

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) des A**** I****, 1**** Wien, Y****gasse **, vom 25.3.2013, gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 22.2.2013, MA 6/DII/***/12/E, betreffend Haftung für Abgabenschulden der M**** GmbH nach einer am 6.9.2024 (Datum der Verkündung des Erkenntnisses) durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Im Umfang der durch E**** R**** erfolgten Entrichtung von € 71,16 verringert sich die Haftung des Beschwerdeführers hinsichtlich Kommunalsteuer 01-12/2008.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, das der Beschwerdeführer nunmehr zur Haftung gemäß den §§ 9 und 80 BAO im Ausmaß von € 1.932,75 herangezogen wird.

Die Haftungssumme gliedert sich (nunmehr) wie folgt:

	Zeitraum	Betrag in EUR
Kommunalsteuer	01-12/2008	558,86
Säumniszuschlag	01-12/2008	12,60
Kommunalsteuer	01-12/2009	1.033,50
Säumniszuschlag	01-12/2009	20,67
Kommunalsteuer	01-12/2010	185,86
Kommunalsteuer	07/2012	59,49
Kommunalsteuer	08/2012	61,77
Summe		1.932,75

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführer zur Haftung für Abgabenschulden der M**** GmbH (bis tt.3.2012 W**** GmbH [Eintragung im Firmenbuch; Antrag eingelangt am 23.1.2012]; idF auch bloß kurz: GmbH) herangezogen.

Mit Beschluss des zuständigen Gerichtes vom tt.9.2012 wurde über das Vermögen dieser GmbH der Konkurs eröffnet.

Geschäftsführer der GmbH war bis 28.4.2011 [Eintragung im Firmenbuch am tt.5.2011] E**** R****.

Seit 28.4.2011 [Eintragung im Firmenbuch am tt.5.2011] war der Beschwerdeführer Geschäftsführer und Alleingesellschafter der GmbH.

Mit Vorhalt vom 21.12.2012 teilte der Magistrat der Stadt Wien dem Beschwerdeführer unter Hinweis auf § 80 BAO und § 6a KommStG mit, er hafte als Vertreter für die die GmbH treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese infolge schuldhafter Verletzung der ihm auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Der Betrag von € 1.882,65 (Kommunalsteuer samt Säumniszuschlag für die Zeiträume 1-12/2008 und 1-12/2009 sowie Kommunalsteuer für den Zeitraum 1-12/2010) sei bisher nicht entrichtet worden, wodurch die gesetzliche Voraussetzung für die Haft- und Zahlungspflicht des Beschwerdeführers gegeben sei. Dem Beschwerdeführer werde Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

In einer Stellungnahme vom 25.1.2013 erklärte der Beschwerdeführer dazu, der genannte Rückstand stamme aus der Zeit vor seiner Geschäftsführertätigkeit und sei bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion nicht bekannt gewesen. Auch seien keine Gelder zu dessen Begleichung vorhanden gewesen. Schon eine Woche nach Eintragung des Beschwerdeführers im Firmenbuch sei es zu einer Pfändung über rund € 74.000 durch das Finanzamt gekommen. Auch dieses Geld sei nicht vorhanden gewesen. Er habe daraufhin sämtliche Tätigkeiten mit Ausnahme der Verschickung von Mahnungen eingestellt. Auch habe er keine Zahlungen getätigt, da kein Geld vorhanden gewesen sei sowie um keine Gläubiger zu bevorzugen oder zu benachteiligen. Es könne daher keine Haftung gegen ihn geltend gemacht werden.

In einem weiteren Vorhalt vom 31.1.2013 führte der Magistrat der Stadt Wien aus, ein Geschäftsführer hafte auch für Abgabenrückstände, die vor seiner Tätigkeit fällig geworden seien. Die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten ende erst mit ihrer Abstattung.

Der Geschäftsführer einer GmbH habe sich bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei (Hinweis VwGH 24.2.2010, 2006/13/0094).

Der Rückstand an Kommunalsteuer und Säumniszuschlag belaufe sich nunmehr auf € 2.003,92 (zusätzlich Kommunalsteuer 07-08/2012: € 121,27).

Betreffend sein Vorbringen der Gläubigergleichbehandlung möge er eine monatliche, per Fälligkeitstag der Abgaben, das sei der 15. eines jeden Monats, gegliederte Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2010 sowie Juli 2012 bis August 2012 vorlegen. Der monatliche Betrachtungszeitraum falle daher zwischen dem 16. des Vormonates bis zum 15. des Fälligkeitsmonates und habe zu enthalten:

1. Eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten, in Gegenüberstellung mit
2. einer Auflistung aller Zahlungen und sonstigen Tilgungen im Betrachtungszeitraum und
3. eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag.

Der Beschwerdeführer gab dazu in einer Stellungnahme vom 15.2.2013 an, der Kommunalsteuerrückstand habe sich erst unmittelbar vor Konkurseröffnung [tt.9.2012] aus einer [abgabenbehördlichen] Prüfung heraus ergeben.

Es sei klar, dass man nicht etwas bezahlen könne, was noch nicht bekannt sei. Als dies bekannt geworden sei hätten jedoch keine Zahlungen mehr geleistet werden können, weil

1. keine Mittel mehr vorhanden gewesen seien, was in der Folge auch unmittelbar zum Konkurs geführt habe und
2. ein Gläubiger gegenüber den anderen bevorzugt worden wäre.

Die nunmehrigen Rückstände resultierten aus einer nach Konkurseröffnung durchgeführten Prüfung.

Der Magistrat der Stadt Wien erließ in der Folge den angefochtenen Haftungsbescheid, mit welchem er den Beschwerdeführer gemäß § 6a KommStG 1993 zur Haftung für den Rückstand der GmbH an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen von € 2.003,92 für den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2010 und Juli 2012 bis August 2012 heranzog.

In der Begründung dieses Bescheides führte der Magistrat der Stadt Wien aus, gemäß § 6a Abs 1 KommStG 1993 hafteten 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 könne, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Mit Beschluss des Gerichts vom tt.9.2012 sei über das Vermögen der GmbH ein Konkursverfahren eröffnet worden. Die bereits vom Gesetzgeber als typischen Fall der

erschweren Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung sei durch die Eröffnung des Konkurses jedenfalls erfüllt.

Der Beschwerdeführer sei seit tt.4.2011 im Firmenbuch als Geschäftsführer der GmbH eingetragen und habe weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Er habe somit die ihm als Geschäftsführer der GmbH auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der GmbH nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da nach der Aktenlage kein Hinweis darauf bestehe, dass der nunmehr aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin überhaupt noch eingebracht werden könnte. Der Rückstand setzte sich laut Abgabenkonto wie folgt zusammen:

Rückstand	Zeitraum	Betrag in EUR
Kommunalsteuer	01-12/2008	630,02
Säumniszuschlag	01-12/2008	12,60
Kommunalsteuer	01-12/2009	1.033,50
Säumniszuschlag	01-12/2009	20,67
Kommunalsteuer	01-12/2010	185,86
Kommunalsteuer	07-08/2012	121,27
Summe		2.003,92

Bei Abgaben, welche der Abgabenschuldner selbst zu berechnen und abzuführen habe, bestimmt sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen sei, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachgekommen sei danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (Hinweis VwGH 25.10.1996, 93/17/0280) und nicht danach, wann die Nachforderungen anlässlich einer Revision festgestellt worden seien.

Der Beschwerdeführer sei seit 28.4.2011 Geschäftsführer der GmbH. Der Abgabenrückstand, welcher im Zug der Revision anhand der Geschäftsunterlagen festgestellt und vom Masseverwalter für richtig befunden worden sei, betreffe den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2010 und Juli 2012 bis August 2012; für diese Zeiträume sei der Beschwerdeführer daher für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Nach dem Gleichheitsgrundsatz habe der Vertreter die vorhandenen Mittel zwar nicht in erster Linie zur Begleichung der Abgabenschulden zu verwenden, er dürfe allerdings auch nicht den Abgabengläubiger schlechter behandeln, als alle anderen Gläubiger; er dürfe also nicht andere Verbindlichkeiten vor den Abgabenschulden erfüllen. Seien zwar Geldmittel vorhanden, reichten sie aber nicht zur Deckung aller fälligen Verbindlichkeiten, müssten – damit dem Gleichheitsgrundsatz entsprochen werde – alle Verbindlichkeiten anteilig im gleichen Verhältnis erfüllt werden (Hinweis VwGH 8.6.1982, 81/14/0171, 82/14/0070-0072).

Von einer anteiligen Begleichung könne nicht gesprochen werden, wenn zB die Löhne zur

Gänze ausbezahlt würden und die Abgabe nicht entrichtet würden, denn zur Vermeidung eines haftungsrelevanten Verschuldens hätten die anfallenden Abgabenverbindlichkeiten zumindest anteilig entrichtet werden müssen und die Löhne nur in entsprechend geringeren Ausmaß ausbezahlt werden dürfen (Hinweis VwGH 25.1.1999, 97/17/0144; VwGH 29.6.1999, 99/14/0040).

Im Beschwerdefall seien laut Aktenlage zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt, die dabei fälligen Abgaben jedoch nicht entrichtet worden. Durch die Schlechterstellung des Abgabengläubiger habe der Beschwerdeführer somit seine Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger verletzt. Der Beschwerdeführer sei außerdem mit Schreiben vom 31.1.2013 aufgefordert worden, zum Nachweis dafür, dass er den Abgabengläubiger nicht benachteiligt habe, monatliche Liquiditätsaufstellungen vorzulegen. Diese Aufforderung sei er jedoch nicht nachgekommen.

Eine Nachweis, dass die Entrichtung der aushaftenden Abgaben nicht möglich gewesen sei bzw dass er sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit entsprechend davon überzeugt habe, ob und in welchem Ausmaß Abgabenschuldigkeiten bestünden, habe der Beschwerdeführer nicht erbracht.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 25.3.2013 (nunmehr Beschwerde). Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe bereits mehrfach ausgeführt, weshalb im Beschwerdefall keine Haftung zum Tragen komme und verweise dazu auf sein bisheriges Vorbringen.

Die Abgaben seien nicht in seiner Zeit als Geschäftsführer angefallen. Daher könne er von deren Nichtentrichtung bzw unrichtiger Berechnung auch keine Kenntnis haben. Daher sei auch das im angefochtenen Bescheid zitierte Erkenntnis des VwGH unzutreffend, weil dieses Zitat einen Fall betreffe, wo der Geschäftsführer zum Zeitpunkt des Anfalls der abgabenrechtlichen Verbindlichkeiten und des Konkurses der gleiche gewesen sei. Im Beschwerdefall seien die abgabenrechtliche Rückstände erst durch die Prüfung aufgedeckt worden. Dies sei erst unmittelbar vor Konkursöffnung gewesen.

Er frage sich, woher der Magistrat die Information habe, dass die GmbH Gehälter bezahlt habe. Dies sei nicht der Fall gewesen. Es sei überhaupt nichts mehr bezahlt worden und damit seien alle Gläubiger gleichbehandelt worden. Dies gelte für die Zeit seiner Geschäftsführertätigkeit, für welche er auch gerne die Haftung für alle Handlungen übernehme. Er sei punktgenau nach dem Insolvenzrecht vorgegangen.

Zu dem vom Magistrat der Stadt Wien reklamierten Fehlen einer Liquiditätsaufstellung bringe er vor, dass er bereits mitgeteilt habe, dass es keine Mittel mehr gegeben habe. Über nicht Vorhandenes könne keine Aufstellung gemacht werden.

Erst aus einer Prüfung heraus, unmittelbar vor Konkurs, habe sich ein Kommunalsteuerrückstand ergeben. Man könne nicht etwas bezahlen, was noch gar nicht bekannt sei. Als es bekannt geworden sei, hätten keine Zahlungen geleistet werden können,

weil

1. keine Mittel vorhanden gewesen seien, was in der Folge auch zum Konkurs geführt habe und weil
2. ein Gläubiger gegenüber den anderen bevorzugt worden wäre.

Neben dem Beschwerdeführer wurde auch dessen Vorgänger als Geschäftsführer E***** R***** mit Bescheid zur Haftung für den Kommunalsteuerrückstand für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010 sowie Säumniszuschlag für die Zeiträume 01-12/2008 und 01-12/2009 von € 1.882,65 herangezogen.

Der Magistrat der Stadt Wien erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte in der Begründung aus, Voraussetzungen für die Haftung seien:

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

Nach der Aktenlage stehe fest, dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabeforderungen tatsächlich bestünden.

Weiters sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH zu dem in § 80 Abs 1 BAO angeführten Personenkreis gehöre.

Ebenfalls unbestritten sei, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der GmbH erschwert einbringlich seien.

Es sei Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich gewesen sei, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe darzutun habe, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden könne, dass er seiner Pflicht schuldhafter Weise nicht nachgekommen sei.

Der Beschwerdeführer bringe im Wesentlichen vor, dass die Abgaben nicht in seiner Zeit als Geschäftsführer angefallen seien und er daher auch nicht von deren Nichtentrichtung bzw der unrichtigen Berechnung habe Kenntnis haben können. Weiters führe er an, dass in seiner Zeit als Geschäftsführer keine Gehälter bezahlt und daher alle Gläubiger gleichbehandelt worden seien. Er sei punktgenau nach dem Insolvenzrecht vorgegangen.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, wonach er für die im Zeitraum vor seiner Bestellung entstandenen Rückstände nicht hafte, sei entgegenzuhalten, dass die GmbH verpflichtet bleibe, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw Einzahlung sie in Rückstand geraten sei, zu erfüllen. Nach der Rechtsprechung müsse sich der Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm

nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen sei. Dem Betreffenden obliege die Beweislast, dass er sich in diesem Sinn unterrichtet habe (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005; VwGH 24.2.2010, 2006/13/0094).

Ein entsprechendes Vorbringen, wonach der Beschwerdeführer von den Abgabenrückständen der GmbH ohne sein Verschulden keine Kenntnis gehabt habe, habe er nicht erstattet, weshalb er auch für die vor seiner Bestellung entstandenen Abgabenrückstände haftbar sei.

Zum Vorbringen der nicht ausbezahlten Gehälter werde entgegnet, dass, wie im angefochtenen Bescheid bereits angeführt, die Abgabenrückstände im Zuge einer „Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben“ durch das zuständige Finanzamt anhand der Geschäftsunterlagen festgestellt und vom Masseverwalter für richtig befunden worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass die ermittelten Bemessungsgrundlagen den Tatsachen entsprächen.

Der Beschwerdeführer habe nicht nachweisen oder glaubhaft machen können, dass die Gehälter in seiner Zeit als Geschäftsführer nicht ausbezahlt worden seien.

Der Beschwerdeführer habe in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen sei. Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Beschwerdeführer hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde. Aufgrund dieser Tatsachen und da der Beschwerdeführer nicht glaubhaft habe nachweisen können, dass die Bemessungsgrundlagen der GPLA-Prüfung unrichtig seien, sei die Berufung (nunmehr Beschwerde) als unbegründet abzuweisen.

Der Beschwerdeführer stellte einen Vorlageantrag, wobei er sein bisheriges Vorbringen wiederholte.

Mit Vorhalt vom 23.7.2013 hielt der Magistrat der Stadt Wien dem Beschwerdeführer die Niederschrift des Finanzamtes vom 18.4.2012 über die Schlussbesprechung betreffend die Kommunalsteuerprüfung bei der GmbH für den Zeitraum 1/2008 bis 12/2010 vor.

Zudem forderte der Magistrat der Stadt Wien den Beschwerdeführer erneut auf, eine Liquiditätsaufstellung für die Zeiträume Jänner 2008 bis Dezember 2010 sowie Juli 2012 bis August 2012 vorzulegen. Die Liquiditätsaufstellung habe – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitspunkte der der Haftung zugrundeliegenden Abgaben – sämtliche Verbindlichkeiten sowie die der Gesellschaft zur Verfügung stehenden Mittel auszuweisen, darzustellen welche Verbindlichkeiten tatsächlich befriedigt wurden und eine Quotenberechnung zu enthalten:

1. eine Auflistung der im jeweiligen Betrachtungszeitraum (falle zwischen 16. des Vormonats bis zum 15. des Fälligkeitsmonates) bestandenen und neu entstandenen Verbindlichkeiten, in Gegenüberstellung mit
2. einer Auflistung aller Zahlungen und sonstigen Tilgungen im Betrachtungszeitraum (falle

zwischen 16. des Vormonats bis zum 15. des Fälligkeitsmonates) und
3. eine Aufstellung der liquiden Mittel zum Fälligkeitstag (15. des Fälligkeitsmonates)
(zB der Betrachtungszeitraum für den Monat Mai 2011 falle zwischen 16. Mai 2011 bis zum
15. Juni 2011).

Eine konkrete Aufstellung der Verbindlichkeiten, neu entstandene Verbindlichkeiten und die
Zahlung dieser habe nach Fälligkeit, alle Gläubiger mit Firmennamen und Betrag zu enthalten
(zB Lieferverbindlichkeiten, Miete, Pacht, Gas, Strom, Wasser, Versicherungen, Löhne und
Gehälter, Gebietskrankenkasse, Finanzamt etc).

Darüber hinaus sei eine Aufstellung der liquiden Mittel zum jeweiligen Fälligkeitstag (15. des
Folgemonats) beizubringen.

In einer mit 20.8.2013 datierten Stellungnahme erklärte der Beschwerdeführer, eine
Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2010 sei für eine
Heranziehung zur Haftung ohne jede Relevanz, da er zu diesem Zeitpunkt noch nicht
Geschäftsführer gewesen sei. Die Liquiditätssituation der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt sei
daher für die gegen ihn geltend gemachte Haftung völlig bedeutungslos, da er damals weder in
der GmbH tätig noch deren Geschäftsführer gewesen sei. Er habe damals nicht einmal von der
Existenz der GmbH gewusst.

Nachdem bereits kurz nach der Übernahme der GmbH durch ihn das Finanzamt mit einer
Forderung über mehr als € 70.000 an die GmbH herangetreten sei und diese auch zu
exekutieren versucht habe, seien von ihm keine weiteren Geschäfte mit der GmbH betrieben
worden. Dass der Exekutionsversuch des Finanzamtes keinen Erfolg gehabt habe zeige, dass im
Mai 2011 bereits keine Liquidität mehr vorhanden gewesen sei.

Da die GmbH ab dem Zeitpunkt seiner Übernahme keine Geschäfte mehr getätigt habe und die
Gewerbeberechtigung mit 7.12.2011 zurückgelegt worden und die Gültigkeit der UID ab
30.11.2012 (richtig: 2011) erloschen sei, habe die GmbH ab diesem Zeitpunkt auch keine
Geschäfte mehr tätigen können.

Nachdem es nicht gelungen sei, offene Forderungen einzutreiben (dies sei auch später der
Masseverwalterin nicht gelungen), sei auch keine Liquidität vorhanden gewesen.

Die Liquiditätsaufstellung sehe wie folgt aus:

Liquidität im Zeitraum 28.4.2011 bis Konkurseröffnung: € 0,00; es seien daher keinerlei
Zahlungen an Gläubiger erfolgt und seien damit auch keinerlei Verbindlichkeiten befriedigt
worden.

Als Unterlagen zu seinen Ausführungen übersende er in Kopie folgende Beilagen:

Firmenbuchauszug, aus welchem hervorgehe, dass er ab tt.4.2011 Geschäftsführer gewesen
sei.

Den Bescheid über die Begrenzung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Die Verständigung über die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung.

Berufung gegen die Finanzamtsbescheide vom 16.5.2012.

[Anmerkung: Aus den Bescheid über die Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer ist ersichtlich, dass die UID der GmbH mit 30.12.2011 begrenzt wurde. Aus der Verständigung des Magistrates der Stadt Wien vom 9.12.2011 ist ersichtlich, dass aufgrund der Zurücklegung die Gewerbeberechtigung der GmbH zur Ausübung des Gewerbes Werbeagentur mit 7.12.2011 im Gewerberegister gelöscht wurde. Die vorgelegte Berufung der GmbH gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008 bis 2010, gegen die Bescheide über die Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008 bis 2010 sowie gegen die Haftungsbescheide für die Jahre 2009 und 2010 datiert vom 16.5.2012.]

Mit Schreiben vom 31.3.2014 forderte der Magistrat der Stadt Wien den Beschwerdeführer auf, die Richtigkeit seiner Behauptung, ab 28.4.2011 (maßgeblich sei der Betrachtungszeitraum 28.4.2011 bis 17.9.2012) seien keine Mittel mehr vorhanden gewesen und es seien keine Zahlungen mehr geleistet worden, durch tauglich Unterlagen unter Beweis zu stellen, wobei jedenfalls die Kontoauszüge der GmbH vorzulegen wären.

Weiters werde er aufgefordert, bekanntzugeben und zu belegen, welche Kosten für die Erhaltung der Geschäftsanschrift und die Aufrechterhaltung der GmbH angefallen seien und wie diese beglichen worden seien (zB Miete, Versicherungen, Strom, Wasser, Firmenbucheingaben wie Jahresabschluss und Geschäftsanschriftsänderung).

Zudem werde er aufgefordert, die Vermögensverhältnisse der GmbH stichtagsbezogen laut Liquiditätsaufstellung im Detail für den oben genannten maßgeblichen Betrachtungszeitraum bekanntzugeben, ua auch den Stand der Verbindlichkeiten. Die liquiden Mittel (zB Kontostände etc.) wären auch zahlenmäßig zu beziffern.

In Beantwortung dieses Schreibens legte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 18.4.2014 ein E-Mail der X****-Bank AG vom 18.4.2014 vor, in welchem ausgeführt wird:

*„[...] : Betreff: M**** GmbH, Konto Nr. [...]*

*Sehr geehrter Herr I****,*

wunschgemäß teilen wir Ihnen mit, dass auf dem o.g. Konto seit 28.04.2011 keine Begegnungen stattgefunden haben.“

Der Beschwerdeführer führte dazu aus, wie aus der Beilage hervorgehe, habe ab dem Zeitpunkt seiner Übernahme als Geschäftsführer also ab 28.4.2011 keine Kontobewegung mehr stattgefunden. Miete, Versicherungen, Strom, Gas und Wasser habe die GmbH nicht zu zahlen gehabt, weil sie zunächst in seiner Privatwohnung untergebracht gewesen sei. Erst in späterer Folge habe die GmbH in einem Gemeinschaftsbüro in 1*** Wien, X****gasse 2/7, residiert. Auch diese Mitbenützung sei der GmbH gratis zur Verfügung gestellt worden, was auch im Zuge des Konkursverfahrens der Masseverwalterin mitgeteilt worden sei.

Firmenbucheingaben seien nicht mehr bezahlt worden, eine Liquiditätsaufstellung, auch zahlenmäßig, habe er bereits mit seinem Schreiben vom 20.8.2013 übermittelt.

Es sei klar, dass hier keinerlei Haftung zum Tragen komme. Jede andere Vorgangsweise würde

das Insolvenzverfahren ad absurdum führen und wahrscheinlich auch das Delikt des Amtsmissbrauches gemäß § 302 Abs 1 StGB darstellen. Könnten alle Zahlungen an den Magistrat der Stadt Wien geleistet werden, so müssten auch an alle anderen Gläubiger alle Zahlungen voll geleistet werden. Dann gebe es aber keine Konkurse und auch kein Insolvenzrecht.

Anlässlich der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht führte der Magistrat der Stadt Wien in seiner Stellungnahme aus, der Beschwerdeführer habe im Ermittlungsverfahren nicht den Nachweis erbringen können, dass keine Mittel zur Begleichung der Abgabenrückstände zur Verfügung gestanden seien bzw keine Gläubigerungleichbehandlung stattgefunden habe. Ein entsprechendes Vorbringen, wonach er von den Abgabenrückständen der Gesellschaft ohne sein Verschulden keine Kenntnis gehabt habe, habe der Beschwerdeführer nicht erstattet, weshalb dieser auch für die vor seiner Bestellung entstandenen Abgabenrückstände haftbar sei. Die Haftung gegen den Beschwerdeführer sei daher zu Recht erfolgt.

Über Aufforderung des Gerichtes teilte der Magistrat der Stadt Wien mit E-Mail vom 21.6.2023 mit, dass sich der entsprechend dem Haftungsbescheid bestehende Rückstand durch Zahlungen im Rahmen des Abschöpfungsverfahrens des weiteren Haftungspflichtigen E**** R**** (welches mit Beschluss des zuständigen Gerichtes vom 14.6.2022 unter Erteilung der Restschuldbefreiung beendet worden sei) um insgesamt € 71,16 verringert habe (zu den Details siehe sogleich den Vorhalt vom 3.5.2024).

Mit Datum vom 3.5.2024 richtete das Gericht an den Beschwerdeführer folgenden Vorhalt:

*Beim Bundesfinanzgericht ist Ihre Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Abgabenschulden der M**** GmbH für Kommunalsteuer für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010 und 07-08/2012 sowie betreffend Säumniszuschläge für die Zeiträume 01-12/2008 und 01-12/2009 anhängig.*

*Sie haben im Beschwerdeverfahren bisher zusammengefasst im Wesentlichen vorgebracht, die M**** GmbH habe während der Zeit Ihrer Geschäftsführertätigkeit über keinerlei liquiden Mittel verfügt, daher keinerlei Zahlungen geleistet und folglich auch den Magistrat der Stadt Wien als Abgabengläubiger nicht schlechter als die anderen Gläubiger behandelt.*

*Bitte beantworten Sie dazu innerhalb von **vier Wochen ab Zustellung** dieses Schreibens die nachfolgenden Fragen und legen Sie die angesprochenen Unterlagen vor:*

1. Das Bundesfinanzgericht beabsichtigt in seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Sie waren von 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung am tt.9.2012 Geschäftsführer der M**** GmbH (Firmenbuch).

Ebenso waren Sie seit tt.4.2011 Alleingesellschafter dieser GmbH (Firmenbuch).

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben der M**** GmbH wurde festgestellt, dass Kommunalsteuer für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009 und 01-12/2010 (somit in der Zeit vor Ihrer Geschäftsführertätigkeit) nicht ordnungsgemäß entrichtet worden war. Die Prüfungsfeststellungen betrafen im Wesentlichen die Nachverrechnung von Pkw-Sachbezügen sowie die Nacherfassung von Geschäftsführerbezügen.

Die Schlussbesprechung zu dieser Prüfung fand am 18.4.2012 statt, wobei Sie in der Niederschrift als Teilnehmer angeführt sind.

Mit Schlussbesprechung vom 2.11.2012 wurde eine weitere gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben der M**** GmbH abgeschlossen. Diese Prüfung fand bereits nach Konkurseröffnung statt, der Prüfungsauftrag wurde der Masseverwalterin zur Kenntnis gebracht. Im Rahmen dieser Prüfung wurde für den Zeitraum 07-08/2012 anhand der vorgelegten Lohnkonten festgestellt, dass die M**** GmbH von Ende März bis Ende August 2012 Arbeitnehmer beschäftigt hat (siehe dazu im Detail unten).

Aus dieser Prüfung resultiert für den Zeitraum 07-08/2012 Kommunalsteuer von € 121,27, wobei die Bemessungsgrundlagen für Juli 2012 € 1.983,11 und für August 2012 € 2.059,11 betragen; es ergibt sich damit eine Kommunalsteuer für Juli von € 59,49 und für August von € 61,77.

Mit Bescheid vom 22.2.2013 (angefochtener Bescheid) wurden Sie vom Magistrat der Stadt Wien für folgende Abgaben zur Haftung herangezogen:

	Zeitraum	Betrag in EUR
Kommunalsteuer	01-12/2008	630,02
Säumniszuschlag	01-12/2008	12,60
Kommunalsteuer	01-12/2009	1.033,50
Säumniszuschlag	01-12/2009	20,67
Kommunalsteuer	01-12/2010	185,86
Kommunalsteuer	07-08/2012	121,27
Summe		2.003,92

Mit E-Mail vom 21.6.2023 hat der Magistrat der Stadt Wien dem Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass per 21.6.2023 folgender Rückstand besteht (der Rückstand ist laut Auskunft des Magistrates der Stadt Wien vom 3.5.2024 gegenwärtig unverändert):

	Zeitraum	Betrag in EUR
Kommunalsteuer	01-12/2008	572,19 *

Säumniszuschlag	01-12/2008		**
Kommunalsteuer	01-12/2009	1.033,50	
Säumniszuschlag	01-12/2009	20,67	
Kommunalsteuer	01-12/2010	185,13	***
Kommunalsteuer	07-08/2012	121,27	
Summe		1.932,76	

* € 57,83 bezahlt im Rahmen des Abschöpfungsverfahrens des weiteren Gesamtschuldners R**** E****, welches mit Beschluss vom 14.6.2022 beendet wurde; dem Schuldner wurde die Restschuldbefreiung erteilt.

** Säumniszuschlag 2008 € 12,60 bezahlt im Rahmen des Abschöpfungsverfahrens des weiteren Gesamtschuldners R**** E****.

*** € 0,73 bezahlt von der Y***** Treuhand für R**** E****.

Es wird Ihnen Gelegenheit gegeben, zu diesem Sachverhalt Stellung zu nehmen.

2. Die Lohn- und Kommunalsteuerprüfung betreffend die Jahre 2008 bis 2010 wurde somit im April 2012 und damit noch vor Konkurseröffnung abgeschlossen.

Spätestens ab diesem Zeitpunkt mussten Ihnen daher auch die bei der Lohn- und Kommunalsteuerprüfung festgestellten Kommunalsteuerrückstände bekannt sein, zumal Sie laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.4.2012 bei der Schlussbesprechung anwesend waren.

Nehmen Sie bitte zu diesem Punkt Stellung.

3. Die Lohn- und Kommunalsteuerprüfung ua für den Zeitraum 07-08/2012 wurde zwar erst nach Konkurseröffnung abgeschlossen (Datum der Schlussbesprechung: 2.11.2012), sie betrifft jedoch einen Zeitraum, in welchem Sie Geschäftsführer der GmbH waren. Ihnen mussten daher die für die Kommunalsteuerschuld relevanten Umstände und damit auch die Kommunalsteuerschuld selbst bekannt gewesen sein.

Nehmen Sie bitte zu diesem Punkt Stellung.

4. Nach der Aktenlage bzw laut Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend die Lohn- und Kommunalsteuerprüfung ua für den Zeitraum 07-08/2012 vom 2.11.2012 hat die M**** GmbH im Zeitraum 3/2012 bis 8/2012 insgesamt bis zu fünf Dienstnehmer beschäftigt. Entsprechende Lohnzetteln wurden an das Finanzamt übermittelt. Dies betrifft im Einzelnen laut Jahreslohnkonten 2012 folgende Dienstnehmer:

Sch**** J****	3.7.2012 - 31.8.2012
St***** A*****	3.7.2012 - 31.8.2012
F***** K*****	22.3.2012 - 31.8.2012
R***** N*****	24.6.2012 - 31.8.2012
M***** V*****	1.5.2012 - 31.8.2012

Laut Jahreslohnkonten wurden die Gehälter jeweils zum Monatsletzten ausgezahlt.

*Das Bundesfinanzgericht geht daher nach der Aktenlage (vorläufig) davon aus, dass Sie als Geschäftsführer der M**** GmbH während der Zeit Ihrer Tätigkeit Löhne an die genannten Dienstnehmer ausbezahlt haben; es ist nicht anzunehmen, dass die Dienstnehmer trotz allfälliger Nichtzahlung des Lohnes über mehrere Monate (betrifft insbesondere die Dienstnehmer M***** und F*****) bei der M**** GmbH in Beschäftigung geblieben wären, vielmehr wäre im Fall einer Nichtzahlung der Löhne eine Kündigung durch die Dienstnehmer anzunehmen.*

Eine solche Auszahlung von Löhnen und Gehältern bei gleichzeitiger Nichtentrichtung fälliger Abgaben (Ihnen waren wie bereits oben angeführt die Kommunalsteuerrückstände für die Jahre 2008 bis 2010 spätestens seit April 2012 bekannt) bewirkt jedoch eine Schlechterstellung des Abgabengläubigers und somit im allgemeinen eine haftungsbegründende Pflichtverletzung.

a) Nehmen Sie bitte zu den genannten Punkten Stellung.

b) Geben Sie bitte weiters bekannt, welcher Tätigkeit diese Arbeitnehmer konkret nachgegangen sind.

*5. Hat die M**** GmbH ab der Übernahme der Geschäftsführung durch Sie am 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung Umsätze erzielt.*

*6. Konnte die M**** GmbH im Zeitraum ab Ihrer Übernahme der Geschäftsführung am 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung offene Forderungen einbringlich machen?*

*7. Legen Sie bitte das Kassabuch der M**** GmbH für die Jahre 2011 und 2012 vor.*

*8. Legen Sie bitte die Kontoauszüge betreffend das Bankkonto bei der X****-Bank AG sowie betreffend sämtliche weiteren Bankkonten der M**** GmbH für den Zeitraum ab Ihrer Übernahme der Geschäftsführung am 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung vor.*

*9. Weisen Sie bitte durch Vorlage entsprechender Buchhaltungsunterlagen nach, über welche Bankkonten die M**** GmbH Zeit ab Ihrer Übernahme der Geschäftsführung am 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung verfügte bzw dass die M**** GmbH neben dem bereits bekanntgegebenen Bankkonto bei der X****-Bank AG über kein weiteres Bankkonto verfügte.*

*10. Legen Sie bitte die Buchhaltungskonten der M**** GmbH über sonstige Vermögensbestandteile, insbesondere Forderungen für die Zeit ab Ihrer Übernahme der Geschäftsführung am 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung vor.*

*11. Legen Sie bitte die Verrechnungskonten der M**** GmbH mit Ihnen als Gesellschafter bzw Geschäftsführer für die Zeit ab Ihrer Übernahme der Geschäftsführung am 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung vor.*

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Am 6.9.2024 fand über Antrag des Beschwerdeführers eine mündliche Verhandlung statt. In dieser Verhandlung bestätigte der Beschwerdeführer im Wesentlichen den in Punkt 1. des Vorhaltes vom 3.5.2024 dargestellten Sachverhalt, er erklärte jedoch, er sei nicht mehr sicher, ob er an der Schlussbesprechung betreffend die Jahre 2008 bis 2010 tatsächlich teilgenommen habe, er bezweifle dies jedoch, da keine Äußerung von ihm in der Niederschrift angeführt sei. Die im Vorhalt abverlangten Unterlagen legte der Beschwerdeführer insgesamt nicht vor und erklärte, die Buchhaltungsunterlagen hätte er nicht mehr persönlich, diese seien aus Platzgründen bei R**** E**** gelagert worden, er nehme jedoch an, dass diese nicht mehr existierten, da diese einen schon so weit zurückliegenden Zeitraum betreffen.

Er brachte vor, er habe überhaupt kein Geld gehabt. Hätte er Geld gehabt, zB € 1.000, dann hätte er damit keine Schulden gezahlt, denn die Aufteilung dieser € 1.000 auf diese vielen Schulden wäre nicht möglich gewesen, zB habe allein das Finanzamt eine Forderung von rund € 74.000 gehabt. Er hätte diese € 1.000 dann einfach liegen gelassen für den Masseverwalter. Weiters verwies der Beschwerdeführer auf die Bilanz der GmbH für das Jahr 2010. Aus dieser ist ein Kassabestand (inklusive Schecks und Guthaben bei Kreditinstituten) von € 71,79 ersichtlich.

Die im Vorhalt angeführten fünf Dienstnehmer hätten tatsächlich für die GmbH gearbeitet. Sie hätten Mahnungen verschickt und die Schuldner persönlich aufgesucht um die ausständigen Verbindlichkeiten einzubringen. Dies sei allerdings nicht erfolgreich gewesen. Die Schuldner hätten Mängel der Leistungen behauptet und die Schulden nicht gezahlt. Nach Konkurseröffnung habe der Masseverwalter bei diesen Schuldnern selbst dann auch nichts einbringen können und habe keine Beträge lukrieren können. Es sei kein Geld in der GmbH da gewesen, die Dienstnehmer hätten aber trotzdem teilweise ein Gehalt bekommen. Dieses habe jedoch nicht die GmbH bezahlt, sondern der Beschwerdeführer habe sich bei dritten Personen Geld ausgeborgt und damit den Arbeitnehmern einen Teil des Gehalts bzw Lohnes gezahlt (in einer Art Vergleich). Er habe sich dieses Geld privat ausborgen müssen und dann auch wieder zurückzahlen. Dies hätten die Dienstnehmer teilweise auch gewusst, dass sich der Beschwerdeführer das Geld ausborgen musste. Es werde wohl teilweise wirklich der Fall gewesen sein, dass die Leistungen der GmbH mangelhaft gewesen seien. Dies könne der Beschwerdeführer jedoch nicht beurteilen, da er nicht über die erforderlichen Fachkenntnisse betreffend die Leistungen der GmbH verfüge. Es sei jedenfalls nicht möglich gewesen, Geld einzubringen. Daher sei der Konkurs auch unausweichlich gewesen.

Die GmbH habe nach der Geschäftsführungsübernahme durch den Beschwerdeführer keine Umsätze mehr erzielt.

Die GmbH habe keine Forderungen einbringlich machen können.

Zu seiner Zeit als Geschäftsführer habe es kein Kassabuch gegeben da es auch keine Einnahmen mehr gegeben habe. Er habe auch keinen Kassastand übernommen.

Ihm sei nur das Konto bei der X****-Bank bekannt. Er habe sich dort jedoch nicht einmal als zeichnungsberechtigt eintragen lassen da ohnehin kein Geld auf dem Konto gewesen sei und auch keine Eingänge zu verzeichnen gewesen sei. Wären Kontoeingänge aufgetreten hätte sich dann natürlich als zeichnungsberechtigt eintragen lassen.

Ihm sei kein weiteres Konto bekannt als das bei der X****-Bank.

Er könne höchstens noch zur X****-Bank gehen und sich Kontoauszüge ausdrucken lassen. Die X****-Bank habe jedoch geschrieben, dass keine Kontobewegungen stattgefunden hätten.

Es habe kein Verrechnungskonto für ihn während seiner Zeit als Geschäftsführer gegeben. Ein allfälliges Verrechnungskonto hätte es höchstens vielleicht für seinen Vorgänger geben können.

Der Beschwerdeführer verwies nochmals auf die Auskunft der X****-Bank, wonach es ab dem Tag der Übernahme der Geschäftsführung durch ihn keine Kontobewegungen auf dem Konto gegeben habe.

Betreffend Liquiditätsaufstellung verwies der Beschwerdeführer auf sein Schreiben vom 20.8.2013, in dem er ausgeführt hat, dass die GmbH über € 0,00 verfügt habe und daher keinem Gläubiger etwas gezahlt habe. Er frage sich, wie man etwas nachweisen solle, was nicht passiert sei.

Betreffend die bisher erfolgten Zahlungen durch R**** E**** im Rahmen von dessen Haftungsverfahren betreffend dieselben Haftungsbeträge bzw Abgaben erhob der Beschwerdeführer keine Einwände, die Zahlung von € 71,16 zur Gänze auf die Kommunalsteuer 2008 anzurechnen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Magistrat der Stadt Wien vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere die dargestellten Bescheide der Abgabenbehörde und die Schriftsätze des Beschwerdeführers, sowie in die Arbeitsbögen der Prüfer der durch das Finanzamt durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen und durch das Vorbringen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer war von 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung am tt.9.2012 Geschäftsführer der M**** GmbH (Firmenbuch).

Ebenso war er seit tt.4.2011 Alleingesellschafter dieser GmbH (Firmenbuch).

Der Konkurs der GmbH wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt.4.2013 mangels Kostendeckung aufgehoben; die Firma wurde gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht (Löschung im Firmenbuch eingetragen am tt.8.2013).

Die GmbH stellte ihre Geschäftstätigkeit mit Mai 2011 ein, es gab keinen Fortbetrieb.

Mit Schreiben vom 11.8.2011 teilte der Magistrat der Stadt Wien der GmbH mit, dass der bisherige gewerberechtliche Geschäftsführer angezeigt habe, dass das Rechtsverhältnis zur GmbH, diese berechtigt zur Ausübung des Gewerbes: Werbeagentur, mit Wirkung vom 4.5.2011 aufgelöst worden sei. Gemäß § 39 Abs 4 GewO sei das Ausscheiden eines Geschäftsführers vom Gewerbeinhaber der Bezirksverwaltungsbehörde anzuzeigen. Mit Antwortschreiben vom 24.8.2011 teilte der Beschwerdeführer namens der GmbH dem Magistrat der Stadt Wien das Ausscheiden des bisherigen gewerberechtlichen Geschäftsführers mit und teilte weiters mit, dass die GmbH zur Zeit keine Tätigkeit ausübe und daher keine gewerberechtlichen Geschäftsführer benötige.

Im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben der M**** GmbH wurde festgestellt, dass Kommunalsteuer für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009 und 01-12/2010 nicht ordnungsgemäß entrichtet worden war. Die Prüfungsfeststellungen betrafen im Wesentlichen die Nachverrechnung von Pkw-Sachbezügen sowie von Geschäftsführerbezügen. Die Schlussbesprechung zu dieser Prüfung fand am 18.4.2012 statt, wobei der Beschwerdeführer in der Niederschrift als Teilnehmer angeführt ist.

Der Prüfungsauftrag betreffend diese Prüfung wurde dem Beschwerdeführer am 4.4. oder 5.4.2012 zur Kenntnis gebracht (vom Beschwerdeführer unterschriebenes Beiblatt zum Prüfungsauftrag – Arbeitsbogen des Prüfers).

Dem nicht datierten Prüfungsbericht betreffend Kommunalsteuer 01-12/2008, 01-12/2009 und 01-12/2010 ist zu entnehmen, dass die Prüfungsfeststellungen anerkannt wurden.

In der (nicht unterschriebenen) Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.4.2012 betreffend Kommunalsteuer, Lohnsteuer- und Sozialversicherungsprüfung 01-12/2008, 01-12/2009 und 01-12/2010 sind als Teilnehmer der Beschwerdeführer und „Hr. T***** (Lohnverrechnung und Buchhaltung im Prüfungszeitraum)“ angeführt, weiters ist angekreuzt, dass eine Kopie der Niederschrift verlangt und übergeben wurde an: „Hr. T***** (stellvertretend für Hr. R****)“. Die Schlussbesprechung fand an der Adresse *****, offenbar bei Hrn. T***** statt (Niederschrift vom 18.4.2012).

Der Bericht über die Lohnsteuerprüfung 01-12/2008, 01-12/2009 und 01-12/2010 datiert vom 24.4.2012 und ist an die GmbH an der Wohnadresse des Beschwerdeführers adressiert.

Dem Beschwerdeführer waren spätestens seit Ende April 2012 die bei der Lohn- und Kommunalsteuerprüfung festgestellten Kommunalsteuerrückstände der GmbH für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009 und 01-12/2010 bekannt.

Mit Schlussbesprechung vom 2.11.2012 wurde eine weitere gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben der M**** GmbH abgeschlossen. Diese Prüfung fand bereits nach Konkurseröffnung statt, der Prüfungsauftrag wurde der Masseverwalterin zur Kenntnis

gebracht. Im Rahmen dieser Prüfung wurde für den Zeitraum 07-08/2012 anhand der vorgelegten Lohnkonten festgestellt, dass die GmbH von Ende März bis Ende August 2012 Arbeitnehmer beschäftigt hatte (siehe dazu im Detail unten).

Aus dieser Prüfung resultiert für den Zeitraum 07-08/2012 Kommunalsteuer von € 121,26, wobei die Bemessungsgrundlagen für Juli 2012 € 1.983,11 und für August 2012 € 2.059,11 betragen; es ergibt sich damit eine Kommunalsteuer für Juli von € 59,49 und für August von € 61,77.

Mit Bescheid vom 22.2.2013 (angefochtener Bescheid) wurde der Beschwerdeführer vom Magistrat der Stadt Wien für folgende Abgaben zur Haftung herangezogen:

	Zeitraum	Betrag in EUR
Kommunalsteuer	01-12/2008	630,02
Säumniszuschlag	01-12/2008	12,60
Kommunalsteuer	01-12/2009	1.033,50
Säumniszuschlag	01-12/2009	20,67
Kommunalsteuer	01-12/2010	185,86
Kommunalsteuer	07-08/2012	121,27
Summe		2.003,92

Neben dem Beschwerdeführer wurde auch dessen Vorgänger als Geschäftsführer E**** R**** mit Bescheid zur Haftung für den Kommunalsteuerrückstand für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010 sowie Säumniszuschlag für die Zeiträume 01-12/2008 und 01-12/2009 im Betrag von in Summe € 1.882,65 herangezogen (in der mündlichen Verhandlung vom Magistrat der Stadt Wien vorgelegter Haftungsbescheid betreffend E**** R****).

E**** R**** entrichtete im Rahmen eines Abschöpfungsverfahrens insgesamt € 71,16 auf den Rückstand der GmbH. Mit Beschluss des zuständigen Gerichtes vom 14.6.2022 wurde dieses Abschöpfungsverfahren unter Erteilung der Restschuldbefreiung beendet (E-Mail des Magistrates der Stadt Wien vom 21.6.2023).

Die M**** GmbH beschäftigte im Zeitraum 3/2012 bis 8/2012 insgesamt bis zu fünf Dienstnehmer. Entsprechende Lohnzettel wurden an das Finanzamt übermittelt. Dies betrifft im Einzelnen laut Jahreslohnkonten 2012 folgende Dienstnehmer:

Sch**** J****	3.7.2012 - 31.8.2012
St***** A*****	3.7.2012 - 31.8.2012
F***** K*****	22.3.2012 - 31.8.2012
R***** N*****	24.6.2012 - 31.8.2012
M***** V*****	1.5.2012 - 31.8.2012

Die Löhne bzw Gehälter wurden jeweils zum Monatsletzten ausgezahlt (Lohnkonten) (Niederschrift über die Schlussbesprechung betreffend die Lohn- und Kommunalsteuerprüfung ua für den Zeitraum 07-08/2012 vom 2.11.2012).

Die Löhne bzw Gehälter der Arbeitnehmer wurden nicht von der GmbH bezahlt, sondern vom Beschwerdeführer persönlich bzw privat. Der Beschwerdeführer hatte sich dazu privat die entsprechenden Beträge ausgeborgt (Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung).

Aus der im Akt erliegenden Bilanz der GmbH zum 31.12.2010 (die GmbH war überschuldet und hatte ein negatives Eigenkapital) ist neben Verbindlichkeiten von rund € 316.000 und Forderungen von rund € 200.000 ein Kassastand (Kassabestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten) von € 71,79 ersichtlich.

Mit Beschluss vom 18.1.2022 des zuständigen Bezirksgerichtes wurde ein den Beschwerdeführer betreffendes Schuldenregulierungsverfahrens mangels Kostendeckung nicht eröffnet; der Beschwerdeführer sei zahlungsunfähig. Die Nichteröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens mangels Kostendeckung ist rechtskräftig (Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 10.2.2022)

Diese Feststellungen gründen sich auf die **angeführten Beweismittel** sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellung, dass dem Beschwerdeführer spätestens seit Ende April 2012 die bei der Lohn- und Kommunalsteuerprüfung festgestellten Kommunalsteuerrückstände für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009 und 01-12/2010 bekannt waren gründet sich auf seine Stellung als Alleingeschäftsführer der GmbH, die Anwesenheit des Beschwerdeführers bei der Schlussbesprechung vom 18.4.2012 laut Niederschrift über die Schlussbesprechung, die Kenntnis des Prüfungsauftrages durch den Beschwerdeführer sowie die Adressierung des Lohnsteuerprüfungsberichtes an den Wohnsitz des Beschwerdeführers. Es ist davon auszugehen, dass der bei der Schlussbesprechung ebenfalls anwesende Hr. T***** als Vertreter der GmbH und damit mit Wissen des Beschwerdeführers teilgenommen hat. Die behauptete Unkenntnis des Beschwerdeführers ist daher auszuschließen. Dass keine Äußerung des Beschwerdeführers in der Niederschrift festgehalten wurde führt zu keinem anderen Ergebnis, da laut Bericht über die Kommunalsteuerprüfung die Feststellungen anerkannt wurden.

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 (KommStG) unterliegen der Kommunalsteuer die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 11 Abs 1 und 2 KommStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem ua Lohnzahlungen gewährt worden sind und ist vom Unternehmer für jeden Kalendermonat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) zu entrichten.

Gemäß § 6a KommStG 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 Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

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

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden gemäß § 7 Abs 1 BAO durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs 1 BAO) zu Gesamtschuldnern. Persönliche Haftungen (§ 7 Abs 1 BAO) erstrecken sich gemäß § 7 Abs 2 BAO auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs 1 und 2 BAO).

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme zur Haftung sind somit eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Zu den zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen iSd § 80 Abs 1 BAO zählt auch der Geschäftsführer der GmbH (§ 18 Abs 1 GmbHG).

Die Verantwortung als Geschäftsführer einer Gesellschaft beginnt nicht erst mit der Begründung der Vertretungsfunktion, weil der Geschäftsführer auch verpflichtet ist, bis dahin angesammelte Abgabenrückstände zu begleichen (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162).

Es kommt nicht darauf an, dass der die Steuerpflicht der Gesellschaft auslösende Sachverhalt vor der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit verwirklicht worden ist, weil die Pflicht der Gesellschaft zur Abgabentrichtung erst mit deren Abstattung endet und die Gesellschaft verpflichtet bleibt, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0094).

Die Haftungsvoraussetzung des § 6a KommStG, dass die Abgabe nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann ist aufgrund der Konkurseröffnung am 18.9.2012 und der Löschung der GmbH im Firmenbuch infolge Vermögenslosigkeit erfüllt.

Die Haftung nach § 6a Abs 1 KommStG setzt weiters ein Verschulden des Geschäftsführers an der Pflichtverletzung (und damit am Abgabenausfall) voraus.

Gibt es keine Hinweise, aus denen der Geschäftsführer schließen könnte, dass die Steuererklärungen oder (bei Selbstbemessungsabgaben) die Selbstberechnungen der zu entrichtenden Abgaben unrichtig gewesen seien, hat ein Geschäftsführer bei Übernahme seiner Geschäftsführerfunktion – wenn keine Hinweise auf Unrichtigkeiten vorliegen – nicht auch noch die Pflicht, (etwa innerhalb des Verjährungszeitraumes) die gesamte Buchhaltung und das gesamte Rechenwerk sowie die Aufzeichnungen nachzuprüfen (VwGH 28.2.2014, 2012/16/0101).

Nach den Feststellungen hat der Beschwerdeführer von den aus der abgabenbehördlichen Prüfung resultierenden Kommunalsteuerrückständen für die Jahre 2008 bis 2010 (erst) im April 2012 Kenntnis erlangt.

Wie aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.4.2012 ersichtlich ist, ergaben sich die Kommunalsteuernachforderungen aus einer nicht richtig erfassten Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz durch eine Dienstnehmerin bzw aus der Nacherfassung eines Geschäftsführerbezuges. Dass es Hinweise gegeben habe, aus denen der Beschwerdeführer hätte schließen können, dass die Selbstberechnungen der Kommunalsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 unrichtig waren, ist nicht ersichtlich und angesichts der Ursache für die Kommunalsteuernachforderung auch nicht anzunehmen.

Die Entdeckung der mangelhaften Selbstberechnung der Kommunalsteuer wäre daher nur bei einer Nachprüfung der Buchhaltung und des Rechenwerks sowie der Aufzeichnungen möglich gewesen. Eine solche Nachprüfung war jedoch nach der Rechtsprechung nicht erforderlich. Eine Pflichtverletzung im Zusammenhang mit der Nichtentrichtung der Kommunalsteuer lag somit bis Ende April 2012 nicht vor.

Da der Beschwerdeführer jedoch seit Ende April 2012 Kenntnis von den Kommunalsteuerrückständen betreffend die Jahre 2008 bis 2010 hatte, war er ab diesem Zeitpunkt auch zur Entrichtung der Abgaben verpflichtet.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört es, dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter diese Pflicht getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann

die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (zB VwGH 25.4.2016, Ra 2015/16/0139 mwN).

Die Kommunalsteuer für die Zeiträume 07/2012 und 08/2012 resultiert aus der Zeit der Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers. Er war daher für die Entrichtung der Abgabe bis zum jeweils 15. des Folgemonates verpflichtet.

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 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.

Die Heranziehung des Vertreters zur Haftung erfordert, dass zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung ein Rechtswidrigkeitszusammenhang besteht. Ein solcher Zusammenhang besteht, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeit Mittel für die Bezahlung zur Verfügung hatte und nicht, wenn auch nur anteilig, für die Abgabentilgung Sorge getragen hat. 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 Abgabenschuld 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 Vertreter 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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 9 BAO ist daher für den Fall, dass die vorhandenen Mittel nicht ausreichen, um sämtliche Verbindlichkeiten voll zu tilgen, für die Darstellung der Gläubigergleichbehandlung zunächst der Nachweis zu erbringen, dass die Abgabenschulden gegenüber anderen Verbindlichkeiten nicht benachteiligt wurden, indem konkret und nachvollziehbar dargelegt wird, dass von den Abgabenschulden nicht eine geringere Quote beglichen wurde als von anderen Verbindlichkeiten, wobei auch Zug-um-Zug-Geschäfte zu berücksichtigen sind. Dabei kommt es nicht nur auf die am Fälligkeitstag geleisteten Tilgungen an; der Haftende hat vielmehr darzutun, dass er die vorhandenen liquiden Mittel ab der Fälligkeit für eine (im Vergleich zu anderen Gläubigern) anteilige Befriedigung des Abgabengläubigers verwendet hat (VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050 mwN).

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vertreters, den Betrag der bei Gläubigergleichbehandlung zu entrichtenden Abgaben und zur Errechnung einer entsprechenden Quote nachzuweisen, bedeutet allerdings nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Vertreter der Gesellschaft nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vertreter abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (VwGH 2.7.2015, 2013/16/0220 mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat aber nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Der Vertreter haftet für nicht entrichtete 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 diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet er für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089).

Der Beschwerdeführer beruft sich darauf, dass die GmbH überhaupt keine liquiden Mittel verfügt habe (*Liquidität im Zeitraum 28.4.2011 bis Konkurseröffnung: € 0,00*; Stellungnahme vom 20.8.2013), er habe daher keinerlei Gläubigerforderungen bedient und somit den Magistrat der Stadt Wien auch nicht benachteiligt; die Vorlage entsprechender weiterer Berechnungen über die Gläubigergleichbehandlung sei daher weder möglich noch erforderlich (*Man kann über nicht Vorhandenes keine Aufstellung machen*; Beschwerde).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht. Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist. Nur der Vertreter wird nämlich regelmäßig jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht. Daher hat er für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (VwGH 21.12.2007, 2007/17/0204).

Bereits mit Schreiben vom 31.1.2013 forderte der Magistrat der Stadt Wien den Beschwerdeführer auf, ua eine Liquiditätsaufstellung für Juli 2012 bis August 2012 vorzulegen. Mit Schreiben vom 31.3.2014 forderte der Magistrat der Stadt Wien den Beschwerdeführer sodann ua auf, die Richtigkeit seiner Behauptung, ab 28.4.2011 seien keine Mittel mehr vorhanden gewesen, es seien keine Zahlungen mehr geleistet worden und keine Geschäftstätigkeit mehr entfaltet worden durch taugliche Unterlagen unter Beweis zu stellen,

wobei jedenfalls Kontoauszüge der GmbH vorzulegen wären sowie die Vermögensverhältnisse der GmbH durch eine Liquiditätsaufstellung im Detail für den genannten Betrachtungszeitraum bekanntzugeben, ua auch den Stand der Verbindlichkeiten und die liquiden Mittel zB Kontostände auch zahlenmäßig zu beziffern.

Ebenso erfolgte eine entsprechende Aufforderung durch das Gericht mit Beschluss vom 3.5.2024, wobei der Beschwerdeführer ua aufgefordert wurde, das Kassabuch der GmbH für die Jahre 2011 und 2012 sowie für den Zeitraum ab Übernahme der Geschäftsführung am 28.4.2011 bis zur Konkurseröffnung die Kontoauszüge betreffend das Bankkonto bei der X****-Bank AG und betreffend sämtliche weiteren Bankkonten der GmbH vorzulegen und durch Vorlage entsprechender Buchhaltungsunterlagen nachzuweisen, über welche Bankkonten die GmbH in diesem Zeitraum verfügte bzw nachzuweisen dass die GmbH neben dem bereits bekanntgegebenen Bankkonto bei der X****-Bank AG über kein weiteres Bankkonto verfügte. Ebenso wurde er aufgefordert, für den genannten Zeitraum die Buchhaltungskonten der GmbH über sonstige Vermögensbestandteile, insbesondere Forderungen sowie die Verrechnungskonten der GmbH mit ihm als Gesellschafter bzw Geschäftsführer vorzulegen.

Der Beschwerdeführer hat abgesehen von dem mit Schreiben vom 18.4.2014 vorgelegten E-Mail der X****-Bank AG vom 18.4.2014, in welchem ausgeführt wird:

„wunschgemäß teilen wir Ihnen mit, dass auf dem o.g. Konto seit 28.04.2011 keine Begegnungen stattgefunden haben“ keinerlei Unterlagen beigebracht, um sein Vorbringen betreffend die nicht vorhandene Liquidität der GmbH zu untermauern. Die Aufforderung durch den Magistrat der Stadt Wien erfolgte dabei noch innerhalb der gewöhnlichen Aufbewahrungsfrist betreffend die Buchhaltungsunterlagen und damit jedenfalls zu einem Zeitpunkt, zu dem die Vorlage entsprechender Unterlagen möglich sein musste. Angesichts des anhängigen Beschwerdeverfahrens wäre es jedoch am Beschwerdeführer gelegen gewesen, die entsprechenden Unterlagen auch darüber hinaus bis zum Abschluss dieses Verfahrens weiterhin aufzubewahren.

Mit seinem nur allgemein und pauschal gehaltenen Vorbringen hat der Beschwerdeführer den ihm obliegenden Nachweis zur Gläubigergleichbehandlung bzw zur behaupteten nicht vorhandenen Liquidität nicht angetreten, sodass der Magistrat der Stadt Wien sowie das Gericht auch nicht über das bereits erfolgte Maß hinausgehend verhalten waren, ihn zu weiteren Darlegungen aufzufordern.

Ein solcher Nachweis durch den Beschwerdeführer war umso mehr geboten, als der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vorgebracht hat, die von der GmbH im Jahr 2012 teilweise für mehrere Monate beschäftigten Dienstnehmer hätten die Aufgabe gehabt offene Forderungen einzubringen, wären damit jedoch gänzlich erfolglos gewesen. Er habe diese Dienstnehmer mit privat ausgeborgten Mitteln bezahlt. Dass diese Bemühungen jedoch gänzlich erfolglos gewesen wären erscheint nicht aufs erste glaubhaft und wäre daher vom Beschwerdeführer umso mehr zu belegen gewesen.

Die Aktenlage bietet (auch mangels Vorlage entsprechender Unterlagen) keinen Hinweis darauf, dass im Zeitraum 28.4.2011 bis 17.9.2012 tatsächlich keinerlei liquide Mittel vorhanden gewesen wären.

Soweit sich der Beschwerdeführer auf das E-Mail der X****-Bank AG beruft ist ihm weiters zu erwidern, dass auch bei (im Beschwerdefall nicht erfolgter) Vorlage des Bankkontos – selbst bei Zutreffen, dass auf dieses keine Mittel zugeflossen sind – nicht von vornherein auf die Vermögenslosigkeit der GmbH geschlossen werden kann, da nicht erkannt werden kann, ob dieser Mittel zugeflossen sind. Dazu wäre auch die Vorlage des Kassabuches sowie der weiteren abverlangten Unterlagen erforderlich gewesen, jedoch wurde ein Kassabuch vom Beschwerdeführer nach seinem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung gar nicht geführt und wurden die weiteren Buchhaltungsunterlagen nicht vorgelegt.

Die Beschwerde erweist sich damit bereits aufgrund des bisher Gesagten als unbegründet.

Gegen das Gebot der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger wird auch verstoßen, wenn Zahlungen für Löhne, Gehälter, Reisekosten, Materiallieferungen etc geleistet werden, die Abgabenschulden aber unberücksichtigt bleiben (zB VwGH 24.9.2008, 2006/15/0279; VwGH 25.1.1999, 97/17/0144; *Lachmayer*, Einzelfragen zur Haftung gemäß § 9 BAO, RdW 2023, 682).

Der Beschwerdeführer wendet ein, es sei zu keiner Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes gekommen, da die Löhne bzw Gehälter der im Jahr 2012 beschäftigten Dienstnehmer nicht von der GmbH, sondern von ihm selbst mit ausgeborgtem Geld bezahlt worden seien.

Dieses Vorbringen vermag der Beschwerde gleichfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen. Leistet der Vertreter an Gläubiger des Abgabepflichtigen aus eigenen Mitteln in Erfüllung einer Verbindlichkeit des Vertreters gegenüber dem Abgabepflichtigen, so liegt darin eine Verfügung über Mittel des Abgabepflichtigen; dabei unterliegt er der Verpflichtung zur Gleichbehandlung des Abgabegläubigers. Aber auch dann, wenn er Mittel dem Abgabepflichtigen zur Verfügung stellt, ohne dadurch eine eigene Verbindlichkeit gegenüber dem Abgabepflichtigen zu erfüllen, bewirkt dieses Zur-Verfügung-Stellen (auch bei Direktzahlung an den Gläubiger), dass es sich damit um Mittel des Abgabepflichtigen handelt; diese Mittel unterliegen der Gleichbehandlungspflicht. Nur dann, wenn dies nicht von ihm zu beeinflussen ist (etwa Drittschuldnerexekution gegen ihn persönlich), besteht keine Verpflichtung zur Gleichbehandlung.

Der Beschwerdeführer hat aus von ihm durch private Kreditaufnahme besorgten Mitteln die Arbeitnehmer der GmbH bezahlt, ohne dabei die Gleichbehandlungspflicht gegenüber dem Abgabengläubiger zu beachten, da der offene Kommunalsteuerrückstand sowie die Kommunalsteuer für die Zeiträume 07/2012 und 08/2012 nicht auch anteilig berichtet wurde.

Damit hat er die Abgabenschulden im Verhältnis schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel.

Die erfolgte Auszahlung von Löhnen bzw Gehältern durch den Beschwerdeführer bei gleichzeitiger Nichtentrichtung fälliger Abgaben bewirkte folglich eine Schlechterstellung des Abgabengläubigers und somit eine haftungsbegründende Pflichtverletzung des Beschwerdeführers.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erstreckt sich im Falle der Benachteiligung des Abgabengläubigers die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung der Verbindlichkeiten die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der 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, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Dies setzt allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren die Grundlagen für die behördlichen Feststellungen des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat (VwGH 21.12.2007, 2007/17/0204).

Eine solche, ziffernmäßig konkretisierte Behauptung hat der Beschwerdeführer weder vorgebracht noch die Grundlagen für entsprechende Feststellungen beigebracht. Eine weitere Prüfung dieser Frage kann daher unterbleiben.

Beschwerdevorentscheidungen (§ 262 BAO) und Erkenntnisse (§ 279 BAO) müssen berücksichtigen, ob die haftungsgegenständliche Abgabenschuld (zwischenzeitig, allenfalls teilweise) durch eine andere Person als den Haftungspflichtigen entrichtet wurde. Daher ist Bescheidbeschwerden insoweit stattzugeben, als solche zwischenzeitige (nach Zustellung des Haftungsbescheides, vor Erledigung der Bescheidbeschwerde) Entrichtungen erfolgt sind (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 7 Rz 11; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 9 Anm 15).

E**** R**** hat auf den haftungsgegenständlichen Rückstand insgesamt € 71,16 entrichtet. Gemäß § 214 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Im Umfang der durch den weiteren Haftungspflichtigen E**** R**** erfolgten Zahlungen von € 71,16 tritt nach dem Gesagten eine Befreiung des Beschwerdeführers aus der Haftung ein;

die Zahlungen sind gemäß § 214 BAO im Rahmen der Kommunalsteuer 1-12/2008 zu berücksichtigen. Insoweit ist daher der Beschwerde Folge zu geben.

Die Haftungsinanspruchnahme liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 7 Rz 5 mwN).

Im Rahmen der Ermessensübung ist auch auf den Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung Bedacht zu nehmen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht lassen darf. Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab. Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch liegt dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt wird (VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050).

Die beschwerdegegenständliche Haftungsinanspruchnahme betrifft Kommunalsteuer für die Zeiträume 01-12/2008, 01-12/2009, 01-12/2010, 07/2012 und 08/2012 sowie Säumniszuschlag 01-12/2008 und 01-12/2009. Die diese Abgaben betreffenden abgabenbehördlichen Prüfungen fanden im Jahr 2012 statt, im Jahr 2012 wurde auch das Insolvenzverfahren betreffend die GmbH eröffnet.

Bereits mit Datum vom 21.12.2012 richtete der Magistrat der Stadt Wien betreffend die Jahre 2008 bis 2010 einen ersten Haftungsvorhalt an den Beschwerdeführer, mit 31.1.2013 einen zweiten Vorhalt, mit Datum vom 22.2.2013 erging bereits der angefochtene Haftungsbescheid auch betreffend die Zeiträume 07/2012 und 08/2012.

Die Haftungsinanspruchnahme erfolgte somit in unmittelbarer zeitlicher Nähe zum Bekanntwerden bzw Entstehen der Abgabenansprüche. Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits lag daher im Beschwerdefall nicht vor.

Der Beschwerdeführer hat die ihm als Geschäftsführer der GmbH auferlegten Pflichten verletzt.

Die Geltendmachung der Haftung entspricht den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit des § 20 BAO, da nach der Aktenlage kein Hinweis darauf besteht, dass der aushaftende Betrag bei der Primärschuldnerin überhaupt noch eingebracht werden könnte und der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Beschwerdeführers zurückzuführen ist. Es ist daher den Zweckmäßigungsgründen der Vorrang vor den Billigkeitsgründen einzuräumen. Im Hinblick auf die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin ist die Geltendmachung der Haftung die einzige Möglichkeit, für die Einbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben zu sorgen.

Eine Vermögenslosigkeit und/oder Arbeitslosigkeit des Haftenden steht nach der Rechtsprechung in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung, zumal eine allfällige (im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides bestehende) Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen und künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (zB VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139; VwGH 12.10.2009, 2009/16/0085; VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027).

Die gegebene Vermögenssituation des Beschwerdeführers (ein Schuldenregulierungsverfahren wurde mangels Kostendeckung nicht eröffnet, der Beschwerdeführer ist zahlungsunfähig [Beschluss des zuständigen BG vom 18. Jänner 2022]) hat daher im Rahmen der Ermessensübung unberücksichtigt zu bleiben.

Aufgrund der genannten Umstände ist daher der Beschwerdeführer im Rahmen der Ermessensübung zur Gänze für den noch offenen Rückstand zur Haftung heranzuziehen.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Der Beschwerde war daher gemäß § 279 BAO betreffend Haftung für Kommunalsteuer 01-12/2008 teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern, im Übrigen war die Beschwerde jedoch als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 6. September 2024