

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2022 gegen den Bescheid des ***MA*** vom 12. Oktober 2022, Zahl Zl., betreffend Haftung gemäß § 6a Kommunalsteuergesetz 1993 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben und die Haftung auf die nachstehenden Abgaben iHv insgesamt 2.489,26 Euro herabsetzt.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	12/2016	296,73
Säumniszuschlag	12/2016	23,73
Kommunalsteuer	01/2017	265,78
Säumniszuschlag	01/2017	5,32
Kommunalsteuer	02/2017	265,78
Säumniszuschlag	02/2017	5,32
Kommunalsteuer	03/2017	265,78
Säumniszuschlag	03/2017	5,32
Kommunalsteuer	04/2017	265,78
Säumniszuschlag	04/2017	5,32
Kommunalsteuer	05/2017	265,78

Säumniszuschlag	05/2017	5,32
Kommunalsteuer	06/2017	265,78
Säumniszuschlag	06/2017	5,32
Kommunalsteuer	07/2017	265,78
Säumniszuschlag	07/2017	5,32
Kommunalsteuer	08/2017	265,78
Säumniszuschlag	08/2017	5,32
Summe		2.489,26

Im Übrigen wird die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Mit Haftungsvorhalt vom 26. Juli 2022 teilte der Magistrat dem Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt Bf) mit, dass ihn für die nachstehenden Abgabenrückstände der Gesellschaft (in der Folge Gesellschaft) die Haft- und Zahlungspflicht treffe.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Kommunalsteuer	2015	1.090,50
Säumniszuschlag	hiez	21,81
Kommunalsteuer	2016	1.334,71
Säumniszuschlag	hiez	26,69
Kommunalsteuer	2017	3.586,80
Säumniszuschlag	hiez	71,74

Summe**6.132,25**

Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass der Bf bis zum 5. Juli 2018 im Firmenbuch als Geschäftsführer der Gesellschaft eingetragen war und daher verantwortlicher Vertreter gewesen sei. Die angeführten Abgabenbeträge seien bis dato nicht entrichtet worden.

In der Folge nahm der Magistrat mit dem verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 4. Oktober 2022 den Bf als Haftungspflichtigen gemäß § 6a Kommunalsteuergesetz 1993 für die Rückstände der Gesellschaft an Kommunalsteuer samt Nebengebühren im Gesamtausmaß von 6.132,25 Euro in Anspruch.

Zur Begründung führte die Behörde auszugsweise wie folgt aus:

„Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom tt. Jänner 2021 zur Zahl ZI wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin ein Konkursverfahren eröffnet. Die bereits vom Gesetzgeber als typischer Fall der erschwerten Einbringung angeführte Voraussetzung für die Haftung ist durch die Eröffnung des Konkursverfahrens jedenfalls erfüllt.

Herr [Bf] war bis 5. Juli 2018 im Firmenbuch als Geschäftsführer der oben angeführten Gesellschaft eingetragen und hat weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

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

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

Gegen den Haftungsbescheid vom 4. Oktober 2022 erhob der Bf mit Eingabe vom 24. Oktober 2022 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und brachte vor, offene Posten aus dem Zeitraum vor und während seiner Geschäftsführertätigkeit seien ihm nicht bekannt gewesen. Die Lohnverrechnung sein über einen externen Dienstleister durchgeführt worden. Im Übrigen sollten die offenen Forderungen verjährt sein.

Zu diesem Vorbringen führte die Behörde in ihrer Stellungnahme vom 15. Dezember 2022 wie folgt aus:

„Bei Abgaben, welche der Abgabeschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, bestimmt sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel

hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH vom 25.10.1996, Zl. 93/17/280), und nicht, wann die Nachforderungen anlässlich einer Revision (GPLA Prüfung) festgestellt wurden. Die Nachforderungen betreffen den Zeitraum, in dem Sie als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen waren und daher für die Abgabentrichtung zu sorgen hatten.

Sie waren laut Firmenbuchauszug von 14. November 2016 bis 5. Juli 2018 Geschäftsführer der Gesellschaft. Der Abgabenrückstand, welcher im Zuge der GPLA Prüfung anhand der Geschäftsunterlagen festgestellt und vom Masseverwalter für richtig befunden wurde, betrifft auch den Zeitraum Oktober 2016 bis 31. Dezember 2017; für diesen Zeitraum waren Sie für die Entrichtung der Abgaben verantwortlich.

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 16.09.2003, 2000/14/0162).

Sie waren daher hinsichtlich der Entrichtung der Kommunalsteuer auch für Zeiträume vor Ihrer Bestellung verantwortlich.

Durch Zahlungen von dritter Seite hat sich der Haftungszeitraum auf Oktober 2016 bis Dezember 2017 eingeschränkt, und auch der Haftungsbetrag von 6.132,25 Euro auf 4.018,94 Euro reduziert. [...]

Da mittlerweile nur mehr der Zeitraum Oktober 2016 bis Dezember 2017 in Haftung gezogen wird, besteht für das Jahr 2017 auch ohne jegliche Unterbrechungshandlung keine Verjährung bis 31. Dezember 2022. Für das Jahr 2016 wurden Unterbrechungshandlungen durch die GPLA Prüfung des Finanzamtes, abgeschlossen am 7. Mai 2019 und durch den Festsetzungsbescheid an die Masseverwalterin im Jahr 2021 rechtzeitig gesetzt, sodass auch hier bis zum 31. Dezember 2022 keinerlei Verjährung eingetreten sein kann.

Es werden Ihnen beiliegend sowohl das Prüfungsergebnis des Finanzamtes als auch der rechtskräftige Festsetzungsbescheid an die Masseverwalterin übermittelt.

Mit der Bestellung einer Person zum Geschäftsführer wird dieser Person auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übertragen. Der Geschäftsführer hat insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft entrichtet werden; nimmt der Geschäftsführer die steuerlichen Agenden nicht selbst wahr, sondern überträgt sie an Dritte, wird er dadurch nicht vom Haftungsrisiko befreit. Insbesondere müssen Kontrollen so oft vorgenommen werden, dass dem Verantwortlichen Steuerrückstände nicht verborgen bleiben (VwGH 31.1.2001, 95/13/0261).

Die schuldhafte Pflichtverletzung liegt an der nicht vollständigen Entrichtung der Kommunalsteuer bei gleichzeitiger Entrichtung der Löhne und Gehälter, was zu einer Gläubigerungleichbehandlung des Magistrates der Stadt Wien geführt hat.“

Am 22. Dezember 2022 erstattete der Bf durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter ergänzende Ausführungen zu seiner ursprünglichen Beschwerde vom 24. Oktober 2022. In dieser Eingabe wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt und zur Begründung die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides sowie die Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

In inhaltlicher Hinsicht brachte der Bf zusammengefasst vor, er sei im Rahmen der Geschäftsführung in der Gesellschaft ausschließlich für technische Belange zuständig gewesen. Er habe sich um die technische Abwicklung der Baustellen gekümmert und sei für die Baustellenkoordination, Beschaffung von Materialien, Werkzeugen auf den Baustellen etc. zuständig gewesen.

Für die kaufmännischen Agenden im Betrieb der Gesellschaft sei ausschließlich Herr E. N. zuständig gewesen, wiewohl im Firmenbuch seine Stellung als Geschäftsführer mit 24. Jänner 2014 gelöscht worden sei. E. N. habe demgemäß die faktische Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeübt, er sei für sämtliche kaufmännische Belange zuständig gewesen. Dabei habe es sich um die Rechnungslegung, Fakturierung, Bezahlung sämtlicher Rechnungen etc. gehandelt. Überweisungen vom Geschäftskonto der Gesellschaft habe ausschließlich E. N. durchführen können. Er sei der allein Zugriffsberechtigte auf das Bankkonto gewesen, indem er die entsprechenden Codes zur Durchführung von Überweisungen auf sein eigenes Handy erhalten habe. In diesem Zusammenhang sei es auch Herrn E. N. oblegen, die Kommunalsteuer entsprechend abzuführen.

Zum Beweis für die faktische Geschäftsführung des E. N. in der Gesellschaft brachte der Bf weiters vor, dass im Rahmen der Unternehmensverbesserung an die F-GmbH, sämtliche Verkaufsgespräche ausschließlich von E. N. geführt worden seien. Dieser sei nicht nur für die Verkaufsverhandlungen zuständig gewesen, sondern habe auch die relevanten Verträge unterfertigt.

Den Bf treffe kein Verschulden an dem Umstand, dass allenfalls Abgaben, im Konkreten die Kommunalsteuer, im relevanten Zeitraum, nicht abgeführt worden seien, wobei ausdrücklich die Verjährung der Haftungsansprüche eingewendet wurde.

Der Bf habe die technische Geschäftsführung der Gesellschaft im Zeitraum vom 7. Dezember 2016 bis 19. Oktober 2017 innegehabt. Aus welchen Überlegungen heraus der Bf in abgabenrechtlicher Hinsicht für die Kommunalsteuer im Zeitraum von Jänner 2015 bis Dezember 2016 hafte, bleibe unerfindlich.

Zum Beweis der Ausführungen wurde schließlich die Einvernahme der Herren Mag. H. P., W. F. und H. L. sowie die Einsichtnahme in das Firmenbuch und Beschaffung der Urkunden iZm der Transaktion an die F-GmbH beantragt.

Mit Bescheid vom 19. April 2023 setzte die belangte das gegenständliche Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes im Haftungsverfahren des weiteren Geschäftsführers Ing. Mag. (FH) H. P. aus.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 15. Dezember 2023 gab der Magistrat der verfahrensgegenständlichen Beschwerde teilweise statt und reduzierte die Haftung für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen auf den Zeitraum von Dezember 2016 bis August 2017 bzw die Summe von 2.934,54 Euro. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung bzw den vom Bf gegen die Haftungsinanspruchnahme vorgebrachten Einwendungen führte die Behörde auszugsweise wie folgt aus:

„Die Kommunalsteuerrückstände für Jänner 2015 bis November 2016 und September 2017 bis Dezember 2017 wurden bereits von dritter Seite entrichtet, wodurch sich der Haftungszeitraum und der Haftungsbetrag auf Dezember 2016 bis August 2017 und der Haftungsbetrag von 6.132,25 Euro auf 2.934,54 Euro reduziert hat. [...]

Der Bf bringt im Wesentlichen vor, offene Posten seien ihm vor und während seiner Geschäftsführertätigkeit nicht bekannt gewesen. Die Lohnverrechnung sei durch einen externen Dienstleister durchgeführt worden. In der Stellungnahme vom 2. November 2022 wurde Verjährung der offenen Forderungen eingewendet. In der Stellungnahme vom 22. Dezember 2022 wurde im Wesentlichen Mangelhaftigkeit des Verfahrens vorgebracht, weiters sei der Bf nur für technische Belange zuständig gewesen, als faktischer Geschäftsführer sei Herr E. N. aufgetreten und für alle kaufmännischen Angelegenheiten zuständig gewesen. Weshalb der Bf für die Zeiträume 2015 und 2016 haften sollte, sei nicht nachvollziehbar. [...]

Das Recht zur Festsetzung der Kommunalsteuer für das Jahr 2016 würde ohne Unterbrechungshandlung am 31. Dezember 2021 verjähren, für das Jahr 2017 am 31. Dezember 2022. Die gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben erfolgte für die Jahre 2016 bis 2017 am 7. Mai 2019. Ebenso erfolgte für das Jahr 2016 eine weitere Unterbrechungshandlung durch eine Mahnung vom 28. April 2017, sodass die Verjährungsfrist für das Recht auf Festsetzung der Kommunalsteuer 2016 frühestens am 31. Dezember 2022 und das Recht auf Festsetzung der Kommunalsteuer 2017 frühestens am 31. Dezember 2023 ablaufen würde. Die Festsetzung der Kommunalsteuer für die Jahre 2016 und 2017 erfolgte mit Bescheid vom 6. Dezember 2021, und ist somit keine Festsetzungsverjährung gegeben.

Das Recht auf Einhebung der Abgabe wurde durch die Festsetzung mit Bescheid vom 6. Dezember 2021 und zuvor durch die Mahnung vom 28. April 2017 für das Jahr 2016 unterbrochen, sodass die Verjährung der Einhebung frühestens mit 31. Dezember 2022 eintreten würde. Durch das Parteiengehör vom 21. Juli 2022 und den erstmaligen Haftungsbescheid vom 17. Oktober 2022 wurden weitere Verjährungsunterbrechungen gesetzt, sodass weder für das Jahr 2016 noch für das Jahr 2017 eine Verjährung eingetreten ist.

Zum Argument des Bf Kommunalsteuerpflicht sei erst nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer entstanden wird festgestellt, dass sich bei Abgaben, welche der Abgabeschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH vom 25.10.1996, Zl. 93/17/280), und nicht, wann die Nachforderungen anlässlich einer Revision oder GPLA Prüfung festgestellt wurden.

Die verbleibenden Nachforderungen betreffen für 1. Dezember 2016 bis 31. August 2017 ohnehin jenen Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war und er daher für die Abgabentrichtung zu sorgen hatte.

Ein für die Abgabenhaftung relevantes Verschulden liegt auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei der Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung, insbesondere auch dem Abgabengläubiger gegenüber, unmöglich macht (VwGH vom 11. März 2010, Zl. 2010/16/0028).

Übernimmt er die Funktion eines Geschäftsführers als „pro forma Geschäftsführer“ ohne Dispositionsbefugnis über das Gesellschaftsvermögen zu haben, ist er zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten tatsächlich nicht in der Lage. Ihn trifft deshalb ein haftungsbegründendes Verschulden für die Nichtentrichtung jener Abgaben, die während der Zeit anfallen, in der er als Geschäftsführer bestellt ist (VwGH vom 2.7.2002, Zl. 96/14/0076).

Für das Verschulden ist es überdies nicht maßgebend, ob der Beschwerdeführer seine Funktion als Vertreter tatsächlich ausgeübt hat, sondern es kommt vielmehr darauf an, ob er als Geschäftsführer zum Vertreter der Primärschuldnerin bestellt war und ihm daher diese Funktion auszufüllen oblegen hätte (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1992, Zl. 89/17/0173).

Dass die Bestellung eines „Geschäftsführers auf dem Papier“ an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nichts ändert, hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht. Auf den Grund der Übernahme

der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (VwGH vom 19.3.2015, Zl. 2013/16/0166).

Die Einvernahme der beiden weiteren handelsrechtlichen Geschäftsführer, Herrn Mag. H. P. und Herrn W. F. sowie Herrn H. L. erscheint nicht zweckmäßig, da an der Eintragung des Beschwerdeführers als handelsrechtlicher Geschäftsführers kein Zweifel besteht, und auch eine faktische Geschäftsführung des Herrn N. nichts an seiner Verantwortung als verantwortlicher Geschäftsführer ändert.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war. [...]“

Mit fristgerechter Eingabe vom 18. Jänner 2024 beantragte der Bf ohne ergänzendes Vorbringen die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Am 5. Februar 2024 legte der Magistrat als nunmehr belangte Behörde die verfahrensgegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte sinngemäß die teilweise stattgebende Erledigung iSd Beschwerdevereinscheidung vom 15. Dezember 2023. In einer Stellungnahme wies die Behörde auf den ähnlich gelagerten Fall im Beschwerdeverfahren des Geschäftsführers Ing. Mag. (FH) H. P. und die dortige Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (BFG 12.09.2023, RV/7400062/2023) hin.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Gesellschaft mit Sitz in Wien wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 18. Dezember 2013 gegründet und am 24. Jänner 2014 unter der Firmenbuchnummer 123xyz im Firmenbuch eingetragen. Gegenstand des Unternehmens war ua die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich Gas-, Sanitär- und Heizungstechnik sowie im Zusammenhang mit Elektroinstallationen, die Erbringung von Baudienstleistungen sowie die Entwicklung, die Errichtung, die Sanierung und die Verwaltung von Immobilien. Erster Geschäftsführer der Gesellschaft war im Zeitraum von 24. Jänner 2014 bis 6. Februar 2014 Herr E. N..

Mit Beschluss des zuständigen Gerichtes vom tt. Jänner 2021 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom 20. Jänner 2021 wurde die Bezeichnung des Verfahrens auf Konkursverfahren abgeändert.

Mit Beschluss vom tt. Mai 2023 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben. Zur Auszahlung gelangte eine Verteilungsquote iHv 11,08%.

Am 1. August 2023 wurde die Gesellschaft gemäß § 40 FBG im Firmenbuch wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen gelöscht.

Der Bf war im Zeitraum von 14. November 2016 bis 25. September 2017 alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft. Im Zeitraum von 26. September 2017 bis 1. Mai 2018 vertrat der Bf die Gesellschaft gemeinsam mit dem weiteren Geschäftsführer Herrn Ing. Mag. (FH) H. P.. Im Zeitraum von 2. Mai 2018 bis 5. Juli 2018 war wiederum der Bf alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft.

Zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides am 4. Oktober 2022 bestanden gegenüber der Gesellschaft offene Abgabenansprüche an Kommunalsteuer samt Nebengebühren aus dem Zeitraum der Jahre von 2015 bis 2017 iHv insgesamt 6.132,25 Euro. Diese Forderungen resultierten aus einer sogenannten Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) für den Zeitraum 2014 bis 2017. Im Rahmen dieser Prüfung waren am 7. Mai 2019 Feststellungen iZm den Geschäftsführerbezügen des Herrn E. N. und des Bf sowie die Privatnutzung von arbeitgebereigenen Fahrzeugen getroffen worden. Mit Bescheid vom 6. Dezember 2021 wurden die Nachforderungen an Kommunalsteuer für den Zeitraum von 2015 bis 2017 bescheidmäßig festgesetzt.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründeten sich auf die vorgelegten Aktenteile, insbesondere auf die inhaltlichen Ausführungen der belangten Behörde und des Bf sowie die Einsichtnahme des Richters in den elektronischen Steuerakt, die Urkundensammlung des Firmenbuchs sowie die Insolvenzdatei.

Unstrittig war insbesondere die Tatsache, dass die Rückstände an Kommunalsteuer für die Zeiträume von Jänner 2015 bis November 2016 sowie September 2017 bis Dezember 2017 von dritter Seite entrichtet worden waren. Streitgegenständlich waren somit nur mehr die Kommunalsteuerbeträge samt Säumniszuschlägen für den Zeitraum von Dezember 2016 bis August 2017.

Zum Vorbringen des Bf, wonach Herr E. N. sogenannter faktischer Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen war, war auf die Tatsache hinzuweisen, dass der Bf im restlich verbleibenden streitgegenständlichen Zeitraum von Dezember 2016 bis August 2017 als alleiniger Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war. Im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum faktischen Geschäftsführers (siehe dazu unten) waren die diesbezüglichen Beweisanträge des Bf als entscheidungsunerheblich abzulehnen.

Rechtsgrundlagen

Im vorliegenden Fall gelangten die folgenden rechtlichen Bestimmungen zur Anwendung:

Gemäß § 6a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993 haften die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung 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 § 7 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1) zu Gesamtschuldnern.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen (Abs. 1) auch auf Nebenansprüche (§ 3 Abs. 1 und 2).

Gemäß § 9 Abs. BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

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

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Rechtliche Beurteilung

Im gegenständlichen Fall war vorab festzuhalten, dass gegen die Vorgangsweise der belangten Behörde, wonach der Haftungszeitraum in der Beschwerdevorentscheidung vom 15. Dezember 2023 auf Dezember 2016 bis August 2017 eingeschränkt worden war, seitens des Richters keine rechtlichen Bedenken bestanden.

Zur Frage der möglichen Verjährung der haftungsgegenständlichen Abgaben war auf die Tatsache hinzuweisen, dass ab dem 15. Jänner 2017 (als ältestem Fälligkeitstag betreffend die Kommunalsteuer 12/2016) ua folgende Unterbrechungshandlungen, die die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist jeweils neu in Gang setzten, gesetzt wurden:

- GPLA-Bericht vom 7. Mai 2019
- Festsetzungsbescheid vom 6. Dezember 2021
- Haftungsbescheid vom 4. Oktober 2022

Dementsprechend ist eine Verjährung der Einhebung nach § 238 Abs. 1 BAO zufolge der regelmäßigen Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO nicht eingetreten.

Da die Bestimmung des § 6a Abs. 1 KommStG 1993 nahezu ident mit der Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO ist, kann die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 9 Abs. 1 BAO zur Beurteilung des Verschuldens herangezogen werden.

Voraussetzungen für die Haftung gemäß § 9 Abs. 1 BAO (bzw im vorliegenden Fall gemäß § 6a Abs. 1 KommStG 1993) sind die Stellung als Vertreter der Gesellschaft, eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit (bzw erschwerte Einbringlichkeit) dieser Abgabeforderung, eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung des Vertreters und dessen Verschulden an dieser Pflichtverletzung sowie die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (bzw erschwerte Einbringlichkeit).

Dem Bf oblag als allein vertretungsbefugtem Geschäftsführer der abgabepflichtigen Gesellschaft im verfahrensgegenständlichen Zeitraum von Dezember 2016 bis August 2017, wobei die Kommunalsteuerbeträge jeweils am 15. des darauffolgenden Monats fällig waren, grundsätzlich die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft.

Die dazu korrespondierenden Säumniszuschläge 12/2016 bis 08/2017 waren zwar gemäß § 217a Z 2 BAO erst im Zeitpunkt der Zustellung des sie festsetzenden Bescheides vom 6. Dezember 2021 fällig. Dennoch trifft den Bf an deren Nichtentrichtung eine schuldhaftes Pflichtverletzung, da im gegenständlichen Fall fiktive Fälligkeitstage angenommen werden müssen. Hätte der Magistrat am jeweiligen Fälligkeitstag der Stammabgabe Kommunalsteuer Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches gehabt, hätte er spätestens im jeweils darauffolgenden Monat Säumniszuschläge festsetzen können. Diese Rechtsfrage wurde in diesem Sinn vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 20.12.2022, RV/7400072/2022,

entschieden, die dagegen erhobene Revision wies der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 05.06.2023, Ro 2023/13/0013) zurück. Darüber hinaus nimmt der Verwaltungsgerichtshof bei der Haftung von Nebenansprüchen gemäß § 7 Abs. 2 BAO auf die Entstehung des Abgabenspruches und nicht auf die Fälligkeit Bezug (VwGH 21.09.1990, 87/17/0223).

Mit Beschluss des Gerichtes vom 20. Jänner 2021 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das (Anschluss-)Konkursverfahren eröffnet. Spätestens damit stand die erschwerte Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin fest. Im vorliegenden Fall stand unter Berücksichtigung der zur Verteilung gelangten Konkursquote von 11,08% sogar die Uneinbringlichkeit der Abgabenrückstände fest.

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; 02.07.2002, 96/14/0076). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049; 22.04.2015, 2013/16/0208; 19.05.2015, Ra 2013/16/0016).

Betreffend die Verschuldensfrage obliegt dem Vertreter kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die der gebotenen rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (sogenannte qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast; VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; 20.07.1999, 97/13/0236; 28.04.2004, 99/14/0120; 03.09.2008, 2006/13/0121).

Zur Rechtfertigung bzw Entschuldigung der Pflichtverletzung brachte der Bf insbesondere vor, er sei ausschließlich für technische Belange zuständig gewesen, für die kaufmännischen Agenden der Gesellschaft sei hingegen Herr E. N. als sogenannter faktischer Geschäftsführer verantwortlich gewesen.

Der faktische Geschäftsführer wird zumeist als Person definiert, die das Unternehmen leitet, ohne wirksam zum Geschäftsführer bestellt worden zu sein. Dem faktischen Geschäftsführer, mag er Gesellschafter oder Nichtgesellschafter sein, kommt aber keine Befugnis zu, die GmbH im rechtsgeschäftlichen Verkehr organschaftlich zu vertreten.

Für Abgabenschuldigkeiten einer GmbH sind zur Haftung nach § 9 Abs 1 BAO die in § 80 BAO angesprochenen Vertreter einer GmbH heranzuziehen. Gemäß § 18 GmbHG vertreten die Geschäftsführer die GmbH. Ohne zum Geschäftsführer bestellte oder dazu bevollmächtigte

faktische Geschäftsführer werden durch das bloße Ausüben von Geschäftsführungstätigkeiten allein noch nicht zu Vertretern iSd § 80 BAO (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0074).

Der Umstand, dass allenfalls nicht der Bf als bestellter Geschäftsführer, sondern eine andere Person faktisch die Geschäfte geführt hat, bewirkt noch nicht, dass diese Person zusätzlich oder an Stelle des Bf gemäß § 9 BAO zur Haftung heranzuziehen ist (VwGH 23.03.2010, 2009/13/0078).

Sofern der Bf tatsächlich die kaufmännischen Agenden der Gesellschaft nur „auf dem Papier“ wahrgenommen hätte, ändert dies nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an seiner Stellung als Organwalter und am Bestand der ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten nicht das Geringste (VwGH 26.08.2009, 2007/13/0024; 23.03.2010, 2009/13/0078; 19.03.2015, 2013/16/0166). Auf den Grund der Übernahme der Geschäftsführerfunktion sowie auf allfällige Einflüsse Dritter auf die Geschäftsführung kommt es nicht an (VwGH 23.03.2010, 2009/13/0078; 19.03.2015, 2013/16/0166).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung der nicht den Abgabenvorschriften entsprechenden Entrichtung der Abgaben der Primärschuldnerin durch den Bf konnte die belangte Behörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134) auch davon ausgehen, dass diese Pflichtverletzungen Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Nach den gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf als Haftungspflichtigen für die Abgabenschulden der Gesellschaft – unter Berücksichtigung der Zahlungen aus der Konkursquote iHv 11,08% – zu Recht.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung der in Betracht kommenden Umstände zu treffen. 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 im gegenständlichen Fall 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 betreffenden Abgaben bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sind (VwGH 25.06.1990, 89/15/0067).

Vom Bf wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Im Ergebnis war der Beschwerde im nachstehenden Ausmaß teilweise stattzugeben.

Abgabenart	Zeitraum	Betrag	-11,08% Konkursquote
Kommunalsteuer	12/2016	333,71	296,73
Säumniszuschlag	12/2016	26,69	23,73
Kommunalsteuer	01/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	01/2017	5,98	5,32
Kommunalsteuer	02/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	02/2017	5,98	5,32
Kommunalsteuer	03/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	03/2017	5,98	5,32
Kommunalsteuer	04/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	04/2017	5,98	5,32
Kommunalsteuer	05/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	05/2017	5,98	5,32
Kommunalsteuer	06/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	06/2017	5,98	5,32
Kommunalsteuer	07/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	07/2017	5,98	5,32
Kommunalsteuer	08/2017	298,90	265,78
Säumniszuschlag	08/2017	5,98	5,32
Summe			2.489,26

Da keine Gründe vorlagen, die für eine weitere Reduzierung der Haftungsbeträge bzw gegen die Inanspruchnahme des Bf als Haftenden gemäß §§ 9 iVm 80 BAO sprachen, war die Beschwerde darüber hinaus als unbegründet abzuweisen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Erkenntnis der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Haftungsinanspruchnahme folgte. Eine ordentliche Revision war daher nicht zulässig.

Wien, am 15. September 2025