

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Mag. Wolfgang Winkler, Rechtsanwalt, Ditscheinergasse 2, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 28. November 2018 gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, MA 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 31. Oktober 2018 betreffend Haftung gemäß § 6a des Kommunalsteuergesetzes samt Nebenansprüchen und § 6a des Dienstgeberabgabengesetzes samt Nebenansprüchen, MA6/ARL-***XXX***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO insoweit Folge gegeben, dass die Haftung auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 4.047,52 eingeschränkt wird.

Kommunalsteuer	04/2017	199,32
Kommunalsteuer	05/2017	321,50
Kommunalsteuer	06/2017	600,63
Kommunalsteuer	07/2017	287,93
Kommunalsteuer	08/2017	296,97
Kommunalsteuer	09/2017	242,95
Kommunalsteuer	10/2017	254,07
Kommunalsteuer	11/2017	323,22
Kommunalsteuer	12/2017	322,27
Summe KommSt	2017	2.848,86

Säumniszuschlag	04/2017	6,99
Säumniszuschlag	05/2017	6,43
Säumniszuschlag	06/2017	12,01
Säumniszuschlag	07/2017	5,76
Säumniszuschlag	08/2017	5,94
Säumniszuschlag	09/2017	4,86
Säumniszuschlag	10/2017	5,08
Säumniszuschlag	11/2017	6,46
Säumniszuschlag	12/2017	6,45
Summe SZ	2017	59,98
Kommunalsteuer	01/2018	176,46
Kommunalsteuer	02/2018	181,35
Kommunalsteuer	03/2018	291,80
Summe Kommst	1-3/2018	649,61
Säumniszuschlag	01/2018	3,53
Säumniszuschlag	02/2018	3,63
Säumniszuschlag	03/2018	5,84
Summe SZ	2018	13,00
Dienstgeberabgabe	05/2017	14,27
Dienstgeberabgabe	06/2017	58,00
Dienstgeberabgabe	07/2017	56,00
Dienstgeberabgabe	08/2017	44,00
Dienstgeberabgabe	09/2017	34,00

Dienstgeberabgabe	10/2017	64,00
Dienstgeberabgabe	11/2017	44,00
Dienstgeberabgabe	12/2017	60,00
Summe DGA	2017	374,27
Säumniszuschlag	06/2017	1,16
Säumniszuschlag	07/2017	1,12
Säumniszuschlag	08/2017	0,88
Säumniszuschlag	09/2017	1,28
Säumniszuschlag	10/2017	1,28
Säumniszuschlag	11/2017	0,88
Säumniszuschlag	12/2017	1,20
Summe SZ	2017	7,80
Dienstgeberabgabe	01/2018	36,00
Dienstgeberabgabe	02/2018	28,00
Dienstgeberabgabe	03/2018	30,00
Summe DGA	1-3/2018	94,00
Gesamtbetrag		4.047,52

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** wurde über das Vermögen der ***XY*** GmbH der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss vom ***Datum2*** nach erfolgter Schlussverteilung aufgehoben wurde. Die Konkursquote betrug 3,6328%. Am ***Datum3*** wurde die Firma gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht.

Am 7. August 2018 erging durch die belangte Behörde ein Haftungsvorhalt an den Geschäftsführer (in der Folge Bf. genannt) der Gesellschaft betreffend folgende am Abgabenkonto aushaftende Rückstände:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	2017	2.999,08
Säumniszuschlag hiezu		59,98
Kommunalsteuer	1-3/2018	705,14
Säumniszuschlag hiezu		14,10
Dienstgeberabgabe	2016	4,00
Dienstgeberabgabe	2017	390,00
Säumniszuschlag hiezu		7,80
Dienstgeberabgabe	1-3/2018	94,00
Summe:		4.274,10

Der Vorhalt wurde am 9. September 2018 zugestellt, blieb jedoch unbeantwortet.

Mit Haftungsbescheid vom 22. Oktober 2018 machte die belangte Behörde den Bf. als Haftungspflichtigen gemäß § 6a KommStG für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 4.274,10 für den Zeitraum Jänner 2017 bis März 2018 und gemäß § 6a des Dienstgeberabgabengesetzes für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 495,80 für den Zeitraum Jänner 2016 bis März 2018 der ***XY*** GmbH haftbar und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Gemäß § 6a Abs. 1 des zitierten Kommunalsteuergesetzes haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese

treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten 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 ***1*** wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung ist durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt.

Der Bf. war seit ***Datum4*** im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen und hat weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

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

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

Der Rückstand setzt sich laut Abgabenkonto wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	2017	2.999,08
Säumniszuschlag hiezu		59,98
Kommunalsteuer	1-3/2018	705,14
Säumniszuschlag hiezu		14,10
Dienstgeberabgabe	2016	4,00
Dienstgeberabgabe	2017	390,00

Säumniszuschlag hiezu		7,80
Dienstgeberabgabe	1-3/2018	94,00
Summe:		4.274,10

Der Bescheid wurde mit RSb-Brief versendet und am 31. Oktober 2018 durch Hinterlegung zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 28. November 2018 erhob der Bf. gegen den Haftungsbescheid Beschwerde und führte aus, dass der behauptete Rückstand unrichtig und zudem nicht nachvollziehbar sei, da eine Aufschlüsselung der Abgaben nach Monaten nicht erfolgt sei und somit vom Bf. nicht geprüft werden könne. Im Insolvenzverfahren der GmbH sei von der Behörde ein abweichender Rückstand gemeldet worden. Der Bf. sei erst seit ***Datum4*** Geschäftsführer der Schuldnerin. Für Abgabenrückstände die davor entstanden seien, könne den Bf. keine Haftung treffen. Zudem habe der Bf. sämtliche Gläubiger ab Erkennen der insolvenzrechtlich relevanten Überschuldung gleich behandelt. Um einen Gleichbehandlungsnachweis zu erstellen, benötige der Bf. jedoch eine Aufschlüsselung der Haftungsbeträge auf die einzelnen Monate. Auch treffe den Bf. kein Verschulden an der Nichtzahlung der geltend gemachten Abgabenrückstände, da diese erst nach Insolvenzeröffnung festgestellt worden seien und sich der Bf. laufend eines Steuerberaters bedient habe, der sich lediglich auf vertretbare Rechtsansichten bei Erstellung der Lohnverrechnung gestützt habe.

Zudem sei auszuführen, dass im Insolvenzverfahren der Hauptschuldnerin mit einer Quote zu Gunsten der Insolvenzgläubiger zu rechnen sei. Aus der Konkursöffnung allein ergebe sich zudem noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung (vgl. z.B. VwGH 29.5.2001, 99/14/0277; VwGH 28.5.2002, 99/14/0233; VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Uneinbringlichkeit sei im Insolvenzverfahren erst dann anzunehmen, wenn feststehe, dass die Abgabenforderung nicht befriedigt werden könne (z.B. VwGH 27.4.2000, 98/15/0129). Dies gelte unabhängig davon, ob die Abgabenforderung teilweise oder gänzlich uneinbringlich sei. Bei teilweiser Uneinbringlichkeit dürfe die Haftungsinanspruchnahme nur für den uneinbringlichen Teilbetrag erfolgen. Ergebe sich nachträglich, dass ein weiterer Teilbetrag uneinbringlich geworden sei, so könne ein weiterer (diesen neuen Betrag umfassender) Haftungsbescheid erlassen werden. Dies setze keine Abänderung des bisherigen Haftungsbescheides voraus.

Gesetzwidrig sei eine Haftungsinanspruchnahme, die den gesamten offenen Abgabenbetrag umfasse, obwohl nur ein Teil objektiv uneinbringlich sei (VwGH 29.6.1999, 99/14/0117).

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 3. Jänner 2019 wurde der Bf. aufgefordert, eine monatliche Aufschlüsselung der Abgabebeträge an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe sowie eine gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner 2017 bis März 2018.

Der Vorhalt enthält eine Anleitung zur Erstellung des Gleichbehandlungsnachweises. Der Inhalt wird mangels Entscheidungsrelevanz nicht wiedergegeben.

Beigelegt wurde diesem Vorhalt das Prüfungsergebnis der „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ (GPLA) für das Jahr 2017 und 1-4/2018 vom 20. Juli 2018. Hiezu wurde angemerkt, dass für das Jahr 2017 weder Jahreserklärungen gem. § 11 Abs. 4 KommStG i.d.g.F. bzw. § 6 Abs. 2 Dienstgeberabgabegesetz i.d.g.F. abgegeben noch der prüfenden Behörde (Finanzamt Wien 1/23) entsprechende Unterlagen vorgelegt worden seien.

Der rechtsfreundliche Vertreter beantragte mehrmals eine Fristerstreckung zur Erbringung des Nachweises, letztlich bis 15.5.2019, ohne dass in der Folge der Vorhalt beantwortet wurde.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 19. Juni 2019 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise statt und änderte den Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend ab, dass der Bf. gemäß § 6a KommStG für den Rückstand der ***XY*** GmbH an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 3.571,45 für den Zeitraum April 2017 bis März 2018 und gemäß § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes für den Rückstand an Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 476,07 für den Zeitraum Mai 2017 bis März 2018 haftbar gemacht wurde.

Der Rückstand wurde wie folgt aufgegliedert:

Kommunalsteuer	04/2017	199,32
Kommunalsteuer	05/2017	321,50
Kommunalsteuer	06/2017	600,63
Kommunalsteuer	07/2017	287,93
Kommunalsteuer	08/2017	296,97
Kommunalsteuer	09/2017	242,95
Kommunalsteuer	10/2017	254,07
Kommunalsteuer	11/2017	323,22
Kommunalsteuer	12/2017	322,27

		2.848,86
Säumniszuschlag	04/2017	6,99
Säumniszuschlag	05/2017	6,43
Säumniszuschlag	06/2017	12,01
Säumniszuschlag	07/2017	5,76
Säumniszuschlag	08/2017	5,94
Säumniszuschlag	09/2017	4,86
Säumniszuschlag	10/2017	5,08
Säumniszuschlag	11/2017	6,46
Säumniszuschlag	12/2017	6,45
		59,98
Kommunalsteuer	01/2018	176,46
Kommunalsteuer	02/2018	181,35
Kommunalsteuer	03/2018	291,80
		649,61
Säumniszuschlag	01/2018	3,53
Säumniszuschlag	02/2018	3,63
Säumniszuschlag	03/2018	5,84
		13,00
Dienstgeberabgabe	05/2017	14,27
Dienstgeberabgabe	06/2017	58,00
Dienstgeberabgabe	07/2017	56,00
Dienstgeberabgabe	08/2017	44,00

Dienstgeberabgabe	09/2017	34,00
Dienstgeberabgabe	10/2017	64,00
Dienstgeberabgabe	11/2017	44,00
Dienstgeberabgabe	12/2017	60,00
		374,27
Säumniszuschlag	06/2017	1,16
Säumniszuschlag	07/2017	1,12
Säumniszuschlag	08/2017	0,88
Säumniszuschlag	09/2017	1,28
Säumniszuschlag	10/2017	1,28
Säumniszuschlag	11/2017	0,88
Säumniszuschlag	12/2017	1,20
		7,80
Dienstgeberabgabe	01/2018	36,00
Dienstgeberabgabe	02/2018	28,00
Dienstgeberabgabe	03/2018	30,00
		94,00
Summe		4.047,52

Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Die Abänderung des angefochtenen Bescheides wird begründet wie folgt:

Es langte mittlerweile eine Quotenzahlung in Höhe von 3,7387 % oder Euro 169,95 ein. Bei der monatlichen Berechnung der Kommunalsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2018 wurde das Schätzungsergebnis der GPLA herangezogen.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben

den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 6a Abs. 1 des 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 abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

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

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

Voraussetzungen für die Haftung sind also:

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

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabensforderungen 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 Abgabensrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich sind.

Es ist ferner Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich war, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe

darzutun hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist.

Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde vor, dass der behauptete Rückstand unrichtig und zudem nicht nachvollziehbar sei, da eine Aufschlüsselung der Abgaben nach Monaten nicht erfolgt sei und somit vom Beschwerdeführer nicht geprüft werden könne.

Im Insolvenzverfahren der ***XY*** GmbH sei von der Behörde ein abweichender Rückstand angemeldet worden.

Der Einschreiter sei erst seit ***Datum4*** Geschäftsführer der Schuldnerin. Für Abgabenrückstände die davor entstanden seien, könne den Beschwerdeführer keine Haftung treffen.

Zudem habe dieser sämtliche Gläubiger ab Erkennen der insolvenzrechtlichen relevanten Überschuldung gleich behandelt.

Auch treffe den Beschwerdeführer kein Verschulden an der Nichtzahlung der geltend gemachten Abgabenrückstände, da diese erst nach Insolvenzeröffnung festgestellt worden und er sich laufend eines Steuerberaters bedient habe, der sich lediglich auf vertretbare Rechtsansichten bei Erstellung der Lohnverrechnung gestützt habe.

Zudem sei auszuführen, dass im Insolvenzverfahren der Hauptschuldnerin mit einer Quote zu Gunsten der Insolvenzgläubigerin zu rechnen ist.

Aus der Konkureröffnung allein ergebe sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung.

Gesetzwidrig sei eine Haftungsinanspruchnahme, die den gesamten offenen Abgabenbetrag umfasst, obwohl nur ein Teil objektiv uneinbringlich sei.

Dem ist Folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 18 Abs. 1 GmbHG wird die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer wird auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer hat insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis. Daraus ist abzuleiten, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person

nicht eingebracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) 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. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrückzahlung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (VwGH vom 19. März 2015, 2011/16/0188). Für die Haftung nach § 6a KommStG und nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe gilt nichts anderes (vgl. etwa VwGH vom 18. März 2013, 2011/16/0187, mwN).

Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen 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. 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 18. März 2013, 2011/16/0187).

Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0199).

Im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel ist die Erstellung eines Liquiditätsstatus in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mittel und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt, gefordert.

Gegen die Gleichbehandlungspflicht verstößt ein Geschäftsführer, der Abgabenschulden bei Fälligkeit nicht vollständig entrichtet, dann nicht, wenn die Mittel, die ihm zur Verfügung stehen, nicht für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichen, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandelt und diesem Verhältnis entsprechend anteilig erfüllt; insoweit ist auch das Ausmaß

der Haftung bestimmt (vgl. VwGH vom 28. Mai 1986, 84/13/0246, VwSlg 6123F/1986, VwGH vom 21. Mai 1992, 88/17/0216). Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren betreffend seine Heranziehung zur Haftung die Grundlagen für die behördliche Feststellung des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat. Der Vertreter hat den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, zu erbringen. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH vom 29. Mai 2013, 2010/16/0019).

Betreffend den Nachweis der Gläubigergleichbehandlung wurde der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 3. Jänner 2019 aufgefordert, eine derartige, monatlich per Fälligkeitstag der Abgaben gegliederte Liquiditätsaufstellung abzugeben. Dieser Aufforderung ist der Beschwerdeführer bis jetzt trotz mehrmaliger Fristerstreckung nicht nachgekommen.

Auch ein Hinweis auf die (gleichmäßig befriedigende) Quote im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin sowie die Behauptung der Gleichbehandlung ab Erkennen der insolvenzrechtlich relevanten Überschuldung wirkt nicht haftungsbefreiend, zumal in der Haftung gemäß § 6a KommStG nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe vom Beschwerdeführer nachzuweisen gewesen wäre, dass die Abgabenschuldigkeiten gegenüber den übrigen fällig gewesenen Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt - somit nicht erst im Konkursverfahren - nicht schlechter behandelt wurden. Im Konkursverfahren der Primärschuldnerin wurde eine Quote in Höhe von 3,7387 % im April 2019 nach Rechtskraft der Schlussrechnung und des Verteilungsentwurfes überwiesen, welche nun im obigen Spruch berücksichtigt wurde.

Bezüglich der Behauptung des Beschwerdeführers, dass er nicht für Abgabenrückstände, welche vor dem 24. April entstanden sind, hafte ist festzuhalten, dass es der ständigen Judikatur des VwGH entspricht, dass ein Geschäftsführer auch für Abgabenrückstände haftet, die vor seiner Geschäftstätigkeit fällig geworden sind, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endet (vgl. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0155, VwGH vom 23. Juni 2009, 2007/13/0005, 0006, 0007). Der haftende Vertreter muss sich bei der Übernahme seiner Tätigkeit darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH vom 25. Juni 1990, 89/15/0063, vom 24. Februar 2010, 2006/13/0094).

Bei Abgaben, welche der Abgabenschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, bestimmt sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabentrückzahlung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH vom 25. Oktober 1996, 93/17/280) und nicht, wann die Nachforderung anlässlich einer Revision oder einer „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ (GPLA) festgestellt wurden.

Der Umstand, dass die Gesellschaft für alle steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Belange einen Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder beauftragt hat, enthebt den Beschwerdeführer als Geschäftsführer jedenfalls nicht der Pflicht, die beauftragten Personen bei ihrer Tätigkeit zu überwachen, und zwar mindestens in solchen Abständen, die es ausschließen, dass ihr Steuerrückstände verborgen bleiben (VwGH vom 24. Oktober 1979, 111, 112, 300/79, VwLlg 5417 F sowie vom 13. September 1988, 87/14/0148, ÖStZB 1989, 140).

Zu den abgaberechtlichen Pflichten zählt auch die Pflicht zur zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen. Der Beschwerdeführer ist seit ***Datum4*** Geschäftsführer der Primärschuldnerin.

Gemäß § 11 Abs. 4 KommStG bzw. § 6 Abs. 2 des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe hat der Abgabepflichtige bis Ende März des folgenden Kalenderjahres der Gemeinde eine Steuererklärung abzugeben. Auch dieser Pflicht ist der Beschwerdeführer als Vertreter der Primärschuldnerin nicht nachgekommen. Mit der GPLA wurden die Abgabebeträge vom Masseverwalter anerkannt und gelten damit als festgesetzt. Laut Prüferin wurden die Abgabebeträge für das Jahr 2017 laut Kennzahl 210 der übermittelten Lohnzettel errechnet, für das Jahr 2018 wurde die Bemessungsgrundlage auf Grundlage der Lohnzettel für das Jahr 2017 geschätzt, da keine Unterlagen vorgelegt wurden.

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH vom 30. September 1998, 97/13/0033, vom 19. März 2002, 98/14/0026, vom 27. August 2002, 96/14/0111, vom 8. September 2009, 2009/17/0119 bis 0122).

Die Ergebnisse der GPLA hätte der Beschwerdeführer vom Masseverwalter anfordern können und sind diesem im Übrigen mit Schreiben vom 3. Jänner 2019 zur Kenntnis gebracht worden.

Voraussetzung für die Abgabenhaftung nach § 6a KommStG und nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe ist nicht mehr die Uneinbringlichkeit, sondern der Umstand, dass die Abgabe beim Abgabepflichtigen „nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann“. Die Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner muss lediglich mit Schwierigkeiten

verbunden, die Einbringung beim Abgabenschuldner also im Vergleich zu einer durchschnittlichen Einbringung bloß erschwert sein, wie insbesondere im Fall der Konkursöffnung. (VwGH vom 20. Juli 1999, 97/13/0236).

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 3. Mai 1988 (Anm. BFG: richtig wohl ***Datum1***) zur Zahl ***1*** wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung ist durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt.

Zur Feststellung des Beschwerdeführers, dass im Insolvenzverfahren der ***XY*** GmbH von der Behörde ein abweichender Rückstand angemeldet worden sei, wird angemerkt, dass von den angemeldeten und anerkannten Forderungen in Höhe von Euro 4.545,84 nicht alle Forderungen vor Konkursöffnung fällig waren, daher ist der in Haftung gezogenen Betrag niedriger als die angemeldete Forderung.

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

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

Dagegen brachte der rechtsfreundliche Vertreter mit Schriftsatz vom 31. Juli 2019 einen Vorlageantrag ein, ohne das bisherige Vorbringen zu ergänzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen:

a) 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.

b) 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.

c) 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).

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

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

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.

Haftungsvoraussetzungen:

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

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

In gegenständlichen Fall sind keine Abgabenfestsetzungsbescheide aktenkundig.

Der Bf. bringt in der Beschwerde vor, dass der Rückstand unrichtig und zudem nicht nachvollziehbar sei, da eine Aufschlüsselung nach Monaten nicht erfolgt sei und somit nicht geprüft werden könne.

Dazu wird festgestellt, dass seitens des Finanzamtes Wien 1/23 eine GPLA zur Ermittlung der Berechnungsgrundlagen für alle lohnabhängigen Abgaben, somit auch für die haftungsgegenständlichen Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben, stattgefunden hat.

Bereits im Vorhalt vom 3. Jänner 2019 wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass für das Jahr 2017 weder Jahreserklärungen gemäß § 11 Abs. 4 KommStG bzw. § 6 Abs. 2 Dienstgeberabgabengesetz abgegeben noch der prüfenden Behörde entsprechende Unterlagen vorgelegt wurden.

Laut Prüferin wurden die Abgabenbeträge für das Jahr 2017 laut Kennzahl 210 der übermittelten Lohnzettel errechnet, für das Jahr 2018 wurde die Bemessungsgrundlage auf Grundlage der Lohnzettel für das Jahr 2017 geschätzt. Die Bemessungsgrundlagen zur Kommunalsteuer für den Zeitraum Jänner bis April 2018 sind im Bericht auf die einzelnen Monate detailliert aufgegliedert.

Die Prüfungsergebnisse wurden dem Bf. mit dem genannten Vorhalt vom 3. Jänner 2019 übermittelt.

Allerdings war nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Inanspruchnahme für eine Zusammenfassung von mehreren Voranmeldungszeiträumen (durch Anführung einer im Gesetz nicht vorgesehenen Jahressteuer) für die Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben nicht zulässig, da der Bf. damit nicht in die Lage versetzt wurde, die geforderte Liquiditätsaufstellung zu den jeweiligen Fälligkeitstagen zu erstellen (VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208) bzw. konkret vorzubringen, weshalb er welche Abgabe nicht (vollständig) abgeführt oder entrichtet habe, und so den ihm auferlegten Entlastungsbeweis zu erbringen (VwGH 30.1.2014, 2013/16/0199).

Dieser Mangel wurde jedoch saniert, da die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung die Nachforderungsbeträge unter Berücksichtigung der Konkursquote wie folgt aufgegliedert hat:

Kommunalsteuer	04/2017	199,32
Kommunalsteuer	05/2017	321,50
Kommunalsteuer	06/2017	600,63

Kommunalsteuer	07/2017	287,93
Kommunalsteuer	08/2017	296,97
Kommunalsteuer	09/2017	242,95
Kommunalsteuer	10/2017	254,07
Kommunalsteuer	11/2017	323,22
Kommunalsteuer	12/2017	322,27
		2.848,86
Säumniszuschlag	04/2017	6,99
Säumniszuschlag	05/2017	6,43
Säumniszuschlag	06/2017	12,01
Säumniszuschlag	07/2017	5,76
Säumniszuschlag	08/2017	5,94
Säumniszuschlag	09/2017	4,86
Säumniszuschlag	10/2017	5,08
Säumniszuschlag	11/2017	6,46
Säumniszuschlag	12/2017	6,45
		59,98
Kommunalsteuer	01/2018	176,46
Kommunalsteuer	02/2018	181,35
Kommunalsteuer	03/2018	291,80
		649,61
Säumniszuschlag	01/2018	3,53
Säumniszuschlag	02/2018	3,63

Säumniszuschlag	03/2018	5,84
		13,00
Dienstgeberabgabe	05/2017	14,27
Dienstgeberabgabe	06/2017	58,00
Dienstgeberabgabe	07/2017	56,00
Dienstgeberabgabe	08/2017	44,00
Dienstgeberabgabe	09/2017	34,00
Dienstgeberabgabe	10/2017	64,00
Dienstgeberabgabe	11/2017	44,00
Dienstgeberabgabe	12/2017	60,00
		374,27
Säumniszuschlag	06/2017	1,16
Säumniszuschlag	07/2017	1,12
Säumniszuschlag	08/2017	0,88
Säumniszuschlag	09/2017	1,28
Säumniszuschlag	10/2017	1,28
Säumniszuschlag	11/2017	0,88
Säumniszuschlag	12/2017	1,20
		7,80
Dienstgeberabgabe	01/2018	36,00
Dienstgeberabgabe	02/2018	28,00
Dienstgeberabgabe	03/2018	30,00
		94,00

Summe		4.047,52
-------	--	----------

Dem Bf. wurden somit die Bemessungsgrundlagen (Prüfungsergebnisse der GPLA vom 20. Juli 2018) mitgeteilt und die Nachforderungsbeträge aufgegliedert.

Die gegenüber dem Beschwerdeführer erlassene Beschwerdeentscheidung hatte die Wirkung eines Vorhaltes (vgl. VwGH vom 28.2. 2002, 97/15/0063). Im danach eingebrachten Vorlageantrag, wurde dennoch zu den einzelnen Abgabenansprüchen kein Vorbringen erstattet.

Der Berufungsantrag (nunmehr Beschwerdeantrag) iSd § 250 Abs. 1 lit. c BAO soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit der Berufungswerber (Beschwerdeführer) dem Bescheid anlastet und beseitigt wissen will (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2574). Das Vorbringen, Abgaben seien unrichtig festgesetzt, stellt keinen ausreichenden Berufungsantrag (Beschwerdeantrag) dar (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0213 mit dem dortigen Verweis auf VwGH 17.9.1996, 92/14/0081).

Mangels konkreten Vorbringens ist daher von der Richtigkeit der in der Beschwerdeentscheidung angeführten und aufgegliederten Abgabenschuldigkeiten auszugehen. Es war daher der Beschwerde insoweit stattzugeben.

⌘ Erschwerte Einbringlichkeit

Im Gegensatz zu dem hier nicht zur Anwendung kommenden § 9 BAO (Haftung für Abgabenschuldigkeiten) setzen § 6a Abs. 1 KommStG und § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabengesetzes 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.

Im gegenständlichen Fall wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum1*** das Konkursverfahren über das Vermögen der ***XY*** GmbH eröffnet, der mit Beschluss vom ***Datum2*** nach Schlussverteilung aufgehoben wurde. In der Folge wurde die GmbH per ***Datum3*** 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. seit ***Datum4*** bis zur Konkurseröffnung (***Datum1***) als Geschäftsführer der Primärschuldnerin fungierte und somit in Hinblick auf § 80 BAO - bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen- zur Haftung herangezogen werden kann.

☐ abgabenrechtliche Pflichtverletzung und das Verschulden des Geschäftsführers an der Pflichtverletzung

Gemäß § 18 GmbHG wird die GmbH durch die Geschäftsführer vertreten. Ein bestellter Geschäftsführer hat die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen oder seine Funktion unverzüglich niederzulegen. Hat er dies nicht getan, dann muss er die haftungsrechtlichen Konsequenzen tragen (vgl. zB VwGH 2.7.2002, 96/14/0076, und vom VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190; zur Haftung eines "willfähigen" Geschäftsführers vgl. weiters das Erkenntnis vom VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044 mwN).

Zu den Pflichten des Geschäftsführers gehört,

- für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (Abgabenzahlungspflicht);
- die Erfüllung der den Vertretenen treffenden gesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten;
- andere Personen (Angestellte), die er mit den steuerlichen Agenden betraut, zu kontrollieren (Auswahl- und Kontrollpflichten);
- sich bei Geschäftsübernahme zu informieren;
- Zurücklegung der Geschäftsführungsfunktion bei Behinderung/Beschränkung der Befugnisse.

Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Beschwerdeführer besteht darin, dass die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen unterlassen wurde. Sowohl nach § 6a KommStG als auch § 6a Dienstgeberabgabengesetz tritt die Haftung nicht nur bei Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, sondern auch bei Verletzung sonstiger Pflichten ein.

Eine weitere Pflichtverletzung liegt auch in dem Umstand, dass für das Jahr 2017 keine Jahreserklärungen gemäß § 11 Abs. 4 KommStG bzw. § 6 Abs. 2 Dienstgeberabgabengesetz eingereicht wurden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei,

widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinn des § 6a KommStG und § 6a DGAG annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. VwGH vom 28. Februar 2014, 2012/16/0180).

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

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

Einen Gleichbehandlungsnachweis hat der Bf. trotz Aufforderung nicht vorgelegt, obwohl ihm die belangte Behörde die Aufschlüsselung der haftungsgegenständlichen Abgaben (vgl. Punkt "Abgabeforderungen") in der Beschwerdeentscheidung bekanntgegeben hat und er somit in die Lage gewesen wäre, diesen Nachweis zu erbringen.

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

Gemäß § 11 Abs. 2 KommStG 1993 und § 6 Abs. 1 (Wiener) Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe hat der Unternehmer die Abgabe für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten hat. Diese Fälligkeitstage erfahren durch eine Festsetzung keine Änderung.

Die älteste nunmehr haftungsgegenständliche Abgabe (Kommunalsteuer 4/2017) war am 15.5.2017 fällig, die jüngsten Abgaben (Kommunalsteuer und DGA 3/2018) am 15.4.2018, somit fallen diese in den Zeitraum der Vertretertätigkeit des Bf.

Zu den Säumniszuschlägen: Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche.

Diese Norm bezieht sich nach VwGH 21.9.1990, 87/17/0223 nicht etwa nur auf jene, die NACH Zustellung des Haftungsbescheides entstanden sind.

Die Säumniszuschläge waren jeweils mit Ablauf des jeweiligen Fälligkeitstages der Stammafgabe verwirkt unabhängig von deren bescheidmäßigen Festsetzung. Der Bf. haftet daher für diese Nebenansprüche unabhängig davon, dass die Säumniszuschläge erstmals mit dem Haftungsbescheid geltend gemacht wurden.

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

Nach herrschender Rechtsprechung entbindet die Betrauung eines Steuerberaters mit der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter nach § 80 BAO 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 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 (VwGH 2.8.1995, 94/13/0095). Gleiches muss auch dann gelten, wenn sich der Vertreter bei der Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten eines Rechtsanwaltes bedient (VwGH 25.02.2010, 2009/16/0246).

Verweist der Bf. somit in der Beschwerde auf die Betrauung betriebsfremder Spezialisten mit der steuerlichen Erfassung und Abwicklung und macht damit mangelndes Verschulden geltend, hat er es verabsäumt im Detail darzulegen, welcher konkrete Sachverhalt den Spezialisten mitgeteilt worden wäre und auf welcher Grundlage diese die Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe berechnet hätten. Wie bereits ausgeführt, schließt die bloße Übertragung der steuerlichen Belange auf einen Steuerberater oder Rechtsanwalt nicht jedwedes

Verschulden gemäß § 9 Abs. 1 in Verbindung mit § 80 Abs. 1 BAO aus (vgl. VwGH 18.03.2013, 2012/16/0049, sowie vom 9.06.1986, 85/15/0069).

Die Betrauung Dritter, insbesondere auch eines Steuerberaters, mit der Wahrnehmung der Abgabenangelegenheiten befreit den Geschäftsführer (Vertreter) aber auch nicht davon, den Dritten zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass dem Geschäftsführer Steuerrückstände verborgen bleiben (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 21.10.2003, 2001/14/0099). Unterbleibt die Überwachung, liegt eine Pflichtverletzung des Vertreters vor.

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).

In der Beschwerdeentscheidung hat sich die belangte Behörde mit dem Vorbringen, dass im Insolvenzverfahren der ***XY*** GmbH von der Behörde ein abweichender Rückstand angemeldet worden sei, auseinandergesetzt, ohne dass der Bf. dem im Vorlageantrag entgegengetreten ist.

☐ 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 "berechtigter Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeit rasch eingebracht werden kann. Ein solcher Fall liegt hier im Hinblick auf die bereits erfolgte Löschung der GmbH im Firmenbuch nicht vor.

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

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 Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 6. März 2023