen - nach derzeitiger Aktenlage ebenfalls als nicht richtig.

In Punkt 2.3 der Beschwerde führt der Beschwerdeführer an, dass man in dem Fall, dass man rechtsirrig das Bestehen eines Kommunalsteuerrückstandes bejahen würde, würde man auch daran scheitern würde, dass ***Bf1*** keine Verletzung der Pflicht zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben angelastet werden könne.

Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass die Geschäftsführung der ***X*** GmbH, beginnend mit Jänner des Jahres 2015, die gesamte Personalverrechnung an ***D*** ausgelagert habe. Von einem Auswahlverschulden sei angesichts dieser Beauftragung einer der weltweit renommiertesten Steuer- und Wirtschaftsprüfungskanzleien keinesfalls auszugehen. Auch ein Überwachungsverschulden sei auszuschließen. Die Tätigkeit der ***D*** sei seitens der Geschäftsführung der ***X*** GmbH regelmäßig kontrolliert worden.

Die Betrauung eines Steuerberaters oder einer sonstigen fachkundigen Person mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten durch einen Vertreter nach § 9 BAO entbindet diesen nicht von seinen Pflichten z. B. hinsichtlich seiner Auswahl- und Kontrollpflichten. Sie kann ihn allerdings entschuldigen, wenn er im Haftungsverfahren Sachverhalte vorträgt, aus denen sich ableiten lässt, dass der Vertreter nach § 9 BAO dem steuerlichen Vertreter alle abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte vorgetragen und sich von diesem über die vermeintliche Rechtsrichtigkeit der eingeschlagenen Vorgangsweise informieren lassen hat, ohne dass zu einem allfälligen Fehler des steuerlichen Vertreters hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen des Vertreters vorliegen (vgl. VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 2001/13/0078, vom 29. Jänner 1998, Zl. 96/15/0196, vom 2. August 1995, Zl. 94/13/0095, u. a.).

Der Beschwerdeführer hat aber im gesamten Verfahren keine derartigen Sachverhalte betreffend der nicht der Kommunalsteuer unterworfenen Bezüge der Dienstnehmerin ***D5*** vorgetragen und den entsprechenden Vorhalt auch nicht beantwortet. Damit ist er seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen.

Zu den Pflichten eines Geschäftsführers gehören u.a. auch für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen und auch dafür zu sorgen, dass die gesetzlich vorgesehenen Abgabenerklärungen rechtzeitig und richtig eingereicht werden (vgl. VwGH vom 29. Mai 2001, 2001/14/0006). Richtiges Einreichen bedeutet inhaltliche Korrektheit. Laut derzeitiger Aktenlage ist dies nicht erfolgt.

Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Beschwerdeführer besteht darin, dass die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen unterlassen wurde.

Den zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer einer Gesellschaft trifft die Obliegenheit, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung annehmen darf (vgl. VwGH vom 22. April 2015, 2013/16/0208). Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH vom 29. Mai 2001, 2001/14/0006).

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 dafür Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet wird.

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

Dagegen brachte der Bf. mit Schriftsatz vom 7. November 2022 einen Antrag auf Entscheidung der Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht ein und führte ergänzend aus:

„(...) Die zitierte Beschwerdevorentscheidung ist insoweit rechtswidrig, als (auch) der von der Behörde festgeschriebene Restbetrag iHv EUR 1.368,56 unrichtig festgesetzt wurde, zumal seitens der verfahrensgegenständliche ***X*** GmbH-betreffend—wie-in-der Folge ausgeführt - keinerlei Kommunalsteuerrückstände bestehen:

Den (Rest-)Betrag iHv EUR 1.368,56 begründet die antragsgegenständliche Beschwerdevorentscheidung mit Verbindlichkeiten aus kommunalsteuerpflichtigen Bezügen der Dienstnehmerin ***D5***. Tatsächlich unterfallen diese Bezüge –wie nachfolgend dargestellt - einem Ausnahmetatbestand:

Vorneweg ist festzuhalten, dass ***Bf1*** trotz diesbezüglicher Anstrengungen über keine den verfahrensgegenständlichen Zeitraum betreffenden Unterlagen verfügt, zumal dieser bereits im ***3*** des Jahres 2017 als Geschäftsführer der Erstschuldnerin, über die in der Folge mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***Datum1*** das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, ausgeschieden ist. Dem Beschwerdeführer war es im Übrigen auch nicht möglich, im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretertätigkeit entsprechende Vorsorge zu treffen, weil dieser im ***3*** 2017 per Umlaufbeschluss mit sofortiger Wirkung als Geschäftsführer abberufen wurde.

Nichtdestotrotz konnte der Antragsteller mittlerweile - unter erheblichem Aufwand – weitere verfahrensrelevante Unterlagen (siehe Beilage ./1) beschaffen, aus denen sich ergibt, dass es sich bei der betreffenden Dienstnehmerin ***D5*** um eine gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigte begünstigte Person handelt(e).

Gem. § 5 Abs 2 lit e Kommunalsteuergesetz 1993 (KommStG 1993) gehören Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden, nicht zur Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer.

Der Grund dafür, dass die Bezüge der Dienstnehmerin ***D5*** nicht der Kommunalsteuer unterworfen wurden, ist damit darin zu sehen, dass diese unter einen expliziten Ausnahmetatbestand des KommStG 1993 zu subsumieren sind.

Vor diesem Hintergrund beantragt ***Bf1*** eine Korrektur der Entscheidung-dahingehend, dass auf keinerlei Rückstände an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der ***X*** GmbH und insoweit auf einen gänzlichen Entfall des Haftungsbetrages erkannt werde.“

Beigelegt wurde diesem Vorlageantrag eine Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft vom 16. November 1999, dass die genannte Dienstnehmerin ***D5*** dauernd zu 50% erwerbsgehindert (Grad der Behinderung) ist.

Im Vorlagebericht führt die belangte Behörde zur Stellungnahme aus, dass die Bemessungsgrundlage für den restlichen Haftungsbetrag aus Gehaltszahlungen an eine Dienstnehmerin, die als begünstigte Person gemäß Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt worden sei, bestehe. Insofern könne dem Antrag auf Aufhebung des Haftungsbescheides zugestimmt werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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.

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.

Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die erschwerte Einbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden, die Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181).

Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setzt zwar das Bestehen eines Abgabenschuldverhältnisses, also das Bestehen einer Abgabenschuld (§ 4 BAO) voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde. Gemäß § 4 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, somit unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit und auch unabhängig von einer diesbezüglichen Bescheiderlassung. Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabensbescheid voran, so ist die Behörde nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH vom 17.12.1996, 94/14/0148), daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabensbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabensbescheid eingeräumt.

Dies setzt jedoch voraus, dass der Haftende rechtzeitig davon in Kenntnis gesetzt wird, dass die der Haftung zugrundeliegende Abgabenschuld bereits bescheidmäßig festgesetzt wurde.

Dazu führt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH 24.02.2010, 2005/13/0145) aus:

„Wird der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt wurden, so liegt infolge unvollständiger Information im Sinne des Erkenntnisses vom 4. November 1998, Zl. 98/13/0115, ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist. Die belangte Behörde (der unabhängige Finanzsenat) hätte den Haftungsbescheid aus diesem Grund aufheben müssen.“

Im gegenständlichen Fall wurde die Kommunalsteuer für die Jahre 2016 und 2017 mit einem an die Masseverwalterin im Konkursverfahren der ***X*** GmbH adressierten Bescheid vom 25. Jänner 2022 festgesetzt.

Der Bf. konnte von dieser Festsetzung keine Kenntnis haben, da er ***Datum2*** als Geschäftsführer mit sofortiger Wirkung abberufen wurde und er auch im Haftungsverfahren über den Umstand, dass die bescheidmäßige Festsetzung bereits erfolgt ist, nicht aufgeklärt wurde. Auch die Übermittlung der - undatierten - Ergebnisse der Kommunalsteuerprüfung 2016 und 2017 gibt keinerlei Aufschlüsse dahingehend, ob die erstmalige Geltendmachung der Ansprüche im Haftungsbescheid erfolgt ist oder diesbezüglich bereits Abgabenbescheide ergangen sind.

Dem angefochtenen Haftbescheid haftet somit gemäß der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein nicht sanierbarer Mangel an, daher war er schon aus diesem Grunde aufzuheben.

Davon abgesehen erweist sich der Haftungsbescheid auch aus einem weiteren Grund als rechtswidrig:

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.

Unbestritten ist die Stellung des Bf. als Geschäftsführer und die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid - oder betreffend Lohnsteuer ein Haftungsbescheid nach § 82 EStG 1988 (vgl. dazu VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074) - voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid (Haftungsbescheid) 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).

Die Haftung nach § 6a KommStG 1993 erfordert allerdings eine schuldhafte Verletzung der dem Vertreter auferlegten Pflichten. Deshalb ist zu prüfen, ob die bescheidmäßig nachgeforderten Abgabenschuldigkeiten auf einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bf. beruhen (VwGH 18.04.2007 2004/13/0046).

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 Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf (vgl. etwa das VwGH 13.09.2006, 2003/13/0131).

Der Bf. hat in seiner Beschwerde dargetan, dass die Bemessungsgrundlage anhand der gespeicherten Lohnzettel erfolgt sei, wobei auch Bezüge gemäß 67 Abs. 3 EStG (gesetzliche Abfertigungen) und § 67 Abs. 6 EStG (freiwillige Abfertigungen und Abfindungen bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses einbezogen worden seien).

Weiters sei eine namentlich genannte Dienstnehmerin als begünstigte Person gemäß Behinderteneinstellungsgesetz beschäftigt gewesen.

Diese Angaben wurden von der belangten Behörde anhand der vom Bf. übermittelten Gehaltskonten und der Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft vom 16. November 1999, dass die genannte Dienstnehmerin dauernd zu 50% erwerbsgehindert ist, verifiziert.

§ 5 Kommunalsteuergesetz lautet:

(1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

a) im Falle des § 2 lit. a Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG,

b) im Falle des § 2 lit. b 70% des Gestellungsentgeltes,

c) im Falle des § 2 lit. c der Ersatz der Aktivbezüge.

(2) Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht:

a) Ruhe- und Versorgungsbezüge;

b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge;

c) die in § 3 Abs. 1 Z 11 und Z 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge sowie 60% der in § 3 Abs. 1 Z 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten laufenden Bezüge;

d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden;

e) Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden.

§ 2 Abs. 1 Behinderteneinstellungsgesetz lautet:

Begünstigte Behinderte im Sinne dieses Bundesgesetzes sind österreichische Staatsbürger mit einem Grad der Behinderung von mindestens 50 vH.

Aufgrund der Bestimmungen des § 5 Abs. 2 lit b und e Kommunalsteuergesetz konnte der Bf. von der Steuerfreiheit der diesbezüglich ausbezahlten Beträge ausgehen, zumindest lag eine vertretbare Rechtsansicht vor. Dazu kommt noch, dass der Bf. zur Erfüllung seiner Pflichten zur Berechnung der lohnabhängigen Abgaben eine renommierte Steuerberatungskanzlei beauftragte und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass er sie nicht vollständig über den tatsächlichen Sachverhalt informiert hat.

Dem Bf. kann daher keine schuldhafte Pflichtverletzung im Zusammenhang mit den haftungsgegenständlichen Nachforderungen an Kommunalsteuern angelastet werden, weshalb der Beschwerde auch aus diesem Grunde stattzugeben war.

Der Haftungsbescheid war daher aufzuheben.

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 10. Jänner 2023