

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Lisa Pucher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die Rechtsanwaltskanzlei Dr. Georg Kahlig (früher Dr. Kahlig – Mag. Stauder Rechtsanwälte), Siebensterngasse 42, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 4. April 2016 gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 4. März 2016 betreffend die Haftung als Geschäftsführer der ***T M GmbH*** in Liquidation für den entstandenen Rückstand an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 (Haftungsbetrag gesamt: € 1.377,80), zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerdeführer wird zur Haftung für nachfolgend angeführten Abgabebetrag herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	01-08/2013	€ 732,95
Dienstgeberabgabe	01-08/2013	€ 60,00
Summe		€ 792,95

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 29.01.2016 richtete der Magistrat der Stadt Wien (belangte Behörde) ein Schreiben betreffend die von der ***T M GmbH*** in Liquidation geschuldete Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für 2013 und Säumniszuschläge hierzu an den Beschwerdeführer (nachfolgend „Bf“). Der Bf sei im Firmenbuch als Geschäftsführer der ***T M GmbH*** in

Liquidation eingetragen gewesen. Im gegenständlichen Fall seien die Abgaben in Höhe eines Gesamtbetrages von € 1.377,80 nicht entrichtet worden und lägen die (in § 80 Abs 1 BAO sowie § 6a Abs 1 Dienstgeberabgabengesetz bzw § 6a Abs 1 Kommunalsteuergesetz vorgesehenen) gesetzlichen Voraussetzungen für die Haft- und Zahlungspflicht des Bf vor. Es werde dem Bf gemäß § 183 Abs 4 BAO Gelegenheit dazu gegeben, den vorliegenden Sachverhalt und das Ergebnis der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Eine Antwort auf das Schreiben vom 29.01.2016 ist bei der belangten Behörde nicht eingegangen.

Am 04.03.2016 erließ der Magistrat der Stadt Wien einen Haftungsbescheid an den Bf. Nach dem Bescheid wird der Bf gemäß § 6a Abs 1 Kommunalsteuergesetz für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen (Säumniszuschläge) der ***T M GmbH*** in Liquidation in Höhe von € 1.269,80 für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 haftbar gemacht. Des Weiteren wird der Bf gemäß § 6a Dienstgeberabgabengesetz für den Rückstand an Dienstgeberabgabe der ***T M GmbH*** in Liquidation in Höhe von € 108 für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2013 in Haftung genommen.

Der Haftungsbetrag wurde im Bescheid wie folgt gegliedert:

Abgabenart/Nebenanspruch	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	2013	€ 1.244,91
Säumniszuschlag		€ 24,89
Dienstgeberabgabe	2013	€ 108,00
Summe		€ 1.377,80

Begründend führte die belangte Behörde wie folgt aus:

Nach § 6a Abs 1 Dienstgeberabgabengesetz bzw § 6a Abs 1 Kommunalsteuergesetz haften die in § 80 BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe bzw Kommunalsteuer insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Gesellschaft sei am ***Datum*** aus dem Firmenbuch gelöscht worden. Der Rückstand sei somit bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Der Bf sei im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen gewesen und habe weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen. Er habe somit die ihm als Geschäftsführer der ***T M GmbH*** in Liquidation auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar. Die Geltendmachung

der Haftung entspreche (aufgrund der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin) auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO.

Am 04.04.2016 brachte der Bf fristgerecht Beschwerde beim Magistrat der Stadt Wien gegen den Haftungsbescheid ein. Der Bf brachte folgendes vor: Die ***T M GmbH*** sei seit Anfang 2013 nicht mehr geschäftlich tätig und zahlungsunfähig gewesen. Aus diesem Grund sei am ***Datum*** ein Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet worden. Seit Anfang 2013 seien keine Zahlungen mehr durch den Geschäftsführer geleistet worden, weder an den Magistrat der Stadt Wien, noch an andere Gläubiger. Grund hierfür war, dass keine Mittel zur Bezahlung der Forderungen bereitstanden. Den Geschäftsführer habe daher kein Verschulden an der Nichtzahlung der Abgaben getroffen. Eine Haftung des Bf sei ausgeschlossen.

Am 08.11.2016 erging die abweisende Beschwerdevorentscheidung, die laut Rückschein am 11.11.2016 übernommen wurde. Zum Vorbringen des Bf sei folgendes festzuhalten: Dem Bf sei im Vorhaltsweg mitgeteilt worden, dass sich der Rückstand aus den von der Gesellschaft selbst abgegebenen Jahreserklärungen ergäbe, woraus folge, dass Zahlungen (Löhne und Gehälter) geleistet worden sind. Der Bf habe dazu nicht Stellung genommen. Laut Anmeldungen bei der Sozialversicherung seien neben dem Bf, der bis Februar 2014 bei der Primärschuldnerin als Dienstgeber angemeldet war, noch ein Dienstnehmer bis Jänner 2014 angemeldet gewesen. Es gelte der Gleichbehandlungsgrundsatz, wonach der Abgabengläubiger nicht schlechter als andere Gläubiger behandelt werden darf. Sind zwar Geldmittel vorhanden, reichen diese aber nicht zur Deckung aller fälligen Verbindlichkeiten aus, müssten alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden. Davon könne nicht gesprochen werden, wenn Löhne zur Gänze ausbezahlt werden und Abgaben nicht entrichtet werden. Der Bf habe durch die Schlechterstellung des Abgabengläubigers seine Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt. Der Nachweis, dass dem Bf die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war, sei nicht erbracht worden.

Am 12.12.2016 wurde fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

Am 03.02.2017 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 wurde der gegenständliche Fall der Gerichtsabteilung 1018 abgenommen und mit Wirkung 10.01.2023 der Gerichtsabteilung 1090 neu zugeteilt.

Am 13.06.2023 wurde der ehemalige Steuerberater der Primärschuldnerin vom Magistrat der Stadt Wien nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht ersucht, den Abgabebetrag anhand von Buchhaltungsunterlagen monatsweise aufzuschlüsseln und der belangten Behörde vorzulegen. Der Magistrat der Stadt Wien wurde daraufhin vom ehemaligen Steuerberater der

Primärschuldnerin über den Umstand in Kenntnis gesetzt, dass aufgrund einer Kellerüberflutung keine alten Akten mehr vorhanden seien.

Am 09.10.2023 hat das Bundesfinanzgericht dem Bf die durch Aliquotierung geschätzten ausständigen monatlichen Abgabebeträge zur Kenntnis gebracht und wie folgt dazu erläutert: Die haftungsgegenständlichen Bemessungsgrundlagen entsprächen den von der Primärschuldnerin in den Jahreserklärungen deklarierten Beträgen, wobei von der Primärschuldnerin tatsächlich entrichtete Beträge in Abzug gebracht worden seien. Dem Bf stehe es frei, zu widerlegen, dass in den hier betroffenen Monaten 01-12/2013 tatsächlich Löhne ausbezahlt worden sind. Dazu wäre anhand von zweckdienlichen Unterlagen (etwa aus der Buchhaltung) schlüssig darzulegen, weshalb die - von der Primärschuldnerin selbst erklärten - Abgabebeträge nicht geschuldet werden. Vom Fehlen von Mitteln sei anhand der Aktenlage nicht auszugehen. Falls die vorhandenen Mittel zur Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten nicht ausgereicht haben, werde der Bf dazu eingeladen, den Nachweis zu erbringen, welcher Betrag unter Berücksichtigung der vorhandenen Mittel bei Gleichbehandlung aller Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Die Haftung des Bf könne (sofern dieser Nachweis gelingt) auf jenen Betrag eingeschränkt werden, um den die Abgabenbehörde bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger mehr erlangt hätte, als sie tatsächlich erhalten hat. Das Schreiben enthielt auch Anleitungen zur ordnungsgemäßen Quotenberechnung.

Am 30.10.2023 langte ein Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters des Bf beim Bundesfinanzgericht ein. Den Bf treffe an einer allfälligen Nichtentrichtung der Abgaben kein Verschulden. Spätestens im April 2013 sei die ***T M GmbH*** völlig mittellos gewesen. Dies ergebe sich schon aus dem Umstand, dass die Republik Österreich aufgrund des vollstreckbaren Rückstandsausweises vom 11.04.2013 einen Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt habe, welcher am ***Datum*** mangels Kostendeckung abgewiesen worden sei. Die ***T M GmbH*** habe nämlich nicht einmal über Mittel von € 4.000 zur Deckung der Kosten eines allfälligen Konkursverfahrens verfügt. Seit April 2013 seien daher keine Zahlungen mehr geleistet und auch keine Löhne ausbezahlt worden. Der Bf sei mit Erklärung vom ***Datum*** als Geschäftsführer bzw Liquidator der ***T M GmbH*** zurückgetreten. Der diesbezügliche Firmenbuchantrag auf Löschung sei am ***Datum*** beim Handelsgericht Wien eingelangt. Daher könne ab September 2013 keine Haftung des Bf gegeben sein, da er nicht mehr für die Geschäfte der ***T M GmbH*** verantwortlich gewesen sei. Der Bf besitze keine Buchhaltungsunterlagen mehr, da er diese anlässlich seines Rücktrittes als Liquidator am ***Datum*** an die Mehrheitsgesellschafter herausgegeben habe. Im Anhang zu dem Schreiben wurde der Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 24.05.2013 (Abweisung des Konkursantrages gemäß § 71a Abs 2 Insolvenzordnung), die Erklärung des Bf vom ***Datum*** über den Rücktritt als Geschäftsführer, ein Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 02.10.2013 (Verbesserungsauftrag) sowie der Antrag auf Löschung des Liquidators vom 08.10.2013 übermittelt.

Über den Inhalt des Schreibens vom 30.10.2023 wurde die belangte Behörde am 02.11.2023 vom Bundesfinanzgericht in Kenntnis gesetzt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war seit Gründung der Gesellschaft (mit Errichtungserklärung vom ***Datum***) alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der ***T M GmbH*** (früher ***FN***) mit Sitz in Wien und dem Geschäftszweig Marketing und Handel. Mit dem Schreiben vom ***Datum*** erklärte der Bf gegenüber der Alleingesellschafterin *** AM Service GmbH*** seinen Rücktritt. Am ***Datum*** wurde die Löschung der Funktion des Bf im Firmenbuch eingetragen.

Bei der Primärschuldnerin haften folgende bereits entstandene und fällige Abgabenverbindlichkeiten unberichtigt aus:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	bezahlt	offener Saldo
<i>Kommunalsteuer</i>	01/2013	€ 127,98		€ 127,98
	02/2013	€ 127,98	- € 94,22	€ 33,76
	03/2013	€ 127,98	- € 99,68	€ 28,30
	04/2013	€ 127,98	- € 97,00	€ 30,98
	05/2013	€ 127,98		€ 127,98
	06/2013	€ 127,98		€ 127,98
	07/2013	€ 127,98		€ 127,98
	08/2013	€ 127,98		€ 127,99
	09/2013	€ 127,98		€ 127,99
	10/2013	€ 127,98		€ 127,99
	11/2013	€ 127,98		€ 127,99
	12/2013	€ 127,98		€ 127,99
				€ 1.244,91
<i>Dienstgeberabgabe</i>	01/2013	€ 12,00		€ 12,00
	02/2013	€ 12,00		€ 12,00
	03/2013	€ 12,00	- € 12,00	€ 0,00
	04/2013	€ 12,00	- € 12,00	€ 0,00
	05/2013	€ 12,00	- € 12,00	€ 0,00
	06/2013	€ 12,00		€ 12,00
	07/2013	€ 12,00		€ 12,00
	08/2013	€ 12,00		€ 12,00
	09/2013	€ 12,00		€ 12,00

	10/2013	€ 12,00		€ 12,00
	11/2013	€ 12,00		€ 12,00
	12/2013	€ 12,00		€ 12,00
				€ 108,00

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum*** über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens wurde die ***T M GmbH*** aufgelöst und der Bf als Liquidator bestellt.

Am ***Datum*** erging erneut ein Beschluss des Handelsgerichtes Wien über die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens.

Am ***Datum*** wurde die Gesellschaft gemäß § 40 Firmenbuchgesetz infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Es wurden keine Abgabenbescheide über die haftungsgegenständlichen Abgaben erlassen. Die im angefochtenen Bescheid haftungsmäßig geltend gemachten Säumniszuschläge sind der Primärschuldnerin am 30.05.2014 mit Bescheid vorgeschrieben worden.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Gründung und Löschung der Primärschuldnerin sowie zur Vertreterstellung des Bf wurden einem Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin entnommen.

Dass die unter Punkt II.1. tabellarisch angeführten Abgaben in Höhe des in Spalte „offener Saldo“ angeführten Betrages nicht zum Fälligkeitstermin bezahlt worden sind, ist unstrittig.

Die Feststellung, dass bei der Primärschuldnerin aufgrund von Lohn- und Gehaltsauszahlungen im Jahr 2013 eine Kommunalsteuerschuld in oben angeführter Höhe entstanden ist, gründet sich auf folgende Umstände:

- Die Primärschuldnerin hat am 26.03.2014 eine Jahreserklärung für 2013 (Betrag laut Jahreserklärung: € 1.535,81) abgegeben. Davon hat die ***T M GmbH*** im Jahr 2013 einen Betrag von € 290,90 an den Magistrat der Stadt Wien bezahlt.
- Buchhaltungsunterlagen, die zeigen, dass die genannten Beträge unrichtig sind bzw nicht den tatsächlich ausbezahlten Lohn- und Gehaltsauszahlungen entsprechen, wurden vom Bf nicht vorgelegt; auch dem früheren steuerlichen Vertreter der ***T M GmbH*** war es nicht mehr möglich, solche Unterlagen zur Verfügung zu stellen.

Vor dem Hintergrund wurde als erwiesen angenommen, dass in den Monaten 1-12/2013 tatsächlich Löhne und Gehälter zur Auszahlung gelangt sind. Unterlagen, die eine monatliche Aufgliederung der Abgabenbeträge ermöglichen, konnten vom Bf nicht mehr vorgelegt werden und waren auch im Ermittlungsweg nicht mehr erlangbar. Die monatlichen Beträge wurden

daher geschätzt (Aliquotierung). Dem Bf wurde Kenntnis über die monatlichen Abgabebeträge verschafft (siehe Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 09.10.2023).

Dass im Jahr 2013 Dienstverhältnisse mit der ***T M GmbH*** bestanden haben, wurde aus Sozialversicherungsdaten abgeleitet. Eine Liste der im Jahr 2013 bei der ***T M GmbH*** angemeldeten Dienstnehmer (*** K M***, ***der Bf*** und ***Z F***) wurde dem Bf am 09.10.2023 vom Bundesfinanzgericht übermittelt. In Anbetracht des Umstandes, dass ***Bf1*** und ***Z F*** im gesamten Jahr 2013 als Dienstnehmer der ***T M GmbH*** angemeldet waren, erscheint der von der belangten Behörde bei der Haftungsanspruchnahme angesetzte Abgabebetrag (€ 144 laut Jahreserklärung abzüglich des von der ***T M GmbH*** in 2013 tatsächlich an den Magistrat der Stadt Wien geleisteten Dienstgeberabgabebetrages in Höhe von € 36 = € 108) gering, jedoch darf vom Verwaltungsgericht kein höherer Haftungsbetrag zu Grunde gelegt werden, da Spruch des Haftungsbescheides die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe ist und damit die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt wird (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Die Feststellungen zur Nichteröffnung des Konkursverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens gründen sich auf die Eintragungen im Firmenbuch.

Dass keine Bescheide hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben erlassen worden sind, ergibt sich aus der Aktenlage. Gleiches gilt für die Feststellung der am 30.05.2014 mit Bescheid erfolgten Vorschreibung der haftungsmäßig geltend gemachten Säumniszuschläge.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zu klären war, ob die Haftungsanspruchnahme des Bf für die hier gegenständlichen Abgaben und Nebenansprüche zu Recht erfolgt ist:

(1) Rechtliche Rahmenbedingungen

§ 6a Kommunalsteuergesetz 1993 regelt:

„(1) Die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung bezeichneten Vertreter haften 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 Bundesabgabenordnung gilt sinngemäß.

(2) Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in §§ 80 ff Bundesabgabenordnung bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

(3) Die in Abs. 2 bezeichneten Personen haften für die Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge ihrer Einflussnahme nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.“

§ 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz enthält folgende Regelung:

„(1) Die in den §§ 80 ff Bundesabgabenordnung – BAO bezeichneten Vertreter haften 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 Bundesabgabenordnung – BAO gilt sinngemäß.

(2) Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in §§ 80 ff Bundesabgabenordnung – BAO bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden.

(3) Die in Abs. 2 bezeichneten Personen haften für die Dienstgeberabgabe insoweit, als diese Abgabe infolge ihrer Einflussnahme nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung.“

§ 80 Abs 1 BAO sieht vor: *„Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.“*

Demnach setzt die Geltendmachung der Haftung gemäß § 6a Kommunalsteuergesetz bzw § 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz in Verbindung mit § 80 BAO folgendes voraus:

1. Vertreterstellung gemäß den §§ 80 ff BAO
2. Erschwerte Einbringlichkeit der betreffenden Abgabeforderung beim Vertretenen (Primärschuldner)
3. Verletzung von abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten
4. Verschulden des Vertreters
5. Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und erschwerter Einbringlichkeit

Die Erlassung von Haftungsbescheiden (§ 224 BAO) liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 7 Rn 5 mwN). Nach § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium bei der Geltendmachung persönlicher Haftungen ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Dem Begriff „Billigkeit“ ist die Bedeutung „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (vgl zB VwGH 03.07.2003, 2000/15/0043). Neben der Nachrangigkeit der Haftung wäre bei der Ermessensübung in diesem Sinn beispielsweise ein behördliches Mitverschulden an der Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner (etwa durch Säumigkeit der Abgabenbehörde bei der Eintreibung der Abgaben bei der Primärschuldnerin), die Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages oder die (endgültige) Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen selbst zu berücksichtigen (siehe dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 7 Rn 7 mwN). Auch ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme andererseits ist ein Umstand, der bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht gelassen werden darf. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab (VwGH 07.12.2020, Ra 2020/13/0095; VwGH 19.05.2021, Ra 2019/13/0046).

(2) Schlussfolgerungen

Der Bf wurde im Ausmaß von € 792,95 zu Recht für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Anspruch genommen:

Die oben angeführten - aus § 6a Kommunalsteuergesetz bzw § 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz sowie den §§ 80 ff BAO ableitbaren - Haftungsvoraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt:

- Als GmbH-Geschäftsführer bzw Liquidator gehörte der Bf zum in den §§ 80 ff BAO angesprochenen Personenkreis.
- Die in § 6a Kommunalsteuergesetz bzw § 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz normierte „*erschwerte Einbringlichkeit*“ als Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme ist durch die Abweisung des Konkursantrages mangels Vermögen am ***Datum*** (und neuerlich am ***Datum***) eingetreten (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 9 Rn 34). Die Gesellschaft ist mittlerweile aus dem Firmenbuch gelöscht. Eine (auch nur teilweise) Einbringung der noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin ist nicht mehr möglich.

- Zu den Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH gehört es, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Gesellschaft wahrzunehmen und für die Entrichtung der Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu sorgen (siehe zB VwGH 22.09.1999, 96/15/0049, VwGH 03.09.2008, 2006/13/0121, VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085). Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe wären monatsweise, jeweils am 15. des darauffolgenden Monats zu entrichten gewesen (siehe § 11 Abs 2 Kommunalsteuergesetz 1993 sowie § 6 Abs 1 Wiener Dienstgeberabgabengesetz). Der Bf kann (nur) für Abgaben der ***T M GmbH*** in Anspruch genommen, deren Fälligkeit bis zum Rücktritt des Bf von seiner Funktion (als Geschäftsführer bzw Liquidator) am ***Datum*** eingetreten ist. Abgaben mit einem danach gelegenen Fälligkeitstag (dh Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für September bis Dezember 2013) sind aus der Haftung auszuscheiden. Dementsprechend kommt auch eine Haftung des Bf für die erst am 30.05.2014 bescheidmäßig vorgeschriebenen Säumniszuschläge nicht in Betracht: Nach § 217a Z 2 BAO werden Säumniszuschläge für Landes- und Gemeindeabgaben im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides fällig. Im Mai 2014 war der Bf nicht mehr für die zeitgerechte Entrichtung von Abgaben für die Primärschuldnerin verantwortlich. Vor seinem Rücktritt am ***Datum*** war der Bf (seit Gründung der Gesellschaft) alleiniger Geschäftsführer bzw Liquidator der Primärschuldnerin. Er ist daher prinzipiell dazu verpflichtet gewesen, für die Entrichtung der betreffenden (monatlich fälligen) Abgaben Sorge zu tragen und zwar insoweit als hierfür liquide Mittel vorhanden waren (vgl zB VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 26.11.2002, 99/15/0249; VwGH 23.04.2021, Ra 2020/13/0108). Der Bf hat vorgebracht, dass die ***T M GmbH*** (spätestens im April 2013) völlig mittellos gewesen sei, was sich aus dem Umstand ergäbe, dass die Republik Österreich aufgrund des vollstreckbaren Rückstandsausweises vom 11.04.2013 einen Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens gestellt habe, welcher am ***Datum*** mangels Kostendeckung abgewiesen worden sei. Die ***T M GmbH*** habe nicht einmal über Mittel von € 4.000 zur Deckung der Kosten eines allfälligen Konkursverfahrens verfügt. Damit hat der Bf nicht dargetan, dass die Gesellschaft an den verschiedenen Fälligkeitstagen über keinerlei liquide Mittel verfügt hätte. Vom völligen Fehlen von Mitteln zur Abgabentrachtung ist nicht auszugehen. Es sind Löhne und Gehälter ausbezahlt worden, aber auch Zahlungen an den Magistrat der Stadt Wien erfolgt. Sofern die Primärschuldnerin nicht über ausreichende Mittel zur Befriedigung aller Verbindlichkeiten verfügte, hätte den Bf die Verpflichtung getroffen, alle Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Der Bf hat trotz Aufforderung nicht nachgewiesen, dass er dieser Pflicht nachgekommen ist.
- Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit reicht aus, zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137). Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen

Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (zB VwGH 28.02.2013, 2012/16/0029; VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184; VwGH 19.03.2015, 2013/16/0166; VwGH 22.04.2015, 2013/16/0208; VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Dem Vertreter obliegt dabei kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die zB der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrachtung entgegenstanden (VwGH 04.04.1990, 89/13/0212; VwGH 27.10.2008, 2005/17/0259; zumindest „qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast“; siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 7 Rn 22). Damit der organschaftliche Vertreter seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der Gesellschaft und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitraum erforderlich (vgl VwGH 26.06.2007, 2006/13/0086); er hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 07.09.1990, 89/14/0132), etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken (zB VwGH 27.05.2020, Ra 2020/13/0027). Dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht oder nicht zur Gänze entrichten kann, ist es schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im oben beschriebenen Sinn ermöglichen (vgl VwGH 28.02.2014, 2012/16/0001; VwGH 18.03.2013, 2011/16/0187). Für die verfahrensgegenständlichen Abgabebeträge konnte der Bf keinerlei Nachweise vorlegen, die auf ein fehlendes Verschulden seinerseits deuten würden. Auf Ebene des Verschuldens ist zu prüfen, ob dem Vertreter die objektive Rechtswidrigkeit seines Verhaltens (nämlich die Nichtentrichtung der hier gegenständlichen Abgaben) auch subjektiv vorwerfbar ist. Dies wäre etwa nicht der Fall, wenn der Bf die Unrichtigkeit (hier nicht fristgerechte Entrichtung der Abgabe) nicht hätte erkennen können (vgl etwa VwGH 24.02.1999, 98/13/0144). Dafür bestehen keine Anhaltspunkte.

- Der Vertreter haftet für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat (VwGH 24.02.2011, 2009/16/0108). Die Verletzung der Gleichbehandlungspflicht wird nur als kausal für den anteiligen Abgabenausfall angesehen (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 7 Rn 27). Die Rechtsprechung des VwGH zur Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, 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. Erbringt der Geschäftsführer nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (vgl. VwGH 23.06.2009, 2007/13/0014; VwGH 24.01.2017, Ra 2015/16/0078). Eine entsprechende Quotenberechnung wurde vom Bf nicht vorgelegt.

Es bestehen auch keine Gründe, die es - im Rahmen der Ermessensübung - rechtfertigen, von der Haftungsanspruchnahme im Ausmaß von € 792,95 Abstand zu nehmen bzw die Haftung noch weiter einzuschränken: Die Zweckmäßigkeit der Geltendmachung der Haftung liegt darin, dass nur durch diese Maßnahme eine Einbringlichkeit der angeführten Abgaben gegeben ist und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann. Eine Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit zwischen Feststellung der erschwerten Einbringlichkeit und Erlassung des Haftungsbescheides bzw Haftungsvorhaltes an den Bf ist zu verneinen: Zwar sind die Schwierigkeiten, die sich für das Einbringen der Abgabenforderungen bei der ***T M GmbH*** ergeben haben, für die belangte Behörde bereits in etwa Mitte 2014 manifest geworden, während der erste Haftungsvorhalt an den Bf Anfang 2016 (also erst 1,5-2 Jahre später) ergangen ist. Dies ist jedoch noch nicht als langer Zeitraum anzusehen. Überdies hat der Bf offenbar bereits seit Ende September 2013 nicht mehr über zweckdienliche Unterlagen verfügt, da die Buchhaltungsunterlagen nach eigenem Vorbringen anlässlich seines Rücktrittes als Liquidator am ***Datum*** an die Mehrheitsgesellschafter herausgegeben wurden. Es sind auch keine anderen Sachverhaltselemente ersichtlich, die eine Haftung des Bf in Höhe von € 792,95 für die betreffenden Abgabenschulden der Primärschuldnerin als unbillig erscheinen lassen.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

3.2. 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.

Über die sich im gegenständlichen Fall stellende Rechtsfrage der Heranziehung des organschaftlichen Vertreters einer GmbH zur Haftung für deren Abgabenschulden wurde im Sinne der oben wiedergegebenen ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden. Darüber hinaus hing die Entscheidung von auf Ebene der Beweiswürdigung zu klärenden Sachfragen ab. Eine Revision ist daher unzulässig.

Wien, am 29. November 2023