

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Lisa Pucher in der Beschwerdesache \*\*\*Bf\*\*\*, \*\*\*Bf Adr\*\*\*, vertreten durch Dr. Herbert Wabnegg, Rechtsanwalt, Bösendorferstraße 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 18. November 2015 betreffend die Haftung als Geschäftsführerin der \*\*\*X GmbH\*\*\* für den entstandenen Rückstand an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen für den Zeitraum Jänner 2011 bis Juli 2012 (Haftungsbetrag gesamt: € 8.574,85), zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerdeführerin wird zur Haftung für nachfolgend angeführte Abgabebeträge herangezogen:

| Abgabenart/Nebenanspruch | Zeitraum   | Betrag            |
|--------------------------|------------|-------------------|
| Kommunalsteuer           | 01-07/2012 | € 3.708,25        |
| Säumniszuschlag          |            | € 74,16           |
| Dienstgeberabgabe        | 01-07/2012 | € 623,28          |
| Säumniszuschlag          |            | € 12,46           |
| <b>Summe</b>             |            | <b>€ 4.418,15</b> |

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Am 24.04.2013 richtete der Magistrat der Stadt Wien (belangte Behörde) ein Schreiben betreffend die von der \*\*\*X GmbH\*\*\* (nachfolgend auch „Primärschuldnerin“) geschuldete Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum 01-12/2011 und 01-07/2012 sowie Säumniszuschläge hierzu an die Beschwerdeführerin (nachfolgend „Bf“). Die Bf sei im Firmenbuch als Geschäftsführerin der \*\*\*X GmbH\*\*\* eingetragen und daher ihre verantwortliche Vertreterin gewesen. Im gegenständlichen Fall seien Abgaben in Höhe eines Gesamtbetrages von € 9.677,93 nicht entrichtet worden, wobei im Schreiben auch eine nähere Aufgliederung nach Abgabenart und Zeitraum erfolgte. Es lägen damit die in § 80 Abs 1 BAO sowie § 6a Abs 1 Dienstgeberabgabengesetz bzw § 6a Abs 1 Kommunalsteuergesetz vorgesehenen gesetzlichen Voraussetzungen für die Haft- und Zahlungspflicht der Bf vor. Der Bf werde gemäß § 183 Abs 4 BAO Gelegenheit zur Stellungnahme innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung des Schreibens gegeben. Der Haftungsvorhalt wurde an die Wohnadresse der Bf (\*\*\*Bf Adr\*\*\*) mit Rückscheinbrief verschickt; er wurde am 26.04.2013 bei der Post hinterlegt und zur Abholung bereitgestellt (Beginn der Abholfrist 29.04.2013). Die Verständigung über die Hinterlegung bei der betreffenden Post-Geschäftsstelle wurde am 26.04.2013 in die Abgabeeinrichtung eingelegt. Das Schreiben blieb unbeantwortet.

Am 18.11.2015 erließ der Magistrat der Stadt Wien einen Haftungsbescheid an die Bf.

Der Haftungsbetrag wurde im Bescheid wie folgt gegliedert:

| Abgabenart/Nebenanspruch | Zeitraum   | Betrag            |
|--------------------------|------------|-------------------|
| Kommunalsteuer           | 2011       | € 3.944,81        |
| Kommunalsteuer           | 01-07/2012 | € 3.708,25        |
| Säumniszuschlag          |            | € 74,16           |
| Dienstgeberabgabe        | 2011       | € 211,89          |
| Dienstgeberabgabe        | 01-07/2012 | € 623,28          |
| Säumniszuschlag          |            | € 12,46           |
| <b>Summe</b>             |            | <b>€ 8.574,85</b> |

Die Konkursquote sei berücksichtigt worden.

Begründend führte die belangte Behörde wie folgt aus:

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

nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom \*\*\*Datum\*\*\* zur Zahl \*\*\*GZ\*\*\* sei der Konkurs über das Vermögen der \*\*\*X GmbH\*\*\* eröffnet worden. Der Konkurs sei am \*\*\*Datum\*\*\* nach Schlussverteilung aufgehoben worden. Der Rückstand sei bei der Primärschuldnerin daher uneinbringlich. Die Bf sei im Firmenbuch als Geschäftsführerin der \*\*\*X GmbH\*\*\* eingetragen gewesen und habe die Bezahlung weder veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen. Sie habe somit die ihr als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin auferlegten Pflichten verletzt. Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da der Rückstand nach der Aktenlage uneinbringlich sei.

Die am 21.12.2015 fristgerecht eingebrachte Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ist wie folgt begründet worden: Die Bf habe sich keiner Verletzung von ihr als Geschäftsführerin auferlegten Pflichten schuldig gemacht. Es ergäbe sich aus dem Konkursakt, dass die Schulden beim Magistrat der Stadt Wien gegenüber anderen Schulden sogar bevorzugt behandelt worden seien. Die erkennende Behörde habe weder den Konkursakt beigebracht, noch die Bf einvernommen. Die Behörde habe den maßgeblichen Sachverhalt unvollständig erhoben. Der Magistrat der Stadt Wien wäre verpflichtet gewesen, alle in Frage kommenden Beweise aufzunehmen, um festzustellen, ob eine Bevorzugung anderer Gläubiger stattgefunden hat. Ausdrücklich angefochten werde auch die Höhe des vorgeschriebenen Betrages. Im Konkursverfahren der \*\*\*X GmbH\*\*\* seien die Forderungen des Magistrates der Stadt Wien mit einem geringeren Betrag als € 8.574,85 festgestellt worden. Im Übrigen werde bemängelt, dass der gegenständliche Bescheid ohne vorangehende Mahnung ergangen und aus diesem Grunde rechtsunwirksam sei. Die Bf verfüge außerdem nur über ein Einkommen von etwa € 800 netto pro Monat, sodass sie ohnehin nicht in der Lage sei, den ihr vorgeschriebenen Betrag zu bezahlen.

Mit Schreiben vom 14.01.2016 forderte die belangte Behörde die Bf auf, Unterlagen zum Nachweis der Gläubigergleichbehandlung in den einzelnen Monaten vorzulegen und erläuterte dazu wie folgt: Der jeweilige Betrachtungszeitraum liege zwischen 16. des Vormonates und 15. des Fälligkeitsmonates der einzelnen Abgabe (zB für Mai 2011: 16.05.2011 bis einschließlich 15.06.2011). Die Bf solle - neben einer monatlichen Aufschlüsselung der abgegebenen Jahreserklärungen für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe - eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten, eine Auflistung aller Zahlungen inklusive Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes bzw Zug um Zug-Geschäfte und sonstige Tilgungen in Betrachtungszeitraum sowie eine Aufstellung der liquiden Mittel zum 15. des Fälligkeitsmonates übermitteln. Im Schreiben erfolgte weiters eine tabellarische Darstellung einer korrekten Abfolge einer Aufstellung als Musterbeispiel für 2 fiktive Verbindlichkeiten. Die Liquiditätsaufstellung solle auch eine Quotenberechnung enthalten. Die Liquiditätsaufstellung samt Quotenberechnung müsse für

die Behörde rechnerisch nachvollziehbar und aussagekräftig sowie durch entsprechende Unterlagen belegt sein.

Mit Schreiben vom 07.03.2016 übermittelte die Bf eine Unterlage, die als „*gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum 01-12/2011 und 01-07/2012*“ bezeichnet war.

Am 27.12.2016 informierte der Magistrat der Stadt Wien die Bf wie folgt: In der übermittelten Liquiditätsaufstellung seien offensichtliche Fehler (Rechen- und Übertragungsfehler) enthalten. Des Weiteren müsse die Liquiditätsaufstellung den Zeitraum bis Juli 2012 (Fälligkeit: 15. August 2012) umfassen. Es sei auch die im Schreiben der belangten Behörde vom 14.01.2016 angeforderte monatliche Aufschlüsselung der Abgabebeträge für den gesamten Zeitraum vorzulegen. Die Bf werde ersucht, innerhalb eines Monats eine verbesserte Liquiditätsaufstellung sowie die monatliche Aufschlüsselung der Abgabebeträge vorzulegen. Das Schreiben blieb unbeantwortet.

In der Beschwerdeentscheidung vom 22.02.2017 wurde die Haftung der Bf um € 116,03 vermindert. In der Begründung führte die belangte Behörde zusammengefasst wie folgt aus: Die Verminderung des Haftungsbetrages habe sich auf Grund einer Nachtragsverteilung des Masseverwalters im Konkurs der Primärschuldnerin ergeben. Im Übrigen sei die Einwendung der Bf, dass die Forderungen des Magistrates der Stadt Wien mit einem geringeren Betrag als € 8.574,85 festgestellt worden sind, nicht nachvollziehbar: Der Gesamtrückstand an Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe sei im Konkursverfahren in Höhe von € 9.677,93 angemeldet und vom Masseverwalter auch anerkannt worden. Im gegenständlichen Fall stehe nach der Aktenlage fest, dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestehen. Es stehe auch fest, dass die Bf als Geschäftsführerin der Gesellschaft zu dem in § 80 Abs 1 BAO angeführten Personenkreis gehört. Es sei auch nicht bestritten worden, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich sind. Im gegenständlichen Fall seien Löhne und Gehälter ausbezahlt worden, wobei keine Entrichtung der dadurch fälligen Abgaben erfolgt sei. Der Abgabengläubiger sei somit schlechter als andere Gläubiger gestellt gewesen und die Bf habe ihre Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt. Die von der Bf vorgelegte Liquiditätsaufstellung habe offensichtliche und grobe Fehler enthalten. Der Aufforderung des Magistrates der Stadt Wien zur Verbesserung der vorgelegten Liquiditätsaufstellung sei die Bf nicht nachgekommen. Der gegenständliche Bescheid sei auch nicht ohne vorangehende Mahnung ergangen: Der Rückstand sowie die gesetzlichen Haftungsbestimmungen seien der Bf von der belangten Behörde mit Schreiben vom 19.04.2013 zur Kenntnis gebracht worden. In ihrer Existenz sei die Bf durch § 53 Abgabenexekutionsordnung in Verbindung mit § 291a Exekutionsordnung geschützt.

Am 29.03.2017 brachte die Bf fristgerecht einen Vorlageantrag ein.

Am 11.05.2017 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Die Bf habe ihr Vorbringen der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht nachweisen können, die vorgelegte Liquiditätsaufstellung sei unrichtig gewesen und von der Bf trotz Aufforderung nicht verbessert worden.

Durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 wurde der gegenständliche Fall der Gerichtsabteilung 1065 abgenommen und mit Wirkung 10.01.2023 der Gerichtsabteilung 1090 neu zugeteilt.

Mit Vorhalt vom 13.02.2024 hat das Bundesfinanzgericht der Bf den bisher festgestellten Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und wie folgt erläutert: Es stehe anhand der Aktenlage fest, dass die für den Zeitraum 01-07/2012 von der \*\*\*X GmbH\*\*\* geschuldeten Abgaben (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe) nicht entrichtet wurden, während bestimmte andere Verbindlichkeiten beglichen worden sind. Es sei auch nicht vom völligen Fehlen von Mitteln auszugehen. Beides erschließe sich aus der von der Bf selbst vorgelegten Liquiditätsaufstellung. Falls die vorhandenen Mittel zur Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten nicht ausgereicht haben, werde die 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 der 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 sowie eine monatliche Aufgliederung der Abgabebeträge für den Zeitraum 01-07/2012. Für das Jahr 2011 bestehe kein Rückstand mehr. Die Primärschuldnerin habe Vorauszahlungen geleistet; der Rest sei durch Verrechnung mit der an den Magistrat der Stadt Wien ausbezahlten Konkursquote und eine Zahlung des früheren Geschäftsführers der \*\*\*X GmbH\*\*\* (\*\*\*GF2\*\*\*, der ebenfalls im Haftungsweg in Anspruch genommen wurde) beglichen worden. Das Schreiben blieb unbeantwortet.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf war seit \*\*\*Datum\*\*\* bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens handelsrechtliche Geschäftsführerin der \*\*\*X GmbH\*\*\* (früher \*\*\*FBNr\*\*\*), mit Sitz in Wien und dem Geschäftszweig Handelsgewerbe, Taxi- und Mietwagengewerbe.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom \*\*\*Datum\*\*\* wurde über das Vermögen der \*\*\*X GmbH\*\*\* der Konkurs eröffnet, der mit Beschluss des Gerichtes vom \*\*\*Datum\*\*\* nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben wurde. Die Konkursquote hat 11,3979% betragen und wurde zur Verteilung gebracht. In der Folge wurde die Gesellschaft am

22.10.2013 im Firmenbuch gelöscht. Am 24.06.2016 wurde eine Nachtragsquote in Höhe von 1,199% ausgeschüttet.

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

| Abgabenart               | Zeitraum | Abgabebetrag      |
|--------------------------|----------|-------------------|
| <i>Kommunalsteuer</i>    | 01/2012  | € 670,67          |
|                          | 02/2012  | € 657,37          |
|                          | 03/2012  | € 557,65          |
|                          | 04/2012  | € 491,46          |
|                          | 05/2012  | € 477,80          |
|                          | 06/2012  | € 444,02          |
|                          | 07/2012  | € 409,28          |
|                          |          | <b>€ 3.708,25</b> |
|                          |          |                   |
| <i>Dienstgeberabgabe</i> | 01/2012  | € 82,80           |
|                          | 02/2012  | € 69,84           |
|                          | 03/2012  | € 59,04           |
|                          | 04/2012  | € 63,36           |
|                          | 05/2012  | € 48,24           |
|                          | 06/2012  | € 136,00          |
|                          | 07/2012  | € 164,00          |
|                          |          | <b>€ 623,28</b>   |
|                          |          |                   |

Für das Jahr 2011 besteht kein Rückstand mehr (Kommunalsteuer 2011: € 8.103,16; Dienstgeberabgabe 2011: € 908,64 - laut den von der Primärschuldnerin abgegebenen Jahreserklärungen): Die Primärschuldnerin hat Vorauszahlungen in Höhe von € 3.906,20 (davon € 3.312,20 für Kommunalsteuer und € 594 für Dienstgeberabgabe) geleistet. Der ausständige Rest (€ 5.105,60) wurde durch Verrechnung mit Konkurs- und Nachtragsquote sowie durch Herr \*\*\*GF2\*\*\*, geboren am \*\*\*Datum\*\*\* (seit \*\*\*Datum\*\*\* Geschäftsführer der \*\*\*X GmbH\*\*\*, Löschung der Funktion wurde am \*\*\*Datum\*\*\* im Firmenbuch eingetragen) beglichen, der ebenfalls mit Haftungsbescheid vom 18.11.2015 für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für den Zeitraum in Anspruch genommen worden war.

Es wurden keine Abgabenbescheide über die haftungsgegenständlichen Abgaben erlassen. Die Säumniszuschläge wurden bescheidmäßig vorgeschrieben.

## 2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Vertreterstellung der Bf ergeben sich aus einem Firmenbuchauszug der Primärschuldnerin.

Die Feststellungen zum Konkursverfahren gründen sich auf die Eintragungen im Firmenbuch. Dass der Magistrat der Stadt Wien im Konkursverfahren einen Betrag von € 9.677,93 als Forderung angemeldet hat (die auch anerkannt worden ist), ergibt sich aus vom Magistrat der Stadt Wien dem Bundesfinanzgericht am 21.11.2023 vorgelegten - und auch der Bf mit Vorhalt vom 13.02.2024 zur Kenntnis gebrachten - Unterlagen zur Anmeldung der Forderungen im Insolvenzverfahren.

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 in den oben angeführten Monaten eine Kommunalsteuerschuld in angeführter Höhe entstanden ist, gründet sich auf die vom rechtsfreundlichen Vertreter der Bf am 07.03.2016 dem Magistrat der Stadt Wien vorgelegten Unterlage („*gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum 01-12/2011 und 01-07/2012*“), die laut Schreiben vom 17.02.2016 von einem Steuerberater vorbereitet worden ist. Die monatlich aufgrund von Lohn- und Gehaltsauszahlungen fälligen Abgabenbeträge wurden den Spalten „neue Verbindlichkeiten“ im jeweiligen Monat (zB für Jänner 2012: „16.01.2012-15.02.2012“) entnommen (Konten 6629, Kommunalsteuer sowie 6630, Dienstgeberabgabe). Dass die wohl aus der Buchhaltung der Primärschuldnerin abgeleiteten Abgabenbeträge nicht auf ausbezahlten Löhnen und Gehältern beruhen, wurde nicht vorgebracht. Aus einem ebenfalls im Akt (Aktenseite 11) befindlichen Prüfbericht vom 28.08.2012 über eine bei der \*\*\*X GmbH\*\*\* vom Magistrat der Stadt Wien durchgeführte Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgabeprüfung sind dieselben monatlichen Abgabenbeträge ableitbar. Der Prüfbericht ist nicht von der Primärschuldnerin unterzeichnet, es wird aber auf ein Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter der Primärschuldnerin (Herr Gruber) verwiesen.

Dass für das Jahr 2011 geschuldete Abgabenbeträge bereits beglichen worden sind (von der Primärschuldnerin selbst, durch die am 19.07.2023 ausbezahlte Konkursquote und durch \*\*\*GF2\*\*\*), ergibt sich aus im Akt befindlichen Auszügen vom beim Magistrat der Stadt Wien geführten Abgabekonto der Primärschuldnerin und wurde von der Bf nicht bestritten.

Dass keine Bescheide hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben erlassen worden sind, ergibt sich aus der Aktenlage. Gleiches gilt für die bescheidmäßige Vorschreibung der Säumniszuschläge.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zu klären war, ob die Haftungsinspruchnahme der Bf für die noch aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten 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*, BAO<sup>7</sup> § 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 „öffentliche 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*, BAO<sup>7</sup> § 7 Rn 7 mwN).

Nach § 7 Abs 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche (wie etwa Säumniszuschläge).

## **(2) Schlussfolgerungen**

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

- Als GmbH-Geschäftsführerin gehörte die Bf im hier relevanten Zeitraum (Mitte Februar 2012 bis Mitte August 2012) 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 Eröffnung des Konkursverfahrens (= Insolvenzverfahren im Sinne des § 6a Kommunalsteuergesetz bzw § 6a Wiener Dienstgeberabgabengesetz) gegeben. Das Konkursverfahren ist mittlerweile aufgehoben und die Gesellschaft 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). Die Fälligkeit der noch aushaftenden Abgaben (Zeitraum 01-07/2012) ist bis zur Konkurseröffnung am \*\*\*Datum\*\*\* eingetreten. Die Bf wäre als Geschäftsführerin der Primärschuldnerin 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). Die gänzliche Mittellosigkeit der Gesellschaft zu den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen wurde von der Bf nicht aufgezeigt und ergibt sich auch sonst nicht aus der Aktenlage. Im Gegenteil: Zum einen hat die Primärschuldnerin Löhne und Gehälter ausbezahlt (siehe von der Bf selbst vorgelegte gegliederte Liquiditätsaufstellung; das Vorbringen der Bf, wonach die Schulden beim Magistrat der Stadt Wien gegenüber anderen Schulden „sogar bevorzugt behandelt worden“ seien, ist nicht nachvollziehbar; es sind offenbar diverse andere Gläubiger voll befriedigt worden). Sofern die Primärschuldnerin nicht über ausreichende Mittel zur Befriedigung aller Verbindlichkeiten verfügte, hätte die Bf die Verpflichtung getroffen, alle Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz). Gelingt dem Vertreter der Nachweis, dass der Abgabengläubiger ebenso viel an vorhandenen Mitteln erhalten hat wie andere Gläubiger, dann haftet er nicht (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049). Es darf kein einziger Gläubiger dem Abgabengläubiger vorgezogen werden (VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085, VwGH 14.12.2005,

2002/13/0196, VwGH 30.10.2001, 98/14/0082). Die volle Bezahlung der Löhne und Betriebskosten oder eine höhere Tilgung von Bankverbindlichkeiten ist ebenso schädlich wie Zug-um-Zug-Geschäfte, also Bargeschäfte. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, kann im Falle der Befriedigung "betriebsnotwendiger" Forderungen von einer anteiligen Begleichung aller Verbindlichkeiten keine Rede sein (VwGH vom 25.1.1999, 97/17/0144). Entscheidet sich der Vertreter dafür, trotz nicht ausreichender Mittel andere Verbindlichkeiten voll oder in einem höheren Ausmaß zu tilgen, muss er dies auch bei den Abgabenschulden so handhaben. Diese Pflicht hat die Bf verletzt; bestimmte Verbindlichkeiten sind beglichen worden, während die betreffenden Abgabenschulden (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 01-07/2012) zur Gänze unberichtigt geblieben sind.

- Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert (auch leichte Fahrlässigkeit reicht aus, zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, VwGH 31.10.2000, 5/15/0137). 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 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, BAO<sup>7</sup> § 9 Rn 22). 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 die 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 Abgabensforderungen 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, BAO<sup>7</sup> § 9 Rn 27). Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt die Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens 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. Zahlungen an andere Gläubiger spielen bei der Berechnung der „fiktiven“ Quote keine Rolle. Die Quote, die errechnet wird, betrachtet nur, wie viel an Abgabenschulden getilgt worden wäre, wenn der Vertreter die vorhandenen Mittel gleichmäßig verteilt hätte. Diese Quote ist dann der Quote der tatsächlich bezahlten Abgabenschulden gegenüberzustellen. Für den Differenzbetrag haftet der Vertreter. Gelingt es dem Vertreter nicht, diese Quote nachzuweisen, haftet er für die vollen Abgabenrückstände (vgl VwGH 23.06.2009, 2007/13/0014, VwGH 24.01.2017, Ra 2015/16/0078). Detaillierte Anleitungen zur Quotenberechnung wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht übermittelt. Die Bf hat den Nachweis nicht angetreten.

Es bestehen auch keine Gründe, die es - im Rahmen der Ermessensübung - rechtfertigen, von der Haftungsinanspruchnahme im Ausmaß von € 4.418,15 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 sein kann und nur so dem öffentlichen Interesse an der Erhebung der Abgaben nachgekommen werden kann. Sachverhaltselemente, die eine Inanspruchnahme zur Haftung als unbillig (also einem berechtigten Interesse der Bf widersprechend) erscheinen lassen, wurden nicht geltend gemacht und ergeben sich auch nicht aus der Aktenlage. Soweit die Bf vorbringt, sie verfüge über ein monatliches Einkommen von netto € 800, ist darauf hinzuweisen, dass selbst das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen oder die Vermögenslosigkeit nach der VwGH-Rechtsprechung der Geltendmachung der Haftung nicht entgegenstünde (siehe VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263, VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089, VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Auch wenn (derzeit) von einer Uneinbringlichkeit bei der Bf auszugehen sein sollte, ist nicht ausgeschlossen, dass der Haftungsbetrag aufgrund von künftig erzielten Einkünften oder neu hervor gekommenem Vermögen einbringlich wird (siehe VwGH 28.11.2002, 97/13/0177, VwGH 02.09.2009, 2008/15/0139). Abschließend wird - wie schon von der belangten Behörde festgestellt - festgehalten, dass bei einer allfälligen Exekutionsführung auf das Existenzminimum Rücksicht zu nehmen sein wird und insoweit ein der Exekution entzogener unpfändbarer Freibetrag besteht (siehe § 291a Exekutionsordnung). Eine Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit zwischen Entstehen der Abgabenschuld bzw Feststellung der erschwerten Einbringlichkeit und Inanspruchnahme der Vertreterin, die eine Reduktion des Haftungsbetrages im Ermessens rechtfertigt, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht gegeben: Im vorliegenden Fall sind Gegenstand der Haftung der Geschäftsführerin frühestens im Februar 2012 fällige Abgabenschulden. Der betreffende Haftungsbescheid wurde am 18.11.2015 erlassen. Zwischen der Eröffnung des Konkursverfahrens über die Primärschuldnerin im Oktober 2012 und der Erlassung des Haftungsbescheides liegen knapp 3 Jahre. Darin ist noch kein langer Zeitraum zu sehen (vgl

etwa VwGH 15.06.2013, Ra 2021/13/0156; VwGH 28.06.2016, 2013/17/0829, zu vier Jahren = kein langer Zeitabstand).

Für die von der belangten Behörde in Haftung gezogene Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe betreffend den Zeitraum 01-12/2011 wird die Bf nicht in Anspruch genommen: Neben der Bf ist auch \*\*\*GF2\*\*\* (seit \*\*\*Datum\*\*\* Geschäftsführer der \*\*\*X GmbH\*\*\*, Löschung der Funktion wurde am \*\*\*Datum\*\*\* im Firmenbuch eingetragen) zur Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 01-12/2011 herangezogen worden (mit Haftungsbescheid vom 18.11.2015). Persönlich Haftungspflichtige werden durch Geltendmachung der Haftung mit Haftungsbescheid zu Gesamtschuldnern (siehe *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> § 6 Rn 4a). Gesamtschuldverhältnisse erlöschen durch Erfüllung; soweit der Gläubiger durch Leistung eines Schuldners befriedigt wird, werden daher alle anderen Schuldner von ihrer Verbindlichkeit befreit. Laut Mitteilung der belangten Behörde wurde die im Haftungsbescheid enthaltene Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für 01-12/2011 zwischenzeitig durch \*\*\*GF2\*\*\* abgestattet, soweit nicht ohnehin eine Verrechnung mit der Konkurs-bzw Nachtragsquote erfolgt ist. Diese Abgaben waren daher aus der Haftung auszuscheiden.

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 21. März 2024