

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2025 gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 16. Jänner 2025 betreffend Geschäftsführerhaftung für Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21.11.2025 in Anwesenheit des Beschwerdeführers sowie von Clemens Tomandl für den Magistrat der Stadt Wien zur Steuernummer ***Bf1StNr4*** 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 € 61.242,31 und zur Haftung für Dienstgeberabgabe in Höhe von € 4.185,92 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

Vorhalt

Mit Schreiben vom 18.9.2024 setzte der Magistrat der Stadt Wien (belangte Behörde) den Beschwerdeführer davon in Kenntnis, dass am Abgabekonto der ***AB*** (Primärschuldnerin), deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer war, ein Rückstand in Höhe von € 67.006,82 aushaftet.

Mit Schreiben vom 24.9.2024 antwortete der Beschwerdeführer, dass er von 2016 bis 15.01.2023 und dann ab 21.07.2023 bis zur Konkurseröffnung Geschäftsführer gewesen sei

und die Gesellschaft unverschuldet in Konkurs geriet, weil Geschäftspartner die geschuldeten Beträge nicht bezahlt hätten. Es liege weder ein Verschulden des Beschwerdeführers noch eine Gläubigergleichbehandlung vor. Abgesehen davon habe der Gesetzgeber mit der Corona-Gesetzgebung selbst eine Gläubigergleichbehandlung vorgesehen, weil Steuern und Abgaben gestundet wurden.

Schließlich befinde sich der Beschwerdeführer seit Dezember 2022 in Privatkonkurs.

Gläubigergleichbehandlung

Mit Schreiben vom 16.10.2024 gab die belangte Behörde dem Beschwerdeführer – auf Grund seiner Ausführungen in seiner Stellungnahme – die Möglichkeit, eine Liquiditätsaufstellung für den Zeitraum Jänner 2018 bis Oktober 2023 vorzulegen. Eine Rückstandsaufschlüsselung der monatlich fälligen Abgaben wurde dem Beschwerdeführer übermittelt.

In seiner Stellungnahme vom 30.10.2024 führte der Beschwerdeführer aus, dass er auf Grund des Konkursverfahrens nicht mehr legitimer Geschäftsführer sei und sich die Firmenunterlagen beim Masseverwalter befinden würden. Auch die Aufstellung von Liquiditätslisten gehöre in die Sphäre des Masseverwalters. Abgesehen davon seien nach Ansicht des Beschwerdeführers sämtliche Abgaben bezahlt worden.

Haftungsbescheid

Mit Haftungsbescheid vom 7.1.2025 zog die belangte Behörde den Beschwerdeführer zur Haftung für Kommunalsteuern samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 62.404,17 Euro für den Zeitraum Jänner 2018 bis Oktober 2023 sowie für Dienstgeberabgabe samt Nebenansprüchen in der Höhe von € 4.257,64 Euro für den Zeitraum September 2018 bis Oktober 2023 der ***AB*** heran.

In der Begründung hat die belangte Behörde ausgeführt, dass der Rückstand aus der Differenz der Abgabebeträge laut der von der Primärschuldnerin eingereichten Jahreserklärungen, der erhobenen Abgabebeträge bzw. der Abgabebeträge laut den Bemessungsbescheiden und den bei der Behörde eingelangten Zahlungen bestehe. Der Aufforderung zur Vorlage einer Liquiditätsaufstellung sei der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Für die abgabenrechtliche Gläubigergleichbehandlung sei es nicht von Bedeutung, ob der Masseverwalter Anfechtungsprozesse im Insolvenzverfahren führe oder nicht.

Der Haftungsbescheid wirke insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird. Da die gegenständliche Forderung gegenüber dem Haftungspflichten weder zum Zeitpunkt der Eröffnung seines Schuldenregulierungsverfahrens noch zum Zeitpunkt der Einleitung des Abschöpfungserfahrens bestanden habe, stelle die gegenständliche Forderung eine Neuforderung und keine Insolvenzforderung dar.

Beschwerde

Mit Schreiben vom 29.1.2025 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde und erhob seine bisherigen Stellungnahmen, die er inhaltlich erneut ausführte, zum Beschwerdevorbringen. Ergänzend führte er aus, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben für das Jahr 2023 nicht bescheidmäßig festgesetzt worden seien und deshalb keine Primärschuld bestehe.

Gläubigergleichbehandlung

Mit Schreiben vom 4.2.2025 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer erneut auf, eine Liquiditätsaufstellung vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 4.3.2025 führte der Beschwerdeführer unter anderem aus, dass dieses Verlangen unbegründet, sittenwidrig und rechtswidrig wäre. Einerseits verfüge er nicht über die Unterlagen, da sie sich beim Masseverwalter befinden würden und andererseits seien sämtliche Abgaben bezahlt worden.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 4.4.2025 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus, dass die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme vorliegen. Ohne Vorlage von Zahlungsbelegen könne die belangte Behörde nicht prüfen, ob behauptete Zahlungen nicht ohnehin schon auf den Rückstand beispielsweise aus Vorperioden oder hinsichtlich anderer nicht haftungsgegenständlicher Abgaben der Stadt Wien angerechnet wurden.

Die Möglichkeit zur Akteneinsicht, die der Beschwerdeführer beantragte, habe er nicht wahrgenommen.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 30.4.2025 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 3.6.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die überwiesene Quote in Höhe von 1,86066% zu berücksichtigen.

Mündliche Verhandlung

Im Zuge der mündlichen Verhandlung gab der Vertreter der belangten Behörde die Beträge, die durch den Masseverwalter im Zuge des Insolvenzverfahrens der Primärschuldnerin an die

belangte Behörde überwiesen wurden, wie folgt bekannt:
€ 1.161,86 für Kommunalsteuer und € 71,72 für Dienstgeberabgabe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war von 19.3.2016 bis 16.1.2023 und von 21.7.2023 bis zur Löschung wieder alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der ***AB***.

Mit Beschluss des Bezirksgerichts Josefstadt wurde am ***Datum1*** das Schuldenregulierungsverfahren über den Beschwerdeführer eröffnet. Mit Beschluss vom ***Datum2*** wurde das Abschöpfungsverfahren rechtskräftig eingeleitet und das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom ***Datum3*** zur Zahl ***GZ1_HG*** wurde über das Vermögen der ***AB*** ein Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss vom ***Datum4*** wurde die Aufhebung des Konkurses, in dem der Masseverwalter eine Quotenzahlung von 1,85 % geleistet hat, rechtskräftig. Am 11.10.2025 wurde Primärschuldnerin amtswegig gelöscht.

Für die Jahre 2018 bis 2022 wurden Abgabenerklärungen hinsichtlich Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe der Primärschuldnerin bei der belangten Behörde eingereicht. Die darin ermittelten Abgabebeträge wurden nur teilweise entrichtet. Für das Jahr 2023 wurden Abgabenbescheide erlassen.

Mit Bescheid vom 7.1.2025 wurde der Beschwerdeführer als Geschäftsführer der Primärschuldnerin zur Haftung für Kommunalsteuern 2018 bis 10/2023 und Dienstgeberabgaben 9/2018 bis 10/2023 herangezogen. Eine Liquiditätsaufstellung wurde vom Beschwerdeführer nicht vorgelegt.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Tätigkeit des Beschwerdeführers gründen sich einerseits auf die Eintragungen im Firmenbuch und andererseits auf die Ausführungen des Beschwerdeführers (zB in der Stellungnahme vom 24.9.2024).

Die Feststellungen zum Insolvenzverfahren gründen sich auf die Angaben in der Insolvenzdatei, in der zu den Geschäftszahlen HG Wien ***GZ1_HG*** und ***GZ2_HG*** der Verteilungsentwurf des Masseverwalters in Höhe von 1,85 % sowie die Konkursaufhebung (mit Rechtskraft ***Datum4***) beschrieben sind.

Die Feststellung, dass die Primärschuldner am 11.10.2025 amtswegig im Firmenbuch gelöscht wurde, gründet sich auf eine Einsichtnahme in das Firmenbuch.

Die Feststellungen zum Schuldenregulierungsverfahren des Beschwerdeführers gründen sich einerseits auf seine Angaben und andererseits auf die Eintragungen in der Insolvenzdatei zur Geschäftszahl BG Josefstadt ***GZ_BG***. Daraus ist unter anderem ersichtlich, dass das Abschöpfungsverfahren am 22.2.2024 eingeleitet wurde.

Im Verwaltungsakt, den die belangte Behörde vorgelegt hat, finden sich auf den Seiten 30 – 38 sowohl Erklärungen für die Kommunalsteuer als auch zur Dienstgeberabgabe der Jahre 2018 – 2022. Ebenfalls aktenkundig sind Bescheide vom 15.7.2024 hinsichtlich der Festsetzung von Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für das Jahr 2023, wobei diese Bescheide an den Masseverwalter der Primärschuldnerin gerichtet sind.

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer keine Liquiditätsaufstellung (Quotenberechnung) vorgelegt hat, gründet sich einerseits auf den Akteninhalt, dem eine solche Aufstellung unbekannt ist und andererseits auf die Ausführungen des Beschwerdeführers – etwa in der Stellungnahme vom 30.10.2024, in welcher der Beschwerdeführer anführt, dass er für die Aufstellung der Liquiditätslisten nicht zuständig wäre oder in der Beschwerde vom 29.1.2025, in welcher der Beschwerdeführer ausführt, dass er keinerlei Zugang zu Buchhaltungsunterlagen oder Belegen hätte.

Rechtslage

§ 9 BAO lautet:

§ 9. (1) Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.

(2) Notare, Rechtsanwälte und Wirtschaftstreuhänder haften wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gemäß Abs. 1 nur dann, wenn diese Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflichten vorliegt, ist auf Anzeige der Abgabenbehörde im Disziplinarverfahren zu entscheiden.

§ 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 oder Flexiblen Kapitalgesellschaft 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 (LGBI. 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 DienstgeberabgabeG ist eine Gefährdungshaftung. Voraussetzung für die Geltendmachung einer Haftung sind eine Abgabenforderung 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 Abgabenforderungen im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ergeben, die Tatbestandsvoraussetzung für die Haftung gegeben ist. Die Tatsache, dass ein Verschulden des Haftungspflichtigen und schwere Einbringlichkeit (die vergebliche Versuche der Einbringung beim Primärschuldner und sodann Hindernisse von erheblichem Gewicht im Sinne des oben Gesagten erfordert) 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).

Vertreter:

Der Beschwerdeführer war im Wesentlichen die einzige vertretungsbefugte Person. Er war stets als Alleingeschäftsführer der Primärschuldnerin im Firmenbuch eingetragen.

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 VwGH 2.7.2002, 96/14/0076, und vom VwGH 13.4.2005, 2001/13/0190; zur Haftung eines "willfähigen" Geschäftsführers vgl. weiters das Erkenntnis vom VwGH 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.

Abgaben der Primärschuldnerin wurden über einen längeren Zeitraum nicht (vollständig) entrichtet. Daher setzen sich die haftungsgegenständlichen Abgaben auch aus Kommunalsteuern und Dienstgeberabgaben der Jahre 2018 bis 2023 zusammen.

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.

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). Mit einem Vorbringen, dass sich die Haftungsbeträge erst aus Nachforderungen als Folge

abgabenbehördlicher Prüfungen ergeben haben, wird keine Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides aufgezeigt. Die Verpflichtung zur Entrichtung der genannten Abgaben ist nämlich bereits vor Bescheiderlassung ex lege eingetreten (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

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 gibt es nur für das Jahr 2023 sowie die Säumniszuschläge 2019.

Die Frage, ob und in welcher Höhe ein Abgabenanspruch 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 Selbstbemessungsangaben noch kein Bescheid gemäß § 201 BAO oder gemäß § 202 BAO erlassen, so ist im Haftungsverfahren über den Abgabenanspruch (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.

Beispielsweise hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch ausgeführt, dass zunächst (im Jahr 2019) eine Kommunalsteuererklärung mit einer errechneten Abgabe in Höhe von € 6.530,81 eingereicht wurde, jedoch zu einem späteren Zeitpunkt im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben eine höhere Bemessungsgrundlage (wegen Privatnutzung von Firmenwagen) festgestellt wurde. Einen Abgabenbescheid hat die belangte Behörde allerdings nicht erlassen, obwohl die Primärschuldnerin existent ist und einen Vertreter (zunächst den Geschäftsführer als Beschwerdeführer und nun den Masseverwalter) hat und die belangte Behörde wusste, dass der selbst errechnete Abgabenbetrag sich als nicht richtig erwiesen hat.

Für andere Zeiträume gilt der im Rahmen der Abgabenerklärung bekanntgegebene Abgabenbetrag, der jedoch nicht (vollständig) entrichtet wurde.

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 Abgabentrückung 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 hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601).

Der Beschwerdeführer hat mehrmals in seinen Eingaben angeführt, dass er sämtliche Gläubiger gleich behandelt habe. Daraufhin hat ihn die belangte Behörde – ebenfalls mehrmals – aufgefordert, die entsprechenden Nachweise (in Form einer Liquiditätsberechnung) vorzulegen. Diesen Aufforderungen ist der Beschwerdeführer jedoch nicht nachgekommen.

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 Abgabentrückung nachzuweisen.

Der Vertreter hat bei der Entrückung 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).

Einwendungen gegen die Richtigkeit und oder Höhe der Abgaben, insbesondere hinsichtlich der tabellarischen Aufstellung, die von der belangten Behörde erstellt wurde und dem Beschwerdeführer (unter anderem im Haftungsbescheid) mitgeteilt wurde, wurden nicht vorgebracht. Eine Unrichtigkeit ist auch für das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen.

Abgabenansprüche hinsichtlich Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe sind entstanden; dies ergibt sich schon 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 ist (Subsidiarität).

Ein Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (zB VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014; OGH 16.2.2012, 6 Ob 231/11f). Der Haftungsbescheid ist ein nicht vom Willen des Insolvenzschnldners abhängiges Element, das die Forderung endgültig zum Entstehen bringt. Das Vorliegen eines Haftungsbescheids ist insolvenzrechtlich (nur) als aufschiebende Bedingung für das Bestehen des Anspruchs zu werten (OGH 5.12.2019, 17 Ob 7/19g). Der beschwerdegegenständliche Haftungsbescheid wurde erst im Jahr 2025 erlassen. Somit wurde der Beschwerdeführer erst im Jahr 2025 – und damit nach Beginn des Schuldenregulierungsverfahrens bzw. des Abschöpfungsverfahrens – zum Abgabenschuldner.

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). Das Erlöschen der Abgabenschuld wird unter anderem durch die Entrichtung der Abgaben - etwa durch einen Gesamtschuldner - bewirkt (VwGH 1.7.1992, 91/13/0046), durch Nachsicht oder Löschung (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 4 Tz 9).

Durch die Entrichtung der Insolvenzquote ist ein Teil der Hauptschuld weggefallen. Damit ist auch eine Haftung für diesen weggefallenen Teil nicht mehr denkbar. Somit ist der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

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 erschwerte Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin steht als Folge der

Eröffnung eines Insolvenzverfahrens fest; es steht auch fest, dass die Gläubiger nur mit einer Quote ihrer Forderungen befriedigt werden. 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. Bei Betrauung einer nicht geschäftsführenden Person mit den steuerlichen Angelegenheiten besteht eine Kontrollpflicht der Geschäftsführer.

Ist eine Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßighkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006). Die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin ist im überwiegenden Ausmaß nicht gegeben, zumal die Verteilungsquote aus dem Konkursverfahren lediglich 1,85% (laut Konkursedikt) bzw 1,86066% laut Zahlungen des Masseverwalters betrug. Der Beschwerdeführer war zudem alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Der Umstand, dass sich der Beschwerdeführer bereits im Schuldenregulierungsverfahren befand, als er die handelsrechtliche Geschäftsführung (wieder) übernommen hatte, ist im Hinblick auf die Judikatur des VwGH nicht relevant, da immer noch die Möglichkeit offenbleibt, dass er durch Erbschaft, Schenkung oder zeitablaufbedingte Verbesserung seiner wirtschaftlichen Lage nach Abschluss eines Schuldenregulierungsverfahrens in die Lage versetzt werden könnte, die Abgabenschuldigkeiten entrichten zu können (vgl BFG 6.12.2024, RV/7400106/2024).

Insolvenzgläubiger sind gem § 51 Abs 1 IO Personen, denen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vermögensrechtliche Ansprüche gegen den Schuldner zustehen. Demnach liegt eine Insolvenzforderung dann vor, wenn zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits sämtliche Tatbestandserfordernisse für die Entstehung der Forderung vorhanden sind – mag sie auch vom Eintritt weiterer Bedingungen anhängig sein (OGH 27.4.2016, 3 Ob 46/16k). Eine der Voraussetzungen für die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung für Kommunalsteuern bzw Dienstgeberabgaben ist, dass die Abgaben nicht ohne Schwierigkeiten bei der Primärschuldnerin eingebracht werden können, wobei gem § 6a KommStG eine solche Schwierigkeit insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gesehen wird. Nun wurde das Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin erst im Dezember 2023 eröffnet; das Schuldenregulierungsverfahren des Beschwerdeführers jedoch schon ein Jahr zuvor. Im Zeitpunkt der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens lagen somit noch nicht alle Voraussetzungen für die Geltendmachung der Haftung vor.

Gemäß § 214 Abs 1 IO wirkt eine Restschuldbefreiung gegen alle Insolvenzgläubiger. Ausgenommen von der Restschuldbefreiung sind hingegen die Forderungen von Neugläubigern (*Mohr in Konecny/Trenker*, Insolvenzgesetze § 214 IO; *Kodek*, Privatkonkurs³ Rz 14.287). Insolvenzforderungen sind vermögensrechtliche Ansprüche, die zur Zeit der Eröffnung

des Insolvenzverfahrens zustehen, also bei Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens (*Mohr in Konecny/Trenker*, Insolvenzgesetze § 184a IO Rz 19).

Steffl, Sonderfragen zur abgabenrechtlichen Geschäftsführerhaftung bei Insolvenz der Gesellschaft in *Althuber* (Hrsg), Geschäftsführer- und Vorstandshaftung im österreichischen Steuerrecht³ (2018) führt aus, dass jene Haftungsforderungen, hinsichtlich derer die schuldhafte Pflichtverletzung, welche zur Haftungsinanspruchnahme führte, vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens gesetzt wurde, im Falle der Insolvenz des Geschäftsführers als Insolvenzforderungen zu qualifizieren und als solche quotenmäßig zu befriedigen sind. Demnach wären solche Haftungsforderungen auch von einer allfälligen Restschuldbefreiung erfasst. Auf den Beschwerdefall bezogen wären dies Haftungsforderungen der Jahre 2018 bis 2022, zumal die Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers von Jänner 2023 bis Juli 2023 unterbrochen war.

Sofern die Haftungsforderung keine Insolvenzforderung darstellt, ist auch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens während des Abschöpfungsverfahrens möglich. Insofern war hier im Ermessenswege – anders als im Falle eines Zahlungsplanes, bei dem eine Quote feststeht, die berücksichtigungsfähig ist, keine Reduktion vorzunehmen.

Ergebnis:

Im Ergebnis erweist sich die Haftung wie folgt als rechtmäßig:

Haftung für Kommunalsteuer laut Bescheid:	62.404,17
abzüglich Quotenzahlung (Masseverwalter)	-1.161,86
Ergebnis	61.242,31
Haftung für Dienstgeberabgabe laut Bescheid	4.257,64
abzüglich Quotenzahlung (Masseverwalter)	-71,72
Ergebnis	4.185,92

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 orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an den zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu angeführten Literatur. Die rechtlichen Voraussetzungen zur Inanspruchnahme zur Haftung sind durch die höchstgerichtliche

Rechtsprechung hinreichend geklärt. Es liegt hier keine zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen war.

Wien, am 2. Jänner 2026