

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Helga Hochrieser in der Beschwerdesache des Bf., Adr., über die Beschwerde vom 29.4.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabenwesen vom 15.4.2013, betreffend Kommunalsteuerbemessungsbescheid für den Zeitraum 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Am 18.4.2013 wurde dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 14.4.2013 Kommunalsteuer für die in der Betriebsstätte der K KG in Wien gewährten Arbeitslöhne für die Jahre 2009 und 2010 vorgeschrieben. Gleichzeitig wurde wegen nicht fristgerechter Entrichtung der Kommunalsteuer ein Säumniszuschlag auferlegt, da die Abgabe bereits fällig gewesen sei.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung (Beschwerde) vom 29.4.2013 führte der Bf. Folgendes aus:

"Es ist zwar richtig, dass ich bei der Firma K KG als Kommanditist eingetragen wurde, jedoch niemals als Mitarbeiter der Firma K KG. Ich wurde auch kurzfristig als Komplementär eingetragen, zwecks gewerberechtlichen Geschäftsführer, wozu es nicht gekommen ist und die Gründe im Firmenbuch aufscheinen. Während dieser Zeit hatte ich auch keine Tätigkeit ausgeübt für diese Firma. Da ich bis zur heutigen Zeit immer mein erspartes Geld eingelegt habe und niemals Geld erhalten habe, was auch durch das FA überprüft wurde, genauso vom Gericht und festgestellt wurde, das ich niemals eine selbständige Tätigkeit ausgeübt habe bei der Firma K KG. Da die Firma K KG verurteilt wurde, sowie die Komplementärin der Firma K, die mir Geld schulden, dass ich in Firma eingebracht habe und nicht widmungsgemäß verwendet wurden, habe ich auch Strafanzeige erstattet, die noch heute läuft. Da ich die Firma bis zum heutigen Tage nicht übernommen habe, habe ich auch keine selbständige Tätigkeit ausgeübt und ich

als Kommanditist bis zum heutigen Tage keine Gewinnanteile erhielt und auch nicht eine Tätigkeit für die Firma ausübt. Da ich als Mitarbeiter auch nicht in der Chefetage mittätig war, sehe ich diesen Beschluss als gesetzeswidrig an und stelle daher folgende Anträge auf Aufhebung des Bescheides sowie Zurückweisung der Forderung, sowie den Nachweis zu erbringen, wer die Euro 136,80, eingezahlt hat auf meinen Namen, denn meine Person hat niemals diesen Betrag eingezahlt, in weiterer Folge weise ich auch sämtliche Kosten zurück."

In der Folge wurde gegenüber dem Bf. eine mit 12.12.2013 datierte Berufungsvorentscheidung (BVE) mit nachstehender Begründung erlassen:

"Gemäß § 11 Abs. 3 KommStG 1993 hat die Gemeinde einen Kommunalsteuerbescheid zu erlassen, wenn sich die Selbstberechnung des Unternehmers als nicht richtig erweist oder die selbstberechnete Kommunalsteuer nicht oder nicht vollständig entrichtet wird. Gemäß § 1 Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993, BGBI. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind, der Kommunalsteuer.

Gemäß § 5 Abs. 1 KommStG 1993 ist die Bemessungsgrundlage die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 6 KommStG 1993 ist der Unternehmer Steuerschuldner. Wird das Unternehmen für Rechnung mehrerer Personen betrieben, sind diese Personen und der Unternehmer Gesamtschuldner, dies gilt auch für Mitunternehmer im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988.

Aus dieser Regelung folgt, dass ex lege zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft ein Gesamtschuldverhältnis besteht. Die Gesellschafter einer Personengesellschaft haben daher für die Kommunalsteuerschuld mit ihrem gesamten Vermögen solidarisch einzustehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der sich der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17.10.1977, B 178/75, angeschlossen hat, ist auf Grund des eindeutigen Wortlautes des mit der gegenständlichen Regelung vergleichbaren § 4 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz 1953 bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts nicht die Gesellschaft Abgabenschuldner, sondern die Gesellschafter, auf deren Rechnung das Gewerbe betrieben wird.

Selbst der Kommanditist einer Kommanditgesellschaft kann daher für die Kommunalsteuer nicht seine handelsrechtliche Haftungsbeschränkung einwenden.

Herr Bf. war im Firmenbuch von 19. Februar 2009 bis 20. April 2009 als unbeschränkt haftender Gesellschafter und ist seit 20. April 2009 als Kommanditist der K KG eingetragen und daher Schuldner der Kommunalsteuer

Gemäß § 9 KommStG 1993 beträgt die Steuer 3 % der Bemessungsgrundlage, mithin im gegebenen Fall für den o.a. Zeitraum EUR 35.707,33.

Zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung war die Kommunalsteuer für die an die Dienstnehmer der in Wien gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährten Arbeitslöhne nicht vollständig und entrichtet, weshalb die Voraussetzungen für die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe gegeben sind und entsprechend der Bestimmung des § 11 Abs. 3 KommStG ein Kommunalsteuerbescheid zu erlassen war.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die rechtzeitig eingebrachte Berufung.

In der Berufung wird angeführt, dass der Berufungswerber zwar Kommanditist und kurzfristig Komplementär, jedoch niemals Mitarbeiter der Firma K KG gewesen sei. Er hätte bis zur heutigen Zeit immer erspartes Geld eingelegt, aber niemals Geld erhalten. Der Berufungswerber hätte Strafanzeige gegen die K KG eingebracht, die noch laufen würde. Der Berufungswerber habe bis zum heutigen Tage die Firma nicht übernommen, hätte auch keine selbstständige Tätigkeit ausgeübt und Gewinnanteile erhalten und sei auch nicht in der Chefetage mittägig gewesen. Der Bescheid sei daher gesetzeswidrig.

Diesem Vorbringen wird folgendes entgegengehalten:

Nach dem zuvor zitierten § 6 KommStG 1993 wird ein Gesamtschuldverhältnis zwischen den Personen begründet, die für ihre Rechnung das Unternehmen betreiben. Mit den verba legalia „Betreiben für Rechnung mehrerer Personen“ wird tatbestandsmäßig die Zurechnungsfrage angesprochen und zwar insofern, dass als Gesamtschuldner nur Personen in Betracht kommen, auf deren Rechnung und Gefahr Marktleistungen letztlich in dem Sinn erbracht werden, dass sie unmittelbar, das heißt ohne weitere Abschirmung, von den Markterfolgen betroffen sind. In der Literatur ist dabei unbestritten, dass die von einer KG durch ihre Vertreter erwirtschafteten Markterfolge unmittelbar auf die Sphäre der Gesellschafter durchschlagen (siehe dazu Taucher, Kommunalsteuer Kommentar, Anmerkung 9 ff. zu § 6).

Nach der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Judikaturlinie zu § 4 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes, welche Bestimmung ebenfalls die Gesamtschuldnerschaft für jemand, „für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird“, vorsah, kann insbesondere der Kommanditist einer KG nicht seine handelsrechtliche Haftungsbeschränkung, wonach er gemäß § 171 Abs. 1 Handelsgesetzbuch den Gläubigern der Gesellschaft grundsätzlich nur bis zur Höhe seiner Einlage haftet, einwenden (VwGH vom 14. Dezember 1981, ZI. 1065/80; vom 23. Februar 1987, ZI. 85/15/0367).

Dem Argument, dass eine Unternehmertätigkeit nur dann vorliegen könne, wenn der Gesellschafter einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung hat, ist der

Verwaltungsgerichtshof, der Tradition des Reichsfinanzhofes folgend, auch in der Rechtsprechung der zweiten Republik nicht gefolgt (vgl. VwGH v. 25. Februar 1959, ZI. 2144/57, VwSlg. 1964/F, oder VwGH v. 14. Dezember 1981, ZI. 80/1065).

§ 6 KommStG 1993 stellt keine Haftungsbestimmung dar. Konsequenterweise kann nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Kommanditist nicht seine handelsrechtliche Haftungsbeschränkung, wonach er gemäß § 171 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches den Gläubigern der Gesellschaft grundsätzlich nur bis zur Höhe seiner Einlage haftet, einwenden (vgl. VwGH v. 1. Juli 2003, ZI. 98/13/0228).

Bei Entrichtung der Abgabenschuld durch einen der Gesamtschuldner erlischt die Abgabenschuld und damit auch das Gesamtschuldverhältnis. Das Gesamtschuldverhältnis besteht daher nur im Ausmaß der nicht entrichteten Kommunalsteuer.

Dass ein Kommunalsteuerrückstand in Höhe von EUR 934,42 besteht, wurde vom Berufungswerber nicht bestritten.

Der Kommanditist kann zur Zahlung der Kommunalsteuer der Gesellschaft unmittelbar und ohne beträchtliche Beschränkung als Gesamtschuldner herangezogen werden.

Herr Bf. ist als Gesamtschuldner für die restlichen Rückstände der Kommunalsteuer steuerpflichtig, die bei der K KG nicht einbringlich waren."

In dem mit 6.1.2014 datierten Vorlageantrag wurde Folgendes vorgebracht:

"Ich weise Ihre Vorentscheidung zurück, da ich als Kommanditist, nur mit der Haftsumme hafte und kein Gesellschafter in herkömmlichen Sinn bin. In weiterer Folge war ich eine Woche Komplementär, als ich zurückgetreten bin, da ich nicht die Auflagen erhalten habe, wie besprochen, bin ich nur Kommanditist geblieben. In dieser einwöchigen Tätigkeit war ich nicht anwesend und kann auch keine Rede sein, dass ich eine Komplementär-Tätigkeit ausübe .

Es ist unverantwortlich, von einer Behörde, dass vorerst eine Behörde ablehnt um Komplementär zu werden und eine andere Behörde anerkennt, dass ich in der Firma tätig war. Nebenbei ist zu erwähnen, dass der vorhandene Komplementär, weiterhin der Komplementär gewesen ist. Ich stelle daher den Antrag, die Berufungsvorentscheidung aufzuheben. Ich habe meine Einlage voll erbracht, so müssen Sie schon die andauernde Komplementärin zur Rechenschaft ziehen und nicht mich."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

§ 6 KommStG 1993 lautet: Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden. Werden Personen von einer inländischen

Betriebsstätte eines Unternehmens zur Arbeitsleistung überlassen, ist der überlassende Unternehmer Steuerschuldner. Wird das Unternehmen für Rechnung mehrerer Personen betrieben, sind diese Personen und der Unternehmer **Gesamtschuldner**; dies gilt auch für Mitunternehmer im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988...

Das Rechtsinstitut der "Haftung" bedeutet nach allgemein anerkannter Definition das "Einstehenmüsse für fremde (Abgaben)-Schulden" (so zB *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 7 Tz.1) und ist vom Rechtsinstitut der "**Gesamtschuld**" zu unterscheiden. Bei der Gesamtschuld (§ 891 ABGB) wird nämlich der Abgabenanspruch bereits durch die unmittelbare gesetzliche Abstützung auf mehrere Personen abgesichert; so wird zB der Kommanditist nach § 6 KommStG 1993 kraft gesetzes unmittelbar und neben der Kommanditgesellschaft zum Gesamtschuldner der Kommunalsteuer (VwGH 1.7.2003, 98/13/0228, vgl. *Kamhuber/Mühlberger/Pilz*, Kommunalsteuer für Städte und Gemeinden (2012), S. 123).

Gemäß § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand im Sinn des § 891 ABGB). Solche Schuldverhältnisse sind u.a. in § 6 KommStG 1993 normiert (vgl. *Ritz*, BAO, 5. Auflage, § 6 Tz.3).

Typische Formen von Gesamtschuldern sind u.a. Personengesellschafter, weil nach § 6 KommStG 1993 für den Fall, dass das Unternehmen für Rechnung mehrerer Personen betrieben wird, diese Personen (Personengesellschafter wie Komplementär oder Kommanditisten) und der Unternehmer (Personengesellschaft wie OG, KG) selbst Gesamtschuldner sind. Die Gesamtschuld hat zur Folge, dass die Abgabenbehörde berechtigt ist, die jeweilige Abgabenschuld (u.a. Kommunalsteuer) bescheidmäßig von einem einzigen Gesamtschuldner, von allen Gesamtschuldern zur Gänze, von den einzelnen Gesamtschulderns anteilmäßig oder sukzessive von einzelnen Gesamtschuldern einzufordern. Das Gesamtschuldverhältnis selbst entsteht rechtlich u.a. aufgrund entsprechender Rechtsnormen (z.B. § 6 KommStG, vgl. *Kamhuber/Mühlberger/Pilz*, Kommunalsteuer für Städte und Gemeinden (2012), S. 124).

Grundsätzlich sind die Komplementäre und Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft Gesamtschuldner mit der Kommanditgesellschaft hinsichtlich jener Kommunalsteuer für die Arbeitslöhne, welche von den Personengesellschaften an die bei ihnen beschäftigten Dienstnehmer entrichtet werden. Alternativ können die Kommanditgesellschaft selbst, die Komplementäre, **aber auch die Kommanditisten** für offene Kommunalsteuerschulden im Zusammenhang mit der Errichtung von Arbeitslöhnen an Dienstnehmer herangezogen werden.

Die Gesellschafter (Komplementäre, Kommanditisten) werden unmittelbar kraft Gesetzes (§ 6 KommStG 1993) neben der Gesellschaft Abgabenschuldner mit der rechtlichen Konsequenz, dass

-) die Abgabenbehörde auch ohne Beteiligung im Insolvenzverfahren im Nachhinein einen Gesamtschuldbescheid an die Gesellschafter erlassen kann,

-) die Gesellschafter keine Haftungsbeschränkungen etwa aus § 164 IO oder § 171 UGB entgegenhalten können,
-) ein Gesamtschuldbescheid auch nach Abschluss eines Insolvenzverfahrens (Zwangsausgleiches) innerhalb der Verjährungsfrist rechtlich möglich ist,
-) auch ein ausgeschiedener Kommanditist innerhalb der Verjährung noch als Gesamtschuldner herangezogen werden kann. (vgl. *Kamhuber/Mühlberger/Pilz*, Kommunalsteuer für Städte und Gemeinden (2012), S. 137).

Nach § 6 KommStG 1993 ist Steuerschuldner der Unternehmer in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden. Wird das Unternehmen für Rechnung mehrerer Personen betrieben, sind diese Personen und der Unternehmer Gesamtschuldner; dies gilt auch für Mitunternehmer im Sinne des Einkommenssteuergesetztes 1988. Diese Regelung hat der Kommunalsteuergesetzgeber im § 6 KommStG 1993 aus dem Gewerbesteuerrecht übernommen, wonach bei Kommanditgesellschaften, welche das Handelsgewerbe und damit das Unternehmen für Rechnung der Komplementäre und Kommanditisten betreiben, mit diesen eine steuerpflichtige Unternehmereigenschaft als Mitunternehmer und damit ein Gesamtschuldverhältnis begründet wird. Die Rechtstellung der Komplementäre, aber auch der Kommanditisten als Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft brachte es mit sich, dass nicht nur die Komplementäre, sondern vor allem auch **die Kommanditisten kraft Gesetzes unmittelbar** und neben der Kommanditgesellschaft als Unternehmer Kommunalsteuer für Dienstnehmer der Kommanditgesellschaft schulden. Als Abgabenschuldner der Kommunalsteuer der auch für ihre Rechnung betriebenen Kommanditgesellschaft führt dies in weiterer Folge dazu, dass die Abgabenbehörde in einem Abgabenverfahren beispielsweise Kommanditisten gemäß § 6 KommStG 1993 als unmittelbare Abgabenschuldner kraft Gesetzes in Anspruch nehmen kann (VwGH-Erkenntnis vom 1.7.2003, ZI. 98/13/0228, vgl. *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer (2012), S. 104f.).

Die Kommanditisten werden somit im Grunde des § 6 KommStG 1993 kraft Gesetzes unmittelbar und neben der Kommanditgesellschaft **Abgabenschuldner der Kommunalsteuer des auch für ihre Rechnung betriebenen Unternehmens der Gesellschaft**. Kommanditisten sind im Hinblick auf die Anführung dieser Art von Gesellschaftern im § 23 Z 2 EStG 1988 grundsätzlich Mitunternehmer. Eine dem Regelstatut des UGB (früher HGB) entsprechende Stellung als Kommanditisten bewirkt diese Mitunternehmerstellung im Sinne des EStG 1988. Es ist den Kommanditisten auch verwehrt, der gegen sie erhobenen Kommunalsteuerforderungen ihre handelsrechtliche Haftungsbeschränkung als Kommanditisten entgegenzuhalten (vgl. u.a. VwGH 2006/13/0085 vom 18.4.2007 und *Kamhuber/Mühlberger/Pilz*, Kommunalsteuer für Städte und Gemeinden (2012), S. 73).

Der Bf. hat im gegenständlichen Verfahren hauptsächlich vorgebracht, dass er die meiste Zeit nur Kommanditist war. Dies reicht jedoch - im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage - aus, um gegen den Bf. Kommunalsteuerforderungen zu erheben.

Daher war wie im Spruch zu entscheiden.

3. Zulässigkeit einer 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt im zu beurteilenden Fall nicht vor, da die sich die Festsetzung der Kommunalsteuer sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach direkt aus den an oberer Stelle zitierten gesetzlichen Vorschriften ergibt.

Wien, am 8. Jänner 2018