

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache BF, Adresse, über die Beschwerde vom 16.08.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 11.08.2016, MA 6/ARL - 101464/17 i betreffend Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe Jänner 2015 bis September 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind der am 18.01.2017 ergangenen Beschwerdeverentscheidung zu entnehmen.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer, Herr BF, vertrat die GmbH als Geschäftsführer seit dem Datum, im Firmenbuch eingetragen am 16.10.2015.

Am Datum<sup>1</sup> wurde ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens Gem. § 70 Abs. 1 IO gestellt.

Aus den Kontoauszügen im Insolvenzakt des Handelsgerichts Wien GZ, ergibt sich, dass am 13.10.2015 die Zahlung des Geschäftsführerbezuges an den Altgeschäftsführer GF 1-8/15 iHv. EUR 7.200,- erfolgte.

Am 16.10.2015 wurde dem OLG Wien EUR 52,- überwiesen.

Am 10.11.2015 wurde die Miete iHv. EUR 752,- für das Monat 12/2015 überwiesen.

Am 02.11.2015 wurde die Business Net Basic Gebühr iHv. EUR 18,- überwiesen.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien (GZ) vom Datum wurde der Konkursantrag gem. § 71b IO wegen Mangels eines zur Deckung der Kosten eines Konkursverfahrens voraussichtlich hinreichendem Vermögen abgewiesen.

Mit Schreiben vom 13.04.2016 mahnte die belangte Behörde den Rückstand betreffend Kommunalsteuer betreffend 01-09/2015 iHv. EUR 1.953,81 und Dienstgeberabgabe 01-09/2015 iHv. EUR 210,- sowie SZ und ZVG iHv. EUR 62,-, das ist gesamt EUR 2.224,91 bei der Primärschuldnerin, der GmbH, ein.

Mit Schreiben vom 27.06.2016 erging an den Beschwerdeführer ein Vorhalt zur Stellungnahme betreffend Haftung Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für die GmbH in Liquidation iHv. EUR 2.224,91 mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer als Geschäftsführer gem. § 80 Abs. 1 BAO, § 6a Abs. 1 Dienstgeberabgabegesetz und § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes hafte.

Mit Schreiben vom 13.07.2016 beantwortete der Beschwerdeführer den Vorhalt vom 27.06.2016 wie folgt:

"Ein Haftungstatbestand liegt bei mir nicht vor. Es ist zwar richtig, dass ich die handelsrechtliche Geschäftsführerfunktion für obige Gesellschaft übernommen habe. Doch war zu diesem Zeitpunkt kein Personal mehr angemeldet. Ich bin daher nicht für Obligos verantwortlich, die im Zusammenhang der Personalanstellung allenfalls für die Gesellschaft entstanden sind. Auch war das Gewerbe der Gesellschaft bereits abgemeldet, als ich Geschäftsführer wurde. Es konnten Steuern zur Sache während meiner Geschäftsführertätigkeit nicht entstanden sein."

Mit Schreiben vom 03.08.2016 erließ die belangte Behörde einen Haftungsbescheid gem. § 6a KommStG 1993 und gem. § 6a DGA für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen und Dienstgeberabgabe der GmbH in Liquidation für den Zeitraum Jänner bis September 2015 iHv. EUR 2.224,91.

In der Begründung führt die belangte Behörde zur Stellungnahme des Beschwerdeführers aus, dass der Beschwerdeführer seit Datum im Firmenbuch als Geschäftsführer der angeführten Gesellschaft eingetragen ist und dass er weder die Bezahlung veranlasst hat noch Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen hat.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hafte ein Geschäftsführer auch für Abgabenrückstände, die vor seiner Geschäftstätigkeit fällig geworden sind. Der Verwaltungsgerichtshof hätte zum Ausdruck gebracht, dass die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit ihrer Abstattung ende und der Geschäftsführer einer GmbH sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit daher darüber unterrichten müsse, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (vgl. hiezu beispielweise das Erkenntnis vom 24. Februar 2010, ZI. 2006/13/0094). Dem Einwand des Herrn Name, wonach er für die im Zeitraum vor seiner Bestellung entstandenen Rückstände nicht hafte, sei entgegenzuhalten, dass die Gesellschaft verpflichtet bleibt, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr bzw. Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen.

Mit Schreiben vom 18.08.2016 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde und führte aus wie folgt:

*"Ich erhebe gegen den haftungsbescheid vom 03.08.23016 fristgerecht folgende BESCHWERDE:*

*1. Ich fecht den Haftungsbescheid zur Gänze an.*

2. Mit dem Haftungsbescheid vom 03.08.2016 wurde ich zur persönlichen Zahlung bzw. Haftung von folgenden Steuern und Abgaben verpflichtet, die die GmbH mit Sitz in Wien betreffen, und zwar

- Kommunalsteuern samt Nebengebühren von EUR 2.014,91 betreffend den Zeitraum Jänner bis September 2015

- Dienstgeberabgabe samt Nebengebühren von EUR 210,-- betreffend den Zeitraum Jänner bis September 2015

3. Es ist richtig, dass ich handelsrechtliche Geschäftsführer bei der GmbH war oder bin, und zwar seit Anfang Oktober 2015.

4. Ein Haftungstatbestand liegt bei mir nicht vor. Es ist zwar richtig, dass ich die handelsrechtliche Geschäftsführerfunktion für obige Gesellschaft übernommen habe. Doch war zu diesem Zeitpunkt kein Personal mehr angemeldet. Ich bin daher nicht für Obligos verantwortlich, die im Zusammenhang der Personalanstellung allenfalls für die Gesellschaft entstanden sind.

5. Es betreffen die Vorschreibungen nur Zeiträume, wo ich noch nicht Geschäftsführer war. Jedenfalls liegen die Tatbestände, die zur Vorschreibung von Steuern und Abgaben bei der Gesellschaft ihre Grundlage haben, sozusagen vor meiner Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH.

6. Ich habe die Gesellschaft übernommen, als die Gesellschaft keine Liquidität mehr hatte. Meine Aufgabe war es, Sondierungsgespräche mit Investoren fortzuführen, damit die Gesellschaft (durch Einstieg der Investoren samt notwendiger oder erforderlicher Kapitalzuschüsse) ihre Obligos vollständig bezahlen kann und damit schuldenfrei gestellt werden kann. Dieses Bemühen ist gescheitert. Die Investoren haben ihr Einstiegsinteresse wider Erwarten zurückgezogen.

7. Ich habe während meiner Geschäftsführertätigkeit auch keine neuen Schulden für die GmbH begründet, sodass auch aus diesem Grund kein Haftungstatbestand vorliegt.

8. Mangels Liquidität in der Gesellschaft — im Zeitpunkt meines Eintrittes als Geschäftsführer — konnte ich für die Gesellschaft keine Zahlungen mehr gegenüber den Gläubigern leisten oder erfüllen. Ich habe während meiner Geschäftsführertätigkeit keinerlei Zahlungen aus dem Vermögen der Gesellschaft an Gläubiger geleistet oder veranlasst, sodass auch keine Gläubigerbevorzugung vorliegt.

9. Ein Haftungstatbestand zur Sache nach der BAO liegt auch dann nicht vor, wenn einerseits keine Gläubigerungleichbehandlung bei Zahlungsdispositionen der Gesellschaft vorliegt, andererseits die Gesellschaft kein Vermögen hatte, Gläubiger mehr zu befriedigen. Das mache ich geltend.

10. Ich habe daher einen möglichen Entkräftungsbeweis für mögliche Haftungstatbestände des handelsrechtlichen Geschäftsführers erbracht.

11. Der Haftungsbescheid ist auch deshalb rechtswidrig, da die rückständigen Steuern und Abgaben gemäß Haftungsbescheid nicht aufgeschlüsselt sind. Dem Präzisierungsgebot wird hier nicht entsprochen. Auch wird nicht festgestellt, wann die einzelnen (noch aufzuschlüsselnden) Steuern und Abgaben überhaupt fällig waren oder sind.

12. Für Säumniszuschläge und Pfändungsgebühren besteht überhaupt kein Haftungsanspruch oder Haftungstatbestand.

13. Im übrigen bestreite ich, dass die strittigen Steuern und Abgaben laut Haftungsbescheid von der GmbH überhaupt geschuldet werden. Es gibt dazu keinen Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, dass diese Obligos seitens der Gesellschaft geschuldet werden. Damit geht die Erstbehörde zu Unrecht von Obligos bei der Gesellschaft aus, die aber gar nicht vorliegen.

14. Auch aus Billigkeitsgründen ist die Haftung nicht rechters, da ich Pensionist bin und mein Pensionseinkommen nur etwa EUR 800,- beträgt. Meine laufenden Lebenshaltungskosten könnte ich nicht mehr bestreiten, so die Haftung schlagend werden sollte. Ich habe sonst kein weiteres Einkommen oder Vermögen.

15. Ich beantrage die Aussetzung der Einhebung für folgende Beträge, bis zur rechtskräftigen Entscheidung über diese meine Beschwerde, wobei die Beschwerde nicht aussichtslos ist und gesetzliche Hinderungsgründe dem nicht entgegenstehen:

— Kommunalsteuern samt Nebengebühren von EUR 2.014,91 betreffend den Zeitraum Jänner bis September 2015

- Dienstgeberabgabe samt Nebengebühren von EUR 210,— betreffend den Zeitraum Jänner bis September 2015

16. Ich beantrage eine mündliche Beschwerdeverhandlung.

Beweis:

- Zeugen, die ich bei Ausschreibung der mündlichen Beschwerdeverhandlung bekannt geben werde (das ist die Buchhalterin bzw. der Steuerberater der Gesellschaft, der meine obigen Angaben und mein obiges Vorbringen bestätigen kann)

- Beischaffung des Akte des HG Wien zu AZ GZ HG Wien

- Meine Einvernahme"

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag der Beschwerde gegen den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, MA 6, vom 03.08.2016, stattzugeben und den Bescheid aufzuheben in eventu stellte er einen Antrag auf Herabsetzung der Haftungsbeträge.

Mit Schreiben vom 19.10.2016 übermittelte die belangte Behörde ein Schreiben betreffend "Parteiengehör" in dem sie den Beschwerdeführer aufforderte, eine Liquiditätsaufstellung, aus der die Verbindlichkeiten und Tilgungen sowie vorhandene liquide Mittel ersichtlich sind, vorzulegen.

Mit Schreiben vom 11.11.2016 beantwortete der Beschwerdeführer die Aufforderung der belangten Behörde wie folgt: "Die strittigen rückständigen Steuern und Abgaben betreffen Zeiträume, wo ich noch nicht als Geschäftsführer tätig war. Ich trat in die Gesellschaft ein, wo die Gesellschaft schon vermögenslos war. Während meines Tätigkeitszeitraumes als Geschäftsführer wurden neue Obligos für die Gesellschaft nicht begründet. Es liegt bei mir kein Verschuldenstatbestand vor. Es bedarf daher

*meinerseits keiner Vermögensaufstellung (...).*" Der Beschwerdeführer verwies auf sein Beschwerdevorbringen.

Mit Schreiben vom 18.01.2017 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdevorentscheidung mit der die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde und Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe iHv. gesamt EUR 2.014,91 für den Zeitraum April bis September 2015 festgesetzt wurde.

Den Vorbringen des Beschwerdeführers wurde ua. folgendes entgegen gehalten:

*"Aufgrund der in der Beschwerde angebotenen Beweise wurde Herr Name mit Schreiben vom 19. Oktober 2016 aufgefordert, vollständige Namen und Adressen der Zeugen zu nennen und zu konkretisieren, welcher Sachverhalt durch die jeweiligen Zeugen bestätigt werden soll. Diesem Ersuchen um Konkretisierung ist Herr Name nicht nachgekommen und es besteht daher keine Veranlassung Zeugen einzuvernehmen, da der Beweisgrund nicht ersichtlich ist, und genaue Namen und Adressen der Zeugen fehlen. Wie von Herrn Name gefordert, wurden Ihm die monatlichen Steuerbeträge für April bis September 2015 mittels Beilage einer Kopie der vorläufigen Abgabefeststellung vom 21. Oktober 2015 im Schreiben vom 24. August 2016 und im Schreiben vom 19. Oktober 2016 zur Kenntnis gebracht. In der vorläufigen Abgabefeststellung sind die nicht bezahlten Abgabebeträge monatlich aufgeschlüsselt. Gemäß § 18 Abs 1 GmbHG wird die GmbH durch den Geschäftsführer gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer wird auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übernommen. Der Geschäftsführer hat insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden. Weiters ist festzuhalten, dass es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass ein Geschäftsführer auch für Abgabenrückstände, die vor seiner Geschäftstätigkeit fällig geworden sind, haftet. Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Ausdruck gebracht, dass die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit ihrer Abstattung endet und der Geschäftsführer einer GesmbH sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit daher darüber unterrichten muss, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (vgl. hierzu beispielsweise das Erkenntnis vom 24. Februar 2010, Zl. 2006/1310094). Dem Betreffenden obliegt die Beweislast, dass er sich in diesem Sinne unterrichtet hat (vgl. VwGH v. 23. Juni 2009, Zl. 200711310005 und vom 24. Februar 2010, Zl. 2006/1310094). (...) Der Beschwerdeführer habe nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich war. Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergibt sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen."*

Mit Schreiben vom 30.01.2017 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht in dem er vorbrachte: *"Ich halte alle meine Beschwerdeargumente vollinhaltlich aufrecht, ebenso die gestellten Anträge. Die Firma GmbH wurde zwischenzeitig aus dem Firmenbuch des HG Wien gelöscht, ich bin daher nicht mehr Organ der Gesellschaft und somit auch nicht haftbar."*

Am 13.02.2019 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht statt, zu der der Beschwerdeführer trotz Hinterlegung der Ladung am 21.12.2018 nicht erschienen ist und gegenüber dem Bundesfinanzgericht demnach keine triftigen Gründe für sein Nichterscheinen vorgebracht hat. Der Beschwerdeführer wurde bereits in der Ladung zur mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass ein Fernbleiben der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht (§ 274 Abs. 4 BAO).

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragte die belangte Behörde die Abänderung des Bescheides wie in der Beschwerdeentscheidung vom 18.01.2017 auf € 2.014,91 Kommunalsteuer für den Zeitraum April bis September 2015 und Dienstgeberabgabe in Höhe von € 210,00 für den Zeitraum April bis September 2015.

Die belangte Behörde brachte vor, dass laut Niederschrift vom 21. Oktober 2015 eine Besprechung mit der Lohnverrechnerin und Buchhalterin Frau Name1 bei der GmbH stattgefunden habe (Akt Seite 22) und dass an der Haftung des Beschwerdeführers festgehalten werde, da dieser für die GmbH verantwortlich war und die Abgaben nicht entrichtet hat. Deshalb sei die Haftungsinanspruchnahme richtig, auch wenn die Gesellschaft sich in einer schwierigen liquiden Lage befinde. Der Beschwerdeführer hätte trotz Aufforderung keine Nachweise erbracht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **1. Einleitung:**

Der Beschwerdeführer bestreitet die Haftung für Abgabenschuldigkeiten der GmbH, die zum Teil vor seinem Eintritt als Geschäftsführer fällig geworden sind.

#### **2. Rechtslage:**

§ 6a Abs. 1 KommStG 1993 bestimmt entsprechend § 9 Abs. 1 BAO:

*„Die in den §§ 80 ff BAO 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.“*

§ 6a Abs. 1 des Gesetzes über die DGA bestimmt entsprechend § 9 Abs. 1 BAO:

*„Die in den §§ 80 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.“*

#### **3. Rechtliche Beurteilung:**

##### **3. 1. Nachweispflicht des Geschäftsführers:**

Es ist Aufgabe des Geschäftsführers, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich war, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Gründe darzutun hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden kann, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist (VwGH 27.03.2002, 2000/13/0220). Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückhaltung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel.

### 3.2. Schuldhafte Pflichtverletzung:

Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist; den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht (VwGH 23.06.2009, 2007/13/0005).

Da der Beschwerdeführer ab dem Datum alleiniger, vertretungsbefugter Geschäftsführer war, kann davon ausgegangen werden, dass er mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut war. Danach richtet sich die haftungsrechtliche Verantwortung des Beschwerdeführers (VwGH 28.06.2009, 2009/16/0244).

### 3.3. Höhe des Haftungsbetrages:

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 19.02.1997, 96/13/0079).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort „insoweit“ im § 6a Abs. 1 des Gesetzes über die Einhebung einer Dienstgeberabgabe bzw. § 6a Abs. 1 KommStG 1993 eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabensforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit die Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur

für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049, zu § 9 BAO).

#### 3.4. Haftung für vorangegangene Zeiträume:

Der Vertreter muss sich bei Übernahme seiner Tätigkeit darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH 10.07.1989, 89/15/0021; VwGH 25.06.1990, 89/15/0159). Ein Geschäftsführer hat sich bei Übernahme seiner Funktion darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene GmbH bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH 27.2.2003, 2000/15/0119), weil die Pflicht der GmbH zur Abgabentrachtung erst mit deren Abstattung endet. Die GmbH bleibt verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist der Geschäftsführer der GmbH verhalten (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0085, VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005).

Der Beschwerdeführer widerspricht in der Beschwerde seine Heranziehung zur Haftung für Abgaben, die schon vor seinem Eintritt als Geschäftsführer fällig geworden sind. Dass der Beschwerdeführer daran ohne sein Verschulden gehindert gewesen sei, ist den Vorbringen im Beschwerdeverfahren nicht entnehmbar (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0094).

#### 3.5. Haftungsvoraussetzungen:

##### a) Abgabeforderung gegen den Vertretenen:

Im konkreten Fall ist das Bestehen der Abgabeforderungen und die Stellung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der GmbH unbestritten. Die erschwerte Einbringung der Abgabeforderungen infolge Konkursantrages der Primärschuldnerin wurde vom Beschwerdeführer dem Grunde nach nicht in Zweifel gezogen. Im konkreten Fall ist unstrittig, dass die GmbH in Bezug auf die Abfuhr von Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe für im Jahr 2015 bezahlte Lohn- und Gehaltszahlungen ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht erfüllt hat. Bei der Kommunalsteuer und bei der Dienstgeberabgabe handelt es sich um eine Selbstbemessungsabgabe, deren bescheidmäßige Festsetzung nur erfolgt, wenn der Abgabepflichtige die Erklärung unterlässt, sich die Erklärung als unvollständig oder sich die Selbstbemessung als unrichtig erweist (VwGH 28.06.2012, 2009/16/0244).

##### b) Stellung als Vertreter:

Die Geschäftsführereigenschaft des Beschwerdeführers vom Datum bis Konkurseröffnung am Datum<sup>1</sup> ist unbestritten gegeben.

##### c) Erschwerte Einbringung der Abgabeforderung:

Die Voraussetzung für die Abgabenhaftung gem. § 6a KommStG ist der Umstand, dass die Abgabe beim Abgabepflichtigen *"nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann"*. § 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung gilt sinngemäß. Es muss daher



die Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner lediglich mit Schwierigkeiten verbunden, die Einbringung beim Abgabenschuldner also im Vergleich zu einer durchschnittlichen Einbringung bloß erschwert sein, wie insbesondere im Falle der Stellung eines Konkursantrages. Ob der Konkurs selbst vom Vertreter schuldhaft herbeigeführt wurde, ist nicht von Belang (VwGH 20.7.1999, 97/13/0236).

d) Pflichtverletzung des Vertreters:

Die belangte Behörde weist zu Recht darauf hin, dass die Unterlassung der Abfuhr der Kommunalsteuer und Dienstgeberabgabe nicht mit dem Hinweis der nicht ausreichenden Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden kann. Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie hinsichtlich der Abgabenverbindlichkeiten deren nicht zumindest anteilige Befriedigung als Verschulden des Beschwerdeführers beurteilt hat.

e) Verschulden des Vertreters an der Pflichtverletzung:

Als Verschulden des Beschwerdeführers wurde vielmehr der Umstand beurteilt, dass er nicht für die (zumindest anteilige) Abgabentilgung Sorge getragen habe (VwGH 29.06.1999, 99/14/0040). Im konkreten Fall ist klargestellt, dass gewisse unter anderem zur Zahlung des Gehalts an den Altgeschäftsführer, der Miete und der Telekomkosten ausreichende Geldmittel zur Verfügung standen und ausbezahlt wurden, der Abgabengläubiger demgegenüber über einen längeren Zeitraum keine Zahlungen mehr erhielt.

Ungeachtet der grundsätzlich amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die Verpflichtung, die Gründe anzugeben, warum es ihm unmöglich gewesen sei, seine Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls angenommen werden darf, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen ist. Wenngleich diese besondere Behauptungs- und Beweislast einerseits nicht überspannt und andererseits nicht so aufgefasst werden darf, dass die Behörde jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre, obliegt es dem Haftungspflichtigen, nicht nur ganz allgemeine, sondern einigermaßen konkrete, sachbezogene Behauptungen, (...) aufzustellen (VwGH 29.06.1999, 99/14/0040; VwGH 20.4.1999, 94/14/0147). Derartige Behauptungen hat der Beschwerdeführer auf den konkreten Fall bezogen nicht aufgestellt.

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (VwGH 17.9.1986, 84/13/0198, VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; VwGH 29.4.1994, 93/17/0395; VwGH 3.11.1994, 93/15/0010; VwGH 19.02.1997, 96/13/0079)

Ein Entschuldigungsgrund liegt im konkreten Fall nicht vor bzw. wurde keiner vorgebracht. Im Übrigen sind Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Gerade bei unklaren Rechtsstandpunkten wäre es Aufgabe des Beschwerdeführers gewesen, sich über die Kommunalsteuerpflicht zu erkundigen (VwGH 23.06.2009, 2007/13/0005).

f) Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung:

Die belangte Behörde weist zutreffend darauf hin, dass es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufgabe des Geschäftsführers ist, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war.

g) Zu den Vorbringen des Beschwerdeführers:

Im erstinstanzlichen Verfahren wurde der Beschwerdeführer wiederholt aufgefordert, seiner Nachweispflicht nachzukommen, und beispielsweise im Vorhalt vom 19.10.2016 konkret ersucht, durch eine Liquiditätsaufstellung darzulegen, dass im Haftungszeitraum keine Mittel zur Bezahlung der Verbindlichkeiten der GmbH vorhanden waren und auch keine Ungleichbehandlung der Gläubiger in der Befriedigung ihrer Forderungen stattfand. Diese Unterlagen hat der Beschwerdeführer der belangten Behörde nicht vorgelegt.

Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde vom 11.11.2016 vor, dass zum Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit die Gesellschaft schon vermögenslos war. Gleichzeitig aber weigerte sich der Beschwerdeführer, geeignete Unterlagen zur Vermögenssituation vorzulegen.

Dem Argument des Beschwerdeführers vom 11.11.2016, lautend: *"Die strittigen rückständigen Steuern und Abgaben betreffen Zeiträume, wo ich noch nicht als Geschäftsführer tätig war. Ich trat in die Gesellschaft ein, wo die Gesellschaft schon vermögenslos war. Während meines Tätigkeitszeitraumes als Geschäftsführer wurden neue Obligos für die Gesellschaft nicht begründet. Es liegt bei mir kein Verschuldenstatbestand vor. Es bedarf daher meinerseits keiner Vermögensaufstellung (...)."*, ist zu entgegnen, dass ihn als Vertreter im Haftungsverfahren eine qualifizierte Mitwirkungspflicht trifft (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die zur Verfügung stehenden Mittel während des Haftungszeitraumes für eine zumindest anteilige Begleichung der bestehenden Forderungen ausgereicht hätten. Aufgrund aktenkundiger Zahlungsflüsse (Miete, Gehalt und Telekomrechnung) ist erwiesen, dass Jänner bis September noch liquide Mittel vorhanden waren. Die belangte Behörde stützte die Haftung darauf, dass der

Beschwerdeführer nicht nachweisen konnte, dass die vorhandenen Mittel verhältnismäßig auf die Gläubiger verteilt worden sind.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass die GmbH bereits bei seinem Eintritt als Geschäftsführer vermögenslos war, hat der Beschwerdeführer nicht in der erforderlichen Weise konkretisieren können. Der Beschwerdeführer konnte nicht dartun, dass in der Zeit Jänner bis September 2015 die Abgabensforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt wurden (VwGH 17.8.1998, 98/17/0038).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung annehmen darf (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0095). Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist; den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungspflicht (VwGH 28.4.2004, 99/14/0120, VwGH 26.6.2007, 2006/13/0086).

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag vom 30.01.2017, die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten würden ihn nicht treffen, da die GmbH zwischenzeitlich gelöscht sei und er somit nicht mehr Organ der Gesellschaft sei und daher nicht haftbar sei, ist wie folgt zu beurteilen:

Die Geltendmachung der Haftung (mit Haftungsbescheid) setzt ua. voraus, dass eine Abgabenschuld gegenüber der Primärschuldnerin entstanden ist und dass sie noch nicht, wie zB. durch Entrichtung erloschen ist (VwGH 22.9.1999, 96/15/0049). Der Umstand, dass die GmbH mittlerweile nach Konkursabweisung mangels kostendeckenden Vermögens wegen Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht wurde, hindert die Haftungsinanspruchnahme des Beschwerdeführers für die nach wie vor unberichtigt uneinbringlich aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin nicht. Die Haftung des Vertreters gem. § 80 BAO kann auch geltend gemacht werden, wenn der Vertretene (die GmbH) nicht mehr existiert (VwGH 29. 6. 1999, 98/14/0171 ). Die Abgabenschuld müsste für eine Haftungsinanspruchnahme des Geschäftsführers gegenüber der Primärschuldnerin (Erstschuldnerin) nicht einmal geltend gemacht worden sein (VwGH 24.2.2004, 99/14/0242) .

h) Ermessensübung:

Die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsmeinung, dass aus Gründen der Billigkeit eine Haftungsinanspruchnahme aufgrund des geringen Pensionseinkommens rechtswidrig sei und er im Haftungsfall seine Lebenshaltungskosten nicht mehr bestreiten könne, ändert nichts an der Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme, da es bei der Haftung für Abgabenschuldigkeiten gem § 9 BAO durch den Geschäftsführer nicht auf das Bestehen eines Vermögens beim Haftenden abgestellt wird.

Bei Beurteilung der Rechtmäßigkeit und Billigkeit der Haftungsinanspruchnahme steht eine vorgebrachte Vermögenslosigkeit des Haftenden an sich in keinem erkennbaren

Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 29.6.1999, 99/14/0128).

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zur Unzulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Erkenntnis vertretene Rechtsmeinung folgt insbesondere der im Erkenntnis angeführten, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 21. Februar 2019