

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerde des Bf., Adresse, PLZ-Ort, vom 9. Oktober 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs und Abgabewesen, vom 6. September 2013, betreffend Haftung für Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen für den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2012, 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

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist seit 28. Februar 2007 zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der M-GmbH, mit Sitz in PLZ-Ort, Straße2, bestellt. Das Stammkapital der M-GmbH beträgt EUR 35.000,00, der Bf. ist zu 80% am Stammkapital dieser Gesellschaft beteiligt.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum1 wurde über das Vermögen der M-GmbH das Sanierungsverfahren eröffnet, das mit weiterem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum2 in ein Konkursverfahren abgeändert wurde. Mit weiterem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum3 wurde mit Zustimmung der Gläubiger das Konkursverfahren aufgehoben.

#### **1. vorangehendes Ermittlungsverfahren:**

Im Zuge zweier Kommunalsteuerprüfungen für den Zeitraum 2008 bis 2010 durch den zuständigen Krankenversicherungsträger sowie einer weiteren für den Zeitraum 2011 und 2012 durch das zuständige Finanzamt jeweils bei der M-GmbH wurden lt. Mitteilungen vom 11. Jänner 2012 bzw. 25. April 2013 die nachstehenden Beträge an Kommunalsteuer festgesetzt:

<b>Rückstand:</b>	<b>BMGRDL:</b>	<b>3% KommSt:</b>
Kommunalsteuer 2008:	68.000,00	2.040,00
Kommunalsteuer 2009:	96.000,00	2.880,00
Kommunalsteuer 2010:	96.000,00	2.880,00
Kommunalsteuer 2011:	96.000,00	2.880,00
Kommunalsteuer 2012:	52.824,00	1.584,72
<b>SUMME:</b>		<b>12.264,72</b>

In den dem Haftungsbescheid vorangehenden Ermittlungsverfahren, hält der rechtliche Vertreter des Bf. mit Schriftsatz vom Datum<sup>4</sup> fest, dass in der gegenständlichen Sanierungssache dem am Datum<sup>4</sup> von den Gläubigern angenommenen Sanierungsplan die gerichtliche Bestätigung versagt worden sei. Ausgehend vom derzeitigen Stand des Verfahrens sei damit zu rechnen, dass die bereits seinerzeit im Verfahren angebotene 95%ige Quote auch aus der Veräußerung des Unternehmens erzielt werde. Die genaue Höhe stehe derzeit noch nicht fest. Es sei jedoch auch möglich, dass eine 100%ige Quote erreicht werde.

Mit E-Mail vom 6. September 2013 verweist der rechtliche Vertreter des Bf. auf den Umstand, dass der Masseverwalter bereits eine 50%ige Quote der offenen Insolvenzforderungen bezahlt habe, sodass allenfalls die Hälfte der bezeichneten Abgaben im Gesamtbetrag von EUR 12.510,01 haftungsgegenständlich werden könnte. Die Vermögensmasse sei jedoch so hoch, dass eine 100%ige Quote der Insolvenzforderungen bezahlt werden könne. Diese Restzahlung solle spätestens bis Jahresende erfolgen. Es werde daher ersucht, vor Ablauf dieser Frist keinen Haftungsbescheid zu erlassen, sondern die Zahlung durch den Masseverwalter abzuwarten. Sollten dann noch offene Beträge verbleiben, werde die diesbezügliche Haftung anerkannt werden.

## **2. Haftungsbescheid vom 6. September 2013:**

Ungeachtet der vorstehenden E-Mail vom gleichen Tag wurde mit Haftungsbescheid vom 6. September 2013 der Bf. gemäß § 6a Kommunalsteuergesetz 1993, BGBl Nr. 819/1993 idgF, zur Haftung für den Rückstand an Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen der M-GmbH, PLZ-Ort, Straße<sup>2</sup>, iHv EUR 12.510,01 für den Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2012 zur Haftung herangezogen und aufgefordert, diesen Betrag binnen einem Monat ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird. Die Heranziehung des Bf. zur Haftung für Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen wurde wie folgt begründet:

Gemäß § 6a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz haften die in §§ 80ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese treffende Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen

aufgelegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Da mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum2 zur Zl. GZ2 das Konkursverfahren über das Vermögen der M-GmbH als Primärschuldnerin eröffnet worden sei, sei die vom Gesetzgeber geforderte erschwerte Einbringung als Voraussetzung für die Haftung bereits erfüllt.

So in der Stellungnahme des Bf. vom Datum4 vom Bf. vorgebracht werde, dass eine 95%ige Quote aus der Veräußerung des Unternehmens erzielt werden könne, werde dazu festgestellt, vom Masseverwalter sei bereits angezeigt worden, dass die Insolvenzmasse nicht ausreiche, um Massenforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit). Das Vorbringen des Bf. sei daher nicht nachvollziehbar.

Der Bf. sei bis Datum1 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin eingetragen gewesen und habe weder die Bezahlung veranlasst, noch irgendwelche Schritte zur Abdeckung des Rückstandes unternommen.

Der Bf. habe somit die ihm als Geschäftsführer der im Spruch genannten Gesellschaft auferlegten Pflichten verletzt und sei daher für den Rückstand haftbar, da dieser bei der Gesellschaft nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Ermessensrichtlinien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit nach § 20 BAO, da nach der Aktenlage kein Hinweis darauf bestehe, dass der nunmehr aushaftende Betrag überhaupt noch eingebracht werden könnte. Der auf dem Abgabenkonto aushaftende Rückstand setze sich wie folgt zusammen:

<b>Rückstand:</b>	<b>BMGRDL:</b>	<b>3% KommSt:</b>	<b>2% SZ:</b>	<b>Gesamt:</b>
Kommunalsteuer 2008:	68.000,00	2.040,00	40,80	2.080,80
Kommunalsteuer 2009:	96.000,00	2.880,00	57,60	2.937,60
Kommunalsteuer 2010:	96.000,00	2.880,00	57,60	2.937,60
Kommunalsteuer 2011:	96.000,00	2.880,00	57,60	2.937,60
Kommunalsteuer 2012:	52.824,00	1.584,72	31,69	1.616,41
<b>SUMME Kommunalsteuer:</b>				<b>12.510,01</b>

### **3. Beschwerde vom 9. Oktober 2013:**

Mit Eingabe vom 9. Oktober 2013 erhob der rechtliche Vertreter des Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) und beantragte eine ersatzlose Behebung des Haftungsbescheides vom 6. September 2013. Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Die Bestimmung des § 6a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz 1993 begründe lediglich eine *Ausfallhaftung* in dem Ausmaß, als die steuerpflichtige Abgabenschuldnerin keine Zahlungen leisten könne. Der Umstand, dass zu GZ. GZ1 und Zl. GZ2 des Handelsgerichtes Wien über die Kommanditgesellschaft und deren unbeschränkt haftende Gesellschafter das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet worden sei,

bedeute noch nicht, dass es zu einem vollen Ausfall der das Unternehmen treffenden Abgabenschuld kommen werde.

Nachdem das Sanierungsverfahren gescheitert sei, sei das Unternehmen bestmöglich in der Form verwertet worden, dass durch den Verkaufserlös eine Quote von insgesamt 100% bezahlt werde. Eine Teilquote von 50% sei bereits ausbezahlt worden, die restlichen 50% würden in Kürze vom Masseverwalter flüssig gemacht. Zum Nachweis der Befriedigung dieser 100%igen Forderung werde die E-Mail des Masseverwalters vom selben Tage vorgelegt. Da Kommanditgesellschaft und GmbH für dieselben Schulden haften, sei auch die haftungsgegenständliche Abgabenschuld durch die Erlöse im Konkursverfahren gedeckt. Es fehle somit an einem Ausfall, für den der Bf. als haftender Gesellschafter aufzukommen hätte.

Bei dieser Sach- und Rechtslage sei die Haftungsinanspruchnahme des Bf. rechtswidrig. Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid gegenstandslos aufzuheben.

#### **4. Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2013:**

Die Beschwerde (vormals: Berufung) wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 19. November 2013 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde nach Wiedergabe der maßgebenden Gesetzesstellen ausgeführt, Voraussetzung für eine Haftung sei:

Eine *Abgabeforderung* gegen den Vertretenen, die *Stellung* als Vertreter, die *erschwerte* Einbringung der Abgabeforderung, eine *Pflichtverletzung* des Vertreters, dessen *Verschulden* an der Pflichtverletzung und die *Ursächlichkeit* der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Das Bestehen der Abgabeforderungen und die Stellung des Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem in § 80 Abs. 1 BAO umschriebenen Personenkreis seien unstrittig.

Ferner sei es Aufgabe des Vertreters, nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich gewesen sei, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe dazulegen habe, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei. Widrigenfalls könne angenommen werden, dass er seiner Pflicht schuldhaft nicht nachgekommen sei. So im vorliegenden Fall lediglich vorgebracht werde, es fehle an einem Ausfall der Kommunalsteuerzahlung, da die Kommunalsteuer zu 100% durch den Masseverwalter befriedigt werde, werde dazu festgestellt:

Die Befriedigung der Forderungen im Ausmaß von 100% treffe nur auf die M-KG zu, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die M-GmbH und somit der gegenständliche Berufungswerber sei.

Die Bestätigung des am Datum4 angenommenen Sanierungsplanes über das Vermögen der M-GmbH sei mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum2 versagt und mit Beschluss vom Datum5 angezeigt worden, dass die Insolvenzmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit).

Mit Beschluss vom Datum<sup>6</sup> sei eine nachträgliche Prüfungstagsatzung bekannt gemacht worden, da nicht einmal geklärt sei, ob überhaupt die Masseforderungen auch nur teilweise befriedigt werden können. Daher sei das Vorbringen des Bf., die Kommunalsteuer für die M-GmbH zu 100% befriedigen zu können, nicht nachvollziehbar.

Die Befriedigung der Masseforderungen sei fraglich. Die Befriedigung des als Konkursforderung angemeldeten Haftungsbetrages erscheine lt. bisherigen Beschlüssen des Handelsgerichtes Wien (s. Insolvenz- bzw. Ediktsdatei) im Konkursverfahren aussichtslos. Eine Bezahlung der Kommunalsteuerrückstände sei nicht zu erwarten. Das Argument des Bf. gehe ins Leere, weitere Begründungen seien vom Bf. nicht vorgebracht worden.

Im vorliegenden Fall habe der Bf. somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen sei.

Im vorliegenden Fall ergebe sich die Pflichtverletzung des Bf. aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Der Bf. hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde. Aufgrund dieser Tatsachen sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

#### **5. Vorlageantrag vom 9. Dezember 2013:**

Mit Eingabe vom 9. Dezember 2013 beantragte der Bf. die Vorlage dieser Beschwerde (vormals: Berufung) zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Wiederholt wird vorgebracht, die gegenständliche Haftung sei eine **Ausfallhaftung**, die nur dann greife, wenn die Forderung von der Urschuldnerin nicht hereingebracht werden könne. Nunmehr sei mit Beschluss vom Datum<sup>7</sup>, Zl. GZ3, die Verwaltungsschlussrechnung in der Konkursache M-GmbH, GZ. GZ2, angeordnet worden. In diesem Beschluss werde ausgeführt, dass die Schuldnerin einen Antrag auf Aufhebung des Insolvenzverfahrens gemäß § 123b Abs. 2 IO gestellt habe. Als Voraussetzung dafür sei der Erlag des Fehlbetrages für die Sicherstellung der **vollen Forderungen** bis zur Schlussrechnungstagsatzung nötig.

Daraus ergebe sich, dass aus dem Konkursverfahren eine volle Befriedigung der Forderung möglich sei, sodass die Haftung des Bf. als Geschäftsführer aus diesem Grund entfalle. Sollte die Behörde die Forderung nicht angemeldet und keinen Antrag auf Sicherstellung der vollen Forderung bis zur Schlussrechnungstagsatzung gestellt haben, habe es die Behörde versäumt, den Hauptschuldner in Anspruch zu nehmen, weshalb die Ausfallhaftung des Bf. nicht zum Tragen kommen könne.

Aus diesem Grund werde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, welche der Berufung Folge geben und den bekämpften Haftungsbescheid aufheben möge.

## 6. weitere Eingaben vom 22. Dezember 2013 und 30. Jänner 2014:

Nach dem der Eingabe vom 22. Dezember 2013 beigelegten Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 19. Dezember 2013, Zl. GZ3, wurde das mit Beschluss GZ. GZ2, eröffnete Insolvenzverfahren über das Vermögen der M-GmbH gemäß § 123b Abs. 2 IO aufgehoben und der Masseverwalter in seiner Funktion abberufen.

Mit E-Mail vom 30. Jänner 2014 ersuchte die belangte Behörde den rechtlichen Vertreter der M-GmbH um Mitteilung, inwieweit und vor allem bis wann die offenen Forderungen des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, befriedigt werden können. Sollte es zu keiner oder nur einer verminderten Befriedigung der Forderungen kommen, werde ebenfalls um Mitteilung und Bekanntgabe der Quote ersucht.

## 7. weitere E-Mail vom 4. Februar 2014 an MA 6:

Seitens des ehemaligen Masseverwalters der M-GmbH wurde mit E-Mail vom 4. Februar 2014 der belangten Behörde mitgeteilt, dass die MA 6 im Insolvenzverfahren der M-KG mit Forderungsanmeldung vom Datum8, Zl. GZ1, u.a. Kommunalsteuern für 1-7/2012 über EUR 32.759,70 angemeldet habe. Diese Forderung sei anerkannt und im Zuge der Ausschüttung einer 100%igen Quote bezahlt worden.

Ebenfalls mit Schriftsatz vom 7. März 2013 habe die MA 6 im Insolvenzverfahren über das Vermögen der Komplementärgesellschaft, M-GmbH, zu Zl. GZ2, den gleichen Abgabebetrag an Kommunalsteuern für den Zeitraum 1-7/2012 iHv EUR 32.759,70 angemeldet.

Im Rückstandsausweis vom 7. März 2013 betreffend die M-GmbH seien nachstehende Verbindlichkeiten als unbeschränkt haftende Gesellschafterin der M-KG wie folgt ausgewiesen worden:

<b>Rückstand:</b>	<b>KommSt:</b>	<b>2% SZ:</b>	<b>Zwangsverf. Gebühren:</b>	<b>Gesamt:</b>
Kommunalsteuer 2008:	2.040,00	40,80		2.080,80
Kommunalsteuer 2009:	2.880,00	57,60		2.937,60
Kommunalsteuer 2010:	2.880,00	57,60		2.937,60
Kommunalsteuer 1-7/2012:	32.759,70	655,19	353,17	33.768,06
<b>SUMME Kommunalsteuer:</b>	<b>40.559,70</b>	<b>811,19</b>		<b>41.724,06</b>

Der ehemalige Masseverwalter der M-GmbH, RA Dr.S., sei daher selbstverständlich davon ausgegangen, dass durch die Bezahlung der 100%igen Quote im Insolvenzverfahren über das Vermögen der M-KG auch die Haftungsforderungen gegen die Komplementärgesellschaft, M-GmbH, erloschen seien. Der Masseverwalter, RA Dr.S., habe daher im Insolvenzverfahren der M-GmbH, keine Quote an den Magistrat mehr zur Auszahlung gebracht.

Da beide Insolvenzverfahren inzwischen rechtskräftig aufgehoben seien, sei mit keinen weiteren Zahlungen zu rechnen. Der Masseverwalter der M-GmbH, RA Dr.S., sei allerdings der Auffassung, dass die Hauptschuldnerin, die M-KG, sämtliche Forderungen bezahlt habe, sodass keine Forderungen gegen die Komplementärgesellschaft aus einer Haftung gemäß § 6 Kommunalsteuergesetz mehr bestehen können.

#### **8. weitere E-Mail vom 11. Februar 2014:**

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der E-Mail vom 11. Februar 2014, dass im Zuge der Abwicklung der Insolvenzverfahren ausschließlich die gegen die M-KG bestehenden Forderungen befriedigt worden seien, nicht jedoch die gegen die Komplementärgesellschaft, M-GmbH, bestehenden Forderungen.

Dabei habe es sich um einen Irrtum des ehemaligen Masseverwalters der M-GmbH gehandelt, der die gegen die KG als auch gegen die GmbH bestehenden Forderungen als ident betrachtet habe. Der Masseverwalter der M-GmbH sei auch irrtümlich der Auffassung gewesen, dass die GmbH per se nur in der Funktion als unbeschränkt haftender Gesellschafter bestanden habe und nie eigenes Personal beschäftigt gehabt.

#### **9. Stellungnahme der vorlegenden Magistratsabteilung vom 23. April 2015:**

Eine Überprüfung der Forderungsanmeldungen des Magistrats der Stadt Wien durch die Buchhaltungsabteilung 33 habe ergeben, dass die Konkursforderungen für Kommunalsteuer vollständig, rechtzeitig und ordnungsgemäß erfolgt seien. Trotz der korrekten Anmeldungen seien die Forderungen des Magistrats der Stadt Wien nicht befriedigt worden.

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

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der Bf. als Geschäftsführer der M-GmbH zu Recht zur Haftung für Kommunalsteuer samt Nebenansprüchen im Zeitraum Jänner 2008 bis Dezember 2012 herangezogen wurde. Dies insbesondere, als nach den Ausführungen des rechtlichen Vertreters eine Ausfallhaftung gemäß § 6a KommStG eine Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung bedinge.

Die Höhe der im Haftungsbescheid vom 6. September 2013 angeführten Abgaben ist unstrittig.

Gemäß § 6a Abs. 1 Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993, BGBl Nr. 819/1993, 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. § 9 Abs. 2 Bundesabgabenordnung gilt sinngemäß.

Soweit nach Abs. 2 leg.cit. 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.

Nach § 6a Abs. 3 KommStG 1993 haften die in Abs. 2 bezeichneten Personen für die Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge ihrer Einflussnahme nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen 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.

Gemäß § 7 Abs. 2 BAO erstrecken sich persönliche Haftungen auch auf Nebenansprüche, wie beispielsweise Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschläge und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff 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.

Die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe werden für jeden Kalendermonat am 15. des darauffolgenden Kalendermonats fällig (§ 11 Abs. 2 KommStG sowie § 6 Abs. 1 des Gesetzes über die Einhebung der Dienstgeberabgabe).

Gemäß § 123b Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) ist das Insolvenzverfahren aufzuheben, wenn nach Ablauf der Anmeldefrist alle Insolvenzgläubiger, die Forderungen angemeldet haben, und alle Massegläubiger der Aufhebung zustimmen.

Der ausdrücklichen Zustimmung eines Gläubigers bedarf es nach § 123b Abs. 2 IO nicht, wenn seine Forderung befriedigt oder beim Insolvenzverwalter sichergestellt worden ist oder wenn bei bestrittenen Forderungen die Klagefrist abgelaufen und die Klage nicht spätestens an dem Tag, an dem die Aufhebung des Insolvenzverfahrens beantragt wird, angebracht worden ist.

Die Bestimmung des § 6a KommStG normiert eine erweiterte Ausfallhaftung. Die Einbringlichkeit beim Abgabenschuldner muss lediglich mit Schwierigkeiten verbunden, die Einbringung beim Abgabenschuldner also im Vergleich zu einer durchschnittlichen

Einbringung bloß erschwert sein (vgl. VwGH 20.11.1997, ZI. 96/15/0047; 26.6.2007, ZI. 2006/13/0086).

Nach § 6a KommStG kommt eine Haftung für Kommunalsteuer nur dann in Betracht, wenn diese nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann. Der unbestimmte Rechtsbegriff "nicht ohne Schwierigkeiten" ist dabei so auszulegen, dass nur bei erheblichen Schwierigkeiten, die in ihrer Intensität so geartet sind, wie die Schwierigkeiten, die sich für das Einbringen der Abgabeforderungen im Falle der Konkursöffnung ergeben, die Tatbestandsvoraussetzungen für die Haftung gegeben sind (vgl. Mühlberger/Ott, Handbuch zur Kommunalsteuer, S. 706).

Im gegenständlichen Fall liegt diese Voraussetzung zufolge des mit 21. Juni 2013 eröffneten Insolvenzverfahrens über das Vermögen der M-GmbH vor, das mit weiterem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum<sup>3</sup>, ZI. GZ2, gemäß § § 123b Abs. 2 IO aufgehoben wurde.

Unbestritten ist auch, dass dem Bf. im haftungsrelevanten Zeitraum als alleiniger Geschäftsführer der M-GmbH im Zeitraum vom 28. Februar 2007 bis zur Insolvenzeröffnung die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Insbesondere ist im Rahmen dieser Verpflichtung für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat ein Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (vgl. VwGH 18.3.2013, ZI. 2011/16/0187). Für die Haftung nach § 6a KommStG und nach § 6a des Wiener Landesgesetzes über die Dienstgeberabgabe gilt nichts anderes (vgl. VwGH 18.3.2013, ZI. 2011/16/0187; 11.3.2010, ZI. 2010/16/0028).

Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrichtung 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 (vgl. VwGH 19.12.2002, ZI. 99/16/0446).

Bei Abgaben, welche der Abgabenschuldner 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 Abgabentrichtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgabe bei Beachtung

der abgabenrechtlichen Vorschrift zu entrichten gewesen wären (VwGH 24.9.2003, ZI. 2001/13/0286; 29.5.2001, ZI. 2001/14/0006).

Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voraus, ist die Frage, ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (vgl. VwGH 3.7.2003, ZI. 2000/15/0043; 24.2.2004, ZI. 99/14/0242).

Die Kommunalsteuer wird als Selbstberechnungsabgaben für jeden Kalendermonat am 15. des darauf folgenden Kalendermonats fällig. Im vorliegenden Fall sind die in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten des Beschwerdefalles mitsamt Säumniszuschlägen unbestrittener Weise vor der Konkurseröffnung der M-GmbH entstanden, als diese im Gefolge der Gemeinsamen Prüfungen lohnabhängiger Abgaben durch den zuständigen Sozialversicherungsträger sowie durch das Finanzamt mitsamt Säumniszuschlägen festgestellt wurden.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im *Ermessen* der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei zu verstehen, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalls.

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 zumindest gefährdet, wenn nicht unmöglich ist (vgl. VwGH 10.2.1989, ZI. 86/17/0114).

Nach § 6a Abs. 1 KommStG ist eine Kommunalsteuerhaftung auch dann möglich, wenn die Abgabenschuld infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten abgabenrechtlichen Pflichten nicht eingebracht werden kann (vgl. Mühlberger/Ott, Handbuch Kommunalsteuer, S. 711).

Der Bf. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Geschäftsführer der M-GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Nach der Aktenlage spricht nichts gegen eine Heranziehung des Bf. zur Haftung, zumal der Bf. seine abgabenrechtlichen Pflichten als Geschäftsführer der M-GmbH über einen längeren Zeitraum verletzt hat. Würde von einem Haftungsausspruch Abstand genommen, würde jene Abgabepflichtigen und ihre Vertreter, die ihre Pflichten erfüllen, im wirtschaftlichen Wettbewerb benachteiligt.

So in der Beschwerde geltend gemacht wird, nach § 6a Abs. 1 KommStG iVm §§ 80 BAO würde lediglich eine Ausfallhaftung in dem Ausmaß begründet, als die Primärschuldnerin keine Zahlungen leisten kann, ist dem entgegen zu halten: Nach § 6a Abs. 1 und 3 Kommunalsteuergesetz ist nicht mehr die Uneinbringlichkeit Voraussetzung für die Haftung, sondern der Umstand, dass die Abgabe bei der Abgabepflichtigen

"nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann". Die Einbringlichkeit bei der Abgabenschuldnerin muss lediglich mit Schwierigkeiten verbunden, die Einbringung bei der Abgabenschuldnerin also im Vergleich zu einer durchschnittlichen Einbringung bloß erschwert sein, wie insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. Ob der Konkurs selbst vom Vertreter schuldhaft herbeigeführt wurde, ist nicht von Belang (vgl. VwGH 20.7.1999, Zl. 97/13/0236).

Im vorliegenden Fall haften die dem Haftungsbescheid vom 6. September 2013 zu Grunde liegenden Abgabeforderungen an Kommunalsteuer für den Zeitraum 2008 bis 2012 iHv EUR 12.510,01 bis dato aus, da seitens des Masseverwalters der M-GmbH und der M-KG lediglich die Kommunalsteuerverbindlichkeiten letzterer Gesellschaft beglichen wurden.

Die dem Haftungsbescheid vom 6. September 2013 zu Grunde liegenden Kommunalsteuerverbindlichkeiten resultieren jedoch aus dem Umstand, dass die M-GmbH in den Jahren 2008 bis 2012 auch eigenes Personal beschäftigte, sodass die Arbeitslöhne der M-GmbH dem Haftungsbescheid vom 6. September 2013 zu Grunde gelegt wurden.

#### **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 Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage der Voraussetzungen für die Heranziehung zur Haftung für Kommunalsteuer der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 20.11.1997, Zl. 96/15/0047; 26.6.2007, Zl. 2006/13/0086).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2018