

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Christopher Toms LL.M., Löwelstraße 20, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17. Mai 2023 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Rechnungs und Abgabewesen, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 12. April 2023 betreffend Haftung für Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe 8/2018 – 1/2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20.2.2025 in Anwesenheit von Dr. Christopher Toms LL.M für den Beschwerdeführer und Clemens Tomandl und Martina Filipovic für den Magistrat der Stadt Wien sowie der Schriftführerin Mag. Jacqueline Pfeiffer zur Steuernummer ***Str.Nr.*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Der Beschwerdeführer wird zur Haftung für Kommunalsteuer in Höhe von € 3.672,18 herangezogen.

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

Erhebung

Am 19.2.2019 hat der Magistrat der Stadt Wien (belangte Behörde) eine Erhebung durchgeführt und eine Niederschrift mit einer Mitarbeiterin der steuerlichen Vertretung der ***Primärschuldnerin*** (Primärschuldnerin) aufgenommen.

Abgabenerklärung

Die Kommunalsteuererklärung 2018 wurde am 13.3.2019 erstellt und weist einen Gesamtabgabenbetrag in Höhe von € 7.887,51 aus. Eine weitere Abgabenerklärung für die Dienstgeberabgabe Primärschuldnerin weist einen Gesamtabgabenbetrag von € 578,00 aus.

Auf beiden Abgabenerklärungen ist angeführt, dass die ***Stb.Kanzlei*** die bevollmächtigte Vertretung ist.

Vorhalt

Mit Schreiben vom 16.9.2021 wurde dem Beschwerdeführer der Abgabenrückstand der Primärschuldnerin wie folgt mitgeteilt und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben:

Abgaben/Nebengebühren	Zeitraum	Betrag in Euro
Kommunalsteuer	08-12/2018	3.228,58
Säumniszuschlag	08-12/2018	64,57
Dienstgeberabgabe	08-12/2018	220,00
Kommunalsteuer	01/2019	580,65
Säumniszuschlag	01/2019	11,61
Dienstgeberabgabe	01/2019	28,00
Summe		4.133,41

Mit E-Mail vom 18.10.2021 wurde der belangten Behörde bekannt gegeben, dass kein Gläubiger bevorzugt wurde, da entweder keine oder nur geringe Mittel zur Verfügung standen und der Geschäftsführer nur haften würde, wenn er die Abgaben schuldhaft nicht bezahlt hätte.

Gläubigergleichbehandlung

Mit Schreiben vom 11.11.2021 hat der Magistrat den Beschwerdeführer aufgefordert, eine Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum August 2018 bis Jänner 2019 vorzulegen.

Haftungsbescheid

Am 12.4.2023 erließ die belangte Behörde einen Haftungsbescheid für den Zeitraum August 2018 bis Jänner 2019 wegen Abgabenrückständen der Primärschuldnerin. Der Beschwerdeführer wurde zur Haftung für Kommunalsteuern in Höhe von € 3.885,41 sowie von Dienstgeberabgabe in Höhe von € 248,00 (insgesamt € 4.133,41) herangezogen. In der Begründung wurde auf das Konkursverfahren vor dem Handelsgericht Wien verwiesen.

Beschwerde

In der Beschwerde vom 17.5.2023 wurde vorgebracht, dass der Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt „über die finanzielle Mittel verfügte, um die Stadt Wien zu befriedigen“. Eine schuldhafte Pflichtverletzung liege nicht vor; der Beschwerdeführer habe keine Zahlungen mehr an Gläubiger geleistet, die sonst angefochten hätten werden können. Abgesehen davon, wäre der Beschwerdeführer aufgefordert worden, unzumutbare Aufstellungen und

Informationen zu beschaffen, die außerhalb des Rechnungswesens wären. Schließlich wäre im Zuge der Ermessensübung der lange Zeitabstand zwischen Entstehen der Abgabenschuld und dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin nicht gewürdigt worden.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.1.2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass zwar die Löhne und Gehälter im Haftungszeitraum ausbezahlt wurden, die fälligen lohnabhängigen Abgaben jedoch nicht entrichtet wurden. Weiters wäre der Beschwerdeführer der Aufforderung, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen, nicht nachgekommen. Schließlich wurde darauf verwiesen, dass die Uneinbringlichkeit mit 25.9.2021 festgestellt wurde und danach umgehend ein Haftungsverfahren eingeleitet wurde.

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 26.2.2024 wurde ergänzend vorgebracht, dass der Magistrat der Stadt Wien die Abgabensforderung in Höhe von € 4.133,41 im Insolvenzverfahren angemeldet hatte und die Gesellschaft die betriebliche Tätigkeit mangels verfügbarer liquider Mittel bereits im September 2019 durch den Masseverwalter vollständig eingestellt hatte und zu diesem Zeitpunkt auch keine anderen Gläubiger bevorzugt wurden.

Vorlagebericht

Im Vorlagebericht vom 27.5.2024 führt die belangte Behörde an, dass es nicht nachvollziehbar sei, was den Beschwerdeführer an der fristgerechten Abgabenabfuhr zu den jeweiligen Fälligkeitstagen (spätestens 15.2.2019) hinderte, wenn erst im September 2019 keine liquiden Mittel mehr zur Verfügung standen.

Mündliche Verhandlung

Zunächst gab der Vertreter der belangten Behörde bekannt, dass die zuständige Buchhaltungsabteilung ein Guthaben in Höhe von € 461,23, das im Zusammenhang mit einem Haftungsverfahren bei einer anderen Gesellschaft des Beschwerdeführers, nämlich der ***CD***, aufgefunden wurde, überrechnet hatte und sich der haftungsgegenständliche Betrag dadurch vermindert. Dazu wurden auch Aktenvermerke der Buchhaltungsabteilung vorgelegt.

Der Vertreter des Beschwerdeführers bestritt, dass es bei dieser anderen Firma, der ***CD***, einen Haftungsbescheid gegeben hätte.

Zur Frage des Verschuldens führte der Vertreter des Beschwerdeführers aus, dass ab Anfang 2019 bei der Primärschuldnerin eine Krise vorlag und geprüft werden mussten, ob Insolvenzgründe vorlagen, zumal die insolvenzrechtlichen Vorschriften der Nichtgläubigerbevorzugung schon ab dem Zeitpunkt gelten, ab dem die Krise der Gesellschaft

evident wird.

Zur Stellenausschreibung der Primärschuldnerin vom März 2019 führte der Vertreter des Beschwerdeführers aus, dass die darin angeführten Berufe Mangelberufe wären und man frühestens ab Juli eine Einstellung von neuen Mitarbeitern vornehmen hätte können.

Der Vertreter der belangten Behörde bestritt, dass es sich bei Planern und technischen Zeichnern um Mangelberufe handelt.

Zur Niederschrift der belangten Behörde hinsichtlich der Feststellung der offenen Abgaben wurde von Seiten der Vertreter des Beschwerdeführers ausgeführt, dass die Unterschrift auf dieser Niederschrift von einer Lohnverrechnung der Steuerberatungskanzlei stammt und nur dazu diene, zu bestätigen, dass Lohnabgaben offen waren; durch die Unterschrift entstehe aber keine Gläubigerbevorzugung.

Der Vertreter des Beschwerdeführers beantragte die Abweisung der Beschwerde, weil kein Verschulden nachgewiesen werden könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Primärschuldnerin wurde am 31.1.2014 ins Firmenbuch beim Handelsgericht Wien eingetragen. Der Beschwerdeführer war seit der Gründung der Primärschuldnerin deren Geschäftsführer.

Im September 2019 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet und die Schließung des Unternehmens angeordnet. Mit Beschluss vom TT.12.2021 wurde der Konkurs nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und im Mai 2022 wurde die Primärschuldnerin wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die Primärschuldnerin hat in den Jahren 2018 und 2019 Dienstnehmer beschäftigt und auch Löhne und Gehälter ausbezahlt. Für den Zeitraum August 2018 bis Jänner 2019 wurden von der Primärschuldnerin weder Kommunalsteuer noch Dienstgeberabgabe entrichtet. Die Kommunalsteuererklärung 2018 weist einen Gesamtabgabenbetrag in Höhe von € 7.887,51 aus; die Dienstgeberabgabenerklärung 2018 weist einen Gesamtbetrag in Höhe von € 578,-- aus.

Im Februar 2019 fand bei der Primärschuldnerin eine Feststellung der Abgabenbeträge durch die belangte Behörde statt. Dabei wurde niederschriftlich festgehalten, dass für den Zeitraum 8/2018 bis 1/2019 insgesamt € 3.809,23 an Kommunalsteuer und € 248 an Dienstgeberabgabe nicht entrichtet wurden. Als Folge der Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch sind die Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Im März 2019 hatte die Primärschuldnerin noch neue Mitarbeiter gesucht.

Abgabenfestsetzungsbescheide wurden nicht erlassen. Eine Liquiditätsaufstellung wurde vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt.

Durch eine Umbuchung sind haftungsgegenständlichen Abgaben im Ausmaß von € 461,23 getilgt worden.

Beweiswürdigung

Sowohl die Feststellung zur Gründung der Primärschuldnerin als auch zur Löschung wegen Vermögenslosigkeit gründen sich auf eine Einsichtnahme in den Firmenbuchauszug.

Die Feststellung zum Konkursverfahren gründet sich auf eine Einsichtnahme in die Insolvenzdatei bzw einen Ausdruck vom 16.9.2021, der sich in den von der belangten Behörde vorgelegten Akten befindet. Daraus ist ersichtlich, dass am 09.09.2019 das Konkursverfahren eröffnet wurde und ein Masseverwalter bestellt wurde.

Die Feststellung, dass in den Jahren 2018 und 2019 Dienstnehmer beschäftigt wurden, gründet sich einerseits auf eine Dienstnehmerauskunft beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger, aus der ersichtlich ist, dass bis April 2019 noch einige Arbeitnehmer bei der Sozialversicherung angemeldet waren; eine Arbeitnehmerin war bis Oktober 2019 bei der Sozialversicherung angemeldet.

Die Feststellung, dass noch im März 2019 neue Mitarbeiter gesucht wurden, gründet sich auf eine Stellenausschreibung bei der Kammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12.3.2019; daraus ist ersichtlich, dass drei bis vier neue Mitarbeiter als Planer und technische Zeichner gesucht wurden.

Die Feststellung, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum keine Kommunalsteuer und keine Dienstgeberabgabe entrichtet wurden, gründet sich einerseits auf die Unterlagen zur Erhebung durch die belangte Behörde im Februar 2019; darüber hinaus wird vom Beschwerdeführer gar nicht bestritten, die Abgaben nicht bezahlt zu haben. Schließlich wird auch im Vorlageantrag vorgebracht, dass die rückständigen Abgaben im Insolvenzverfahren von der belangten Behörde als Forderungen angemeldet wurden.

Hinsichtlich der Höhe der im Jahr 2018 entrichteten und nicht entrichteten Abgaben ist auf die Niederschrift und den Bericht vom 19.2.2019 der belangten Behörde zu verweisen.

Insbesondere die Niederschrift vom 19.2.2019, in der die nicht entrichteten Abgaben und die jeweiligen Zeiträume einzeln genannt sind, wurde auch von einer bevollmächtigten Steuerberatungskanzlei, die für die Lohnverrechnung zuständig war, unterschrieben. In der Niederschrift ist angeführt, dass die Feststellungen auf Grund der Lohnunterlagen getroffen wurden. Insgesamt ergibt sich für das Bundesfinanzgericht kein Grund, an der Richtigkeit der dargestellten, nicht entrichteten Abgabenforderungen zu zweifeln.

Schließlich ist von auf ein in den Verwaltungsakten enthaltenes E-Mail vom 18.10.2021, das von „***AB*** i.A.“ für den Beschwerdeführer verfasst und an die belangte Behörde gerichtet ist, zu verweisen. Darin wird offenbar in Form einer Stellungnahme zum Schreiben der belangten Behörde vom 16.9.2021 ausgeführt, dass „2019 der betroffenen Gesellschaft –nur sehr eingeschränkt- geringe Mittel zur Verfügung“ standen. Daraufhin hat die belangte Behörde den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11.11.2021 aufgefordert, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen; dieser Aufforderung ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Auch in der mündlichen Verhandlung wurden keine Nachweise einer Gläubigergleichbehandlung vorgelegt, obwohl in der Ladung zur mündlichen Verhandlung die haftungsgegenständlichen Abgaben – ergänzend zur Niederschrift vom 19.2.2019 – nochmals aufgegliedert bekannt gegeben wurden.

Die Feststellung, dass die belangte Behörde eine Umbuchung von einem anderen Abgabenkonto des Beschwerdeführers vorgenommen hatte, gründet sich auf die Angaben der Vertreter der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung sowie auf den ebenfalls in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Aktenvermerk einer Buchhaltungsabteilung der belangten Behörde. Daraus ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer bei der belangten Behörde ein Guthaben auf Grund einer Doppelzahlung aus einem anderen Insolvenzverfahren, nämlich der ***CD***, hatte. Aus dem Firmenbuchauszug der ***CD*** ist ersichtlich, dass bei dieser Gesellschaft, die ihren Sitz an derselben Adresse wie die Primärschuldnerin hatte, ein Insolvenzverfahren begonnen wurde und die Gesellschaft im Jahr 2022 infolge Vermögenslosigkeit aus dem Firmenbuch gelöscht wurde. Der Beschwerdeführer war auch bei dieser Gesellschaft alleiniger Geschäftsführer. Insofern besteht für das Bundesfinanzgericht kein Grund, an den Angaben der belangten Behörde zu zweifeln.

Rechtslage

§ 80 BAO lautet:

2. Vertreter.

§ 80. (1) 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.

(2) Steht eine Vermögensverwaltung anderen Personen als den Eigentümern des Vermögens oder deren gesetzlichen Vertretern zu, so haben die Vermögensverwalter, soweit ihre Verwaltung reicht, die im Abs. 1 bezeichneten Pflichten und Befugnisse.

(3) Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

§ 224 BAO lautet:

2. Geltendmachung von Haftungen.

§ 224. (1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

§ 6a Kommunalsteuergesetz 1993 lautet:

Haftung

§ 6a. (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 Gesetz über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe (LGBl. Nr. 05/1979 idGF) lautet:

§ 6a.(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.

Rechtliche Beurteilung

Die Haftung nach § 6a KommStG und § 6a Dienstgeberabgabengesetz ist eine Gefährdungshaftung. Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die erschwerte Einbringung der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden, seine Stellung als Vertreter, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für erschwerte Einbringung. Der unbestimmte Rechtsbegriff "nicht ohne Schwierigkeiten" ist so auszulegen, dass nur bei erheblichen Schwierigkeiten, die in ihrer Intensität so geartet sind, wie die Schwierigkeiten, die sich für das Einbringen der Abgabeforderungen im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ergeben, die Tatbestandsvoraussetzung für die Haftung gegeben ist. Die Tatsache, dass ein Verschulden des Haftungspflichtigen und schwere Einbringlichkeit beim Abgabepflichtigen als weitere Tatbestandsvoraussetzungen hinzutreten müssen, damit die Haftung des Vertreters besteht, zeigt, dass auch von einer unsachlich-überschießenden Regelung nicht die Rede sein kann (VfGH 4.12.1995, B1404/95).

Pflichtverletzung:

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

Zu den Pflichten des Geschäftsführers gehört,

- für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen (Abgabenzahlungspflicht);
- die Erfüllung der den Vertretenen treffenden gesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungs-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten;
- andere Personen (Angestellte), die er mit den steuerlichen Agenden betraut, zu kontrollieren (Auswahl- und Kontrollpflichten);

- sich bei Geschäftsübernahme zu informieren;
- Zurücklegung der Geschäftsführungsfunktion bei Behinderung/Beschränkung der Befugnisse.

Sowohl nach § 6a KommStG als auch § 6a Dienstgeberabgabengesetz tritt die Haftung nicht nur bei Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, sondern auch bei Verletzung sonstiger Pflichten ein. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter die Pflicht zur Abgabentrachtung getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Beschwerdeführer besteht darin, dass die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zu den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitstagen unterlassen wurde. Es wurden für den Zeitraum August 2018 bis Jänner 2019 weder Kommunalsteuern noch Dienstgeberabgabe entrichtet.

Bei Selbstbemessungsabgaben, zu denen die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe zählen, ist für die Frage der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten eines Vertreters des Abgabepflichtigen maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung zu entrichten oder abzuführen gewesen wäre (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0095).

Abgabenbescheid - Beschwerde:

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten.

Grundlagenbescheide hinsichtlich Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe gibt es keine, weil die belangte Behörde solche Bescheide nicht erlassen hat.

Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabeananspruch objektiv gegeben ist, ist als Vorfrage im Haftungsverfahren nur dann zu beantworten, wenn kein Bindungswirkung auslösender Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid vorangegangen ist. Auf die „Fälligstellung“ durch solche Bescheide kommt es nicht an, weil die in Rede stehende Steuer (Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe) als Selbstbemessungsabgabe von der Primärschuldnerin nicht erst im Jahr der bescheidmäßigen Festsetzung einzubehalten und abzuführen gewesen wäre. Wurde bei Selbstbemessungsabgaben noch kein Bescheid gemäß § 201 BAO oder gemäß § 202 BAO erlassen, so ist im Haftungsverfahren über den Abgabeananspruch (seine Höhe) abzusprechen (VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0057; VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

§ 11 Abs 2 KommStG normiert die Pflicht des Unternehmers, die Kommunalsteuer für jeden Monat selbst zu berechnen und bis zum 15. des darauffolgenden Monats (Fälligkeitstag) an die Gemeinde zu entrichten.

Gemäß § 11 Abs 3 Satz 2 KommStG hat die Gemeinde Kommunalsteuerbescheide zu erlassen, wenn

-) ihr kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder
-) sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Aus dem Bericht bzw der Niederschrift über die Erhebung im Februar 2019 sind die jeweiligen Abgabenhöhen – aufgegliedert für jeden Kalendermonat – ersichtlich.

Einwendungen gegen die Richtigkeit und oder Höhe der Abgaben, wurden nicht vorgebracht. Vielmehr haben die Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass Lohnabgaben offen waren. Eine Unrichtigkeit ist auch für das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen. Abgabeanprüche hinsichtlich Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe sind entstanden; dies ergibt sich auch aus den von der Primärschuldnerin eingereichten Abgabenerklärungen.

Ausmaß der Haftung:

Die Haftung ist subsidiär und akzessorisch. Eine Person darf demnach nur dann als Haftende in Anspruch genommen werden, wenn der Hauptschuldner seiner Verbindlichkeit nicht nachkommt und diese Verbindlichkeit beim Hauptschuldner uneinbringlich (erschwert) ist (Subsidiarität). Die Haftungsschuld ist weiters ihrem bloß sichernden Charakter zufolge in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig. Ist die Hauptschuld nicht (gültig) entstanden oder ist sie erloschen oder hat nur mehr den Charakter einer Naturalobligation (VwGH 6.8.1996, 93/17/0093), ist auch eine Haftung für diese nicht denkbar (VwGH 19.3.2015, 2013/16/0200).

Zum Haftungsausmaß hat die belangte Behörde in der mündlichen Verhandlung aufgezeigt, dass eine Reduktion zu erfolgen hat, zumal eine Verrechnung mit einem Guthaben in Höhe von € 461,23 durchgeführt wurde; damit sind offene Abgabeanprüche in Bezug auf die Dienstgeberabgabe zur Gänze weggefallen und die Abgabeanprüche in Bezug auf die Kommunalsteuer haben sich um € 213,23 reduziert, womit offene Abgabenforderungen in Höhe von € 3.672,18 verbleiben.

Kausalität:

Der Vertreter haftet aber nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Die Inanspruchnahme als Haftender setzt voraus, dass die schuldhafte Pflichtverletzung kausal für die erschwerte Einbringlichkeit ist. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123). Eine bestimmte Schuldform ist hiefür nicht erforderlich (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Der Vertreter hat darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte

Pflichtverletzung angenommen werden darf (zB VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108). Er hat das Fehlen ausreichender Mittel für die Abgabentrachtung nachzuweisen.

Der Vertreter hat bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter zu behandeln als andere Schulden; er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz; VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftung des Vertreters in der Höhe des Quotenschadens setzt den Nachweis voraus, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Diesen Nachweis hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits bezogen zu führen (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078). Kommt der Geschäftsführer der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er dann für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (vgl. VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078).

Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11.11.2021 eingeladen, eine Liquiditätsaufstellung (Gläubigergleichbehandlungsnachweis) vorzulegen, zumal der Beschwerdeführer im E-Mail vom 18.10.2021 angeführt hatte, dass ihn gar kein Verschulden treffe, weil er ab Erkennen der Krise sämtliche Gläubiger gleich behandelt habe; gleichzeitig finden sich in diesem E-Mail die Ausführungen, dass der Primärschuldner (auch im Jahr 2019) geringe Mittel zur Verfügung standen.

Das Bundesfinanzgericht hat dem Beschwerdeführer im Zuge der Ladung die monatlichen Abgabebeträge mitgeteilt.

Ein Großteil der haftungsgegenständlichen Abgaben bezieht sich jedoch nicht auf das Jahr 2019, sondern auf die zweite Jahreshälfte des Jahres 2018. Schließlich ist noch zu bedenken, dass lohnabhängige Abgaben nur dann anfallen können, wenn auch Löhne und Gehälter bezahlt wurden und selbst die Vertretung des Beschwerdeführers ist von der Richtigkeit der Erhebungsergebnisse, die in der Niederschrift vom 19.2.2019 dargestellt sind, ausgegangen. Einen Nachweis, dass der Primärschuldnerin die erforderlichen Mittel zur Abgabenzahlung fehlten, hat der Beschwerdeführer nie erbracht.

Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Eine Betrachtung der Gläubigergleichbehandlung hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (VwGH 18.3.2013, 2011/16/0187). Dem Vertreter obliegt es auch, entsprechende Beweisvorsorgen - etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken - zu treffen. Solche Unterlagen wären bereits bei Entstehung der Zahlungspflicht und nicht vollständiger Entrichtung zu sichern gewesen wären (vgl. VwGH

28.2.2014, 2012/16/0001). Darüber hinaus wäre spätestens bei Eröffnung des Konkurses zu erkennen gewesen, dass diese Unterlagen für die Prüfung in einem Haftungsverfahren von Bedeutung sein würden – zumal auch ein Gesellschafter gemäß § 22 Abs. 2 GmbHG zu solchen Unterlagen noch Zugang hat (VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016).

Auf den Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme kommt es nicht an. Es ist auch nicht von Bedeutung, ob zu diesem Zeitpunkt allenfalls die Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO bereits abgelaufen war. Vielmehr ist es einem Vertreter, der fällige Abgaben nicht entrichtet, zumutbar, jene Informationen zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht ermöglichen (VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027; VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019).

Kommt der Geschäftsführer der Aufforderung zu einer Präzisierung und Konkretisierung seines Vorbringens nicht nach und erbringt er nicht den ihm obliegenden Nachweis, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, haftet er dann für die in Rede stehenden Abgabenschulden zur Gänze (vgl. VwGH 23.6.2009, 2007/13/0014; VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078). Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nicht nur bei der Tilgung bereits bestehender Verbindlichkeiten, sondern auch bei sogenannten Zug-um-Zug-Geschäften ergeben. Für die Frage, ob andere andrängende Gläubiger gegenüber dem Bund als Abgabengläubiger begünstigt worden sind, ist es nicht relevant, ob geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Insolvenzordnung rechtsunwirksam oder anfechtbar gewesen wären (VwGH 22.12.2015, Ra 2015/16/0128).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Beschwerdeführer konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Ermessen:

Die Inanspruchnahme zur Haftung liegt im Ermessen (§ 20 BAO). Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin steht als Folge des Insolvenzverfahrens fest. Bei der Ermessensübung ist zudem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden Bedacht zu nehmen. Der Beschwerdeführer war alleiniger Geschäftsführer der Primärschuldnerin und war für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

Ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung andererseits ist ein Umstand, der bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Betracht gelassen werden darf (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066). 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 (VwGH 27.05.2020, Ra 2020/13/0027).

Die Abgabenansprüche (ab August 2018) sind bereits im Jahr 2018 entstanden. Die belangte Behörde wusste seit Februar 2019, dass Rückstände hinsichtlich der Entrichtung der Kommunalsteuer und der Dienstgeberabgabe bestehen. Die belangte Behörde hat auch Erhebungsmaßnahmen gesetzt und das Insolvenzverfahren abgewartet und schließlich im April 2023, somit innerhalb eines Zeitraumes von weniger als fünf Jahren ab Fälligkeit der ältesten haftungsgegenständlichen Abgaben den Haftungsbescheid erlassen. Insofern liegt noch kein langer Zeitraum vor, der zu einer Reduktion des Haftungsbetrages führen würde.

Im Ergebnis besteht die Haftung für Kommunalsteuer in Höhe von € 3.672,18 zu Recht.

Revisionszulassung

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Wien, am 24. Februar 2025