

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 14.08.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 21.07.2015 betreffend Haftung nach § 9 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftungsinanspruchnahme erfolgt für folgende Abgaben:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	12/2013	735,23
Lohnsteuer	01/2014	844,28
Lohnsteuer	02/2014	827,12
Lohnsteuer	03/2014	880,14
Lohnsteuer	04/2014	767,98
Dienstgeberbeitrag	12/2013	358,76
Dienstgeberbeitrag	01/2014	354,15
Dienstgeberbeitrag	02/2014	337,70
Dienstgeberbeitrag	03/2014	344,45
Dienstgeberbeitrag	04/2014	272,16
Lohnsteuer	12/2013	219,70
Dienstgeberbeitrag	12/2013	47,22
		5.988,89

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) war in der Zeit vom 10.7.2011 bis 9.7.2013 sowie 14.9.2013 bis 13.9.2015 beim B. Sportverein Obmann (Vereinsregisterauszug vom 13.6.2013 sowie 29.9.2014).

Am 16.7.2014 wurde über das Vermögen des Vereins das Konkursverfahren eröffnet. Mit dem Beschluss des Landesgerichtes vom 25.9.2014 wurde der angenommene Sanierungsplan, wonach die Insolvenzgläubiger eine 40%ige Barquote erhalten bestätigt. Am 21.10.2014 wurde der Konkurs aufgehoben.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 21.7.2015 wurde der Bf. als Haftungspflichtiger nach § 9 BAO für aushaftende Abgabenverbindlichkeiten des Vereins im Ausmaß von 5.988,89 € (Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe 2013 und 2014) in Anspruch genommen.

In seiner Begründung führte er aus, nach § 9 Abs. 1 BAO haften die in § 80 Abs. 1 BAO genannten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als diese infolge schuldhafter Pflichtverletzung nicht eingebracht werden können. Die Haftung sei eine Ausfallhaftung, der vom Abgabepflichtigen nicht entrichteten uneinbringlichen Abgaben. Die vom Gemeinschuldner entrichtete Barquote sei bereits berücksichtigt worden.

Der Obmann hafte auch dann für die Abgaben des Vertretenen, wenn die vorhandenen Mittel nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet und die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt als andere Verbindlichkeiten.

Für die Lohnsteuer ergebe sich die schuldhafte abgabenrechtliche Pflichtverletzung aus der Nichtbeachtung der Kürzungspflicht des §§ 79 Abs. 1 und 78 Abs. 3 EStG; demzufolge seien auszubezahlende Löhne entsprechend zu kürzen, wenn die vorhandenen Mittel für die Löhne und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht ausreichen.

In seiner Beschwerde führt der Bf. u.a. aus, gemäß den Statuten des Vereins, vertrete zwar der Obmann den Verein nach außen, es sei aber der Kassier für die ordnungsgemäße und finanzielle Gebarung des Vereins verantwortlich. Es liege somit eine Aufgabenverteilung vor und für die Abgaben hafte einzig und allein der Kassier. Im Zuge des Sanierungsverfahrens fand eine Lohn- Kommunalsteuerprüfung statt, aus der sich ergeben habe, dass für das Jahr 2014 bis zur Konkurseröffnung 50,04 € an Lohnsteuer und 14,55 € an Dienstgeberbeitrag zu viel und für 12/2013 laut Lohnsteuerprüfungsbericht 93,27 € wenig abgeführt wurde.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung führte die belangte Behörde aus, soweit es sich um Vereine handle, bestimmten die Statuten den Vertreter; maßgebend seien jene Personen, die von den Statuten zur Vertretung nach außen berufen sind. Dieses Organ sei den Behörden für die gesetzmäßige Tätigkeit des Vereines verantwortlich. Dieser Verantwortung sei der Bf. nachweislich nachgekommen und habe dem Finanzamt am 12.6.2013 eine Anmeldung zu Finanzonline/Unternehmensserviceportal eingebracht und dadurch die Berechtigung erhalten bzw. war befugt, sämtliche Angelegenheiten beim Finanzamt durchzuführen. Maßgebend für die Haftung des Obmannes sei nicht, ob er die Geschäfte des Vereins führt, sondern ob er dazu nach den Statuten nach außen berufen ist. Wenn der Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf andere Personen überträgt, wird er dadurch nicht befreit, da ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen nach § 9 BAO führen, denn es gehöre zu den Pflichten des Obmannes eines Vereines durch geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung berufene Obmann habe die Tätigkeit der beauftragten Personen in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungsfristen verborgen bleibt. Weiters führt sie aus, dass sich die Beträge laut Lohnsteuerprüfung aus einer Gesamtveranlagung der jeweiligen Jahre errechnen, wobei die laufenden Selbstbemessungsabgaben wie Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag am Abgabekonto als Abgabenrückstand verbucht, jedoch nicht entrichtet wurden. Laut eigenen Angaben des Bf. vom 8.7.2015 seien die Löhne und Gehälter trotz Zahlungsschwierigkeiten nicht gekürzt worden. Der Bf. nahm auch seine Funktion gegenüber dem Finanzamt wahr, indem er mit dem Einbringungsorgan vom Finanzamt im Jahr 2014 (vor Konkurseröffnung) eine Zahlungsvereinbarung getroffen hätte. Somit habe er über die Zahlungsprobleme Bescheid gewusst.

In seinem Vorlageantrag führt der rechtsfreundliche Vertreter des Bf. aus, dass die im Vereinsregistrauszug dargestellte Vertretungsregelung (der Obmann vertritt den Verein nach außen, der Kassier ist für die ordnungsgemäße finanzielle Gebarung des Vereines verantwortlich) nicht wie z.B. auch vereinsrechtlich möglich, mittels Vorstandsbeschluss eingeführt, sondern bereits in den Statuten festgesetzt wurde. Infolge Publizität aufgrund des Vereinsregisters sei diese Regelung auch jedenfalls außenwirksam.

Nach der ständigen Rechtsprechung (VwGH 20.2.1996, 95/08/0979) sei eine Geschäftsverteilung zwischen organschaftlichen Vertretern im Sinne des § 80 BAO jedenfalls zulässig und dann trägt jedes Vorstandsmitglied für sein ihm zugewiesenes Arbeitsgebiet die volle Verantwortung, sodass eine Pflicht zum Eingreifen erst bei Verdacht, dass im Arbeitsbereich eines anderen Vorstandsmitgliedes Missstände vorliegen, besteht.

Die von der belangten Behörde herangezogene Rechtsprechung beziehe sich größtenteils auf die rechtlichen Verhältnisse nach dem Vereinsgesetz 1951, das durch das Vereinsgesetz 2002 ersetzt wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits in seiner Entscheidung vom 29.6.2005, 2005/08/0031, klar ausgesprochen, dass sich die Rechtslage durch das Vereinsgesetz 2002 dergestalt verändert habe, als gemäß § 6 Abs. 2 Vereinsgesetz 2002 beim Leitungsorgan eine Gesamtvertretung anzunehmen sei, zur passiven Vertretung hingegen Einzelvertretung, sofern die Statuten nichts anderes vorsehen. Gemäß § 6 Abs. 3 Vereinsgesetz 2002 sei die organschaftliche Vertretungsbefugnis abgesehen von der Frage der Gesamt- oder Einzelvertretung Dritten gegenüber unbeschränkbar.

Die Statuten des Vereins treffen hinsichtlich der Vertretungsbefugnis eine komplizierte und letztendlich nach genauer Analyse gesetzwidrige Regelung, da § 5 Abs. 1 Vereinsgesetz 2002 zur Vertretung des Vereins nach außen ein Leitungsorgan vorsieht und gemäß § 5 Abs. 3 Vereinsgesetz 2002 das Leitungsorgan aus mindestens zwei Personen bestehen müsse. Nach dem Gesetz sei es daher unzulässig, nur eine natürliche Person mit Vertretungsmacht nach außen auszustatten, wogegen es aber zulässig wäre, z.B. dem Obmann oder Kassier jeweils Einzelvertretungsbefugnis zuzuerkennen und es wäre diesbezüglich auch eine Gesamtvertretung möglich.

Es sei also nach dem Gesetz unzulässig, nur eine nach außen vertretungsbefugte Person in den Statuten festzusetzen, da dies auch dem prinzipiellen Vieraugenprinzip („Das Leitungsorgan muss aus mindestens zwei Personen bestehen.“) widerspricht. Schon die Materialien zum Vereinsgesetz (990 der Beilagen, GP XXI, Regierungsvorlage S. 26) fordern ein Vieraugenprinzip ein, welches ausdrücklich einer statutenmäßigen Verteilung der Aufgaben unter den Mitgliedern des Leitungsorgans nicht entgegensteht, welche einzelne Mitgliedern aus der umfassenden Gesamtverantwortung entlässt.

Der Gesetzgeber habe daher klar zum Ausdruck gebracht, dass auch bei einem Verein eine wirksame Aufgabenverteilung im Leitungsorgan zulässig sei. Da § 67 Abs. 10 ASVG auch nicht zwischen aktiver und passiver Vertretung unterscheide, sei auch § 6 Abs. 2 Vereinsgesetz 2002 zu beachten, wonach zur passiven Vertretung des Vereins alle Organwalter alleinbefugt sind.

Es werde nicht bestritten, dass die diesbezügliche Vertretungsregelung in den Statuten des Vereins unklar und unausgegoren ist und eine Gesetzwidrigkeit wegen des Verstoßes gegen das Vieraugenprinzip aufweisen, sei aber diese Gesetzwidrigkeit jedenfalls auf dem Interpretationsweg zu beheben, dies auf Basis der Vorstellung, was vernünftige Vereinsmitglieder bei Kenntnis der Gesetzwidrigkeit beschlossen hätten.

Diesbezüglich ergebe die Interpretation, dass jedenfalls dem Kassier, der allein verantwortlich für die finanzielle Gebarung des Vereines sei, auch die Außenvertretungsmacht erteilt worden wäre, da ansonsten der Kassier keinerlei Macht, sondern nur Verpflichtungen habe. Eine Interpretation in diese Richtung ergebe sich auch

aus der Bestimmung, wonach Schriftstücke des Vereines in finanziellen Angelegenheiten zu ihrer Gültigkeit auch der Unterschrift des Kassiers bedürfen.

Dem Bf. sei diesbezüglich auch kein Versäumnis im Sinne der Möglichkeit der Schaffung klarerer Vertretungsregelungen anzulasten, da die Vertretungsregelungen wortgleich aus den Musterstatuten des Bundesministeriums für Inneres übernommen worden sind, auf die sich der Bf. wohl hat verlassen können.

Im gegenständlichen Falle habe – wie bereits vorgebracht und durch den Vereinsregisterauszug nachgewiesen – der Bf. die Funktion als Obmann erst am 14.9.2013, also weniger als ein Jahr vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens übernommen, wobei nach der Judikatur rein aus dem Bestehen von Rückständen, keineswegs von einer mangelhaften Führung der Geschäfte des zuständigen Vorstandsmitgliedes (Kassier) ausgegangen werden könne.

Um dieser Überprüfungsverpflichtung nachkommen zu können, habe der Bf. organisatorisch in der Form Vorsorge getroffen, als bei den monatlich stattfindenden Vorstandssitzungen jeweils der bekannte Rückstand bei Finanzamt releviert wurde und dieser habe sich nicht gröber verschlechtert. Der Bf. sei in dieser Phase (Frühjahr bis Sommer 2014) aufgrund extremer sportlicher Schwierigkeiten des Vereins primär damit beschäftigt gewesen und habe sich, da an sich in der Judikatur kein Anlass bestand, an der ordnungsgemäßen Gestion des Kassiers zu zweifeln, erst bei Auftreten grober Zahlungsschwierigkeiten im April 2014 direkt eingeschaltet, wonach auch sämtliche Zahlungen eingestellt worden sind.

In der mündlichen Verhandlung ist weder der Bf. noch sein ausgewiesener Vertreter erschienen. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO habe 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 sich verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 Vereinsgesetz 2002 (VerG) haben die Statuten jedenfalls Organe zur gemeinsamen Willensbildung der Vereinsmitglieder (Mitgliederversammlung)

sowie zur Führung der Vereinsgeschäfte und zur Vertretung des Vereins nach außen (Leitungsorgan) vorzusehen.

Abs. 3 normiert, dass das Leitungsorgan aus mindestens zwei Personen bestehen müsse. Zu seinen Mitgliedern dürfen nur natürliche Personen bestellt werden.

Mit der Geschäftsführung und Vertretung können beziehungsweise verschiedene Vereinsorgane betraut sein. Innerhalb eines Vereinsorgans können die Geschäfte und Vertretungsaufgaben auch aufgeteilt werden.

§ 6 Abs. 1 und Abs. 2 normieren, dass soweit die Statuten nicht anderes vorsehen, Gesamtgeschäftsführung (Gesamtvertretung) anzunehmen sei. Zur passiven Vertretung seien die Organwalter allein befugt.

Abs. 3 bestimmt, dass die organschaftliche Vertretungsbefugnis, von der Frage der Gesamt- oder Einzelvertretung abgesehen, Dritten gegenüber unbeschränkbar sei und die in den Statuten vorgesehenen Beschränkungen nur im Innenverhältnis wirken.

Gemäß § 33 Abs. 3 sind die Vereinsstatuten der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Vereine (sog. „Altvereine“) – soweit erforderlich – bis spätestens 30.6.2006 an die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes anzupassen.

Welche Personen (bzw. Organe) berufen sind, den Verein zu vertreten, richtet sich primär nach den Statuten des jeweiligen Vereins. Aus diesen müssen die Organe des Vereins und die Angabe, wer den Verein nach außen vertritt, zu entnehmen sein (VwGH 20.2.1996, 95/08/0179).

Der Verein ist laut Vereinsregisterauszug am 1.8.1996 entstanden. Am 23.1.2006 wurden die zuletzt bekannten Statuten bei der Bezirkshauptmannschaft eingereicht. Es handelt sich um ein Musterstatut, ausgegeben von der Bezirkshauptmannschaft X. (Stand Juli 2003). Die Statuten lauten auszugsweise:

§ 7 Vereinsorgane

Organe des Vereins sind:

die Mitgliederversammlung, siehe §§ 8 und 9

das Leitungsorgan (Vorstand), siehe §§ 10, 11 und 12

die Rechnungsprüfer, siehe § 13

die Schlichtungseinrichtung, siehe § 14.

§ 10 Leitungsorgan (Vorstand)

1) das Leitungsorgan (Vorstand) besteht aus:

Obmann

Obmann-Stellvertreter

Schriftführer

Schriftführer-Stellvertreter

Kassier

Kassier-Stellvertreter

Die Wahl weiterer Beiräte ist möglich.

.....

§ 11 Aufgaben des Leitungsorganes (Vorstand)

Dem Leitungsorgan (Vorstand) obliegt die Leitung des Vereins. Ihm kommen alle Aufgaben zu, die nicht durch die Statuten einem anderen Vereinsorgan zugewiesen sind. In seinen Wirkungsbereich fallen grundsätzlich folgende Angelegenheiten:

- a) Verwaltung des Vereinsvermögens; insbesondere hat das Leitungsorgan (Vorstand) dafür zu sorgen, dass die Finanzlage des Vereins rechtzeitig und hinreichend erkennbar ist. Es hat ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten. Es hat auch für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen. Zum Ende des Rechnungsjahres hat das Leitungsorgan (Vorstand) innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen. Das Rechnungsjahr muss nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen, es darf aber zwölf Monate nicht überschreiten.*
- b) Vorbereitung der Mitgliederversammlung*
- c) Einberufung der ordentlichen und außerordentlichen Mitgliederversammlungen*
- d) Aufnahme und Ausschluss von ordentlichen und außerordentlichen Vereinsmitgliedern sowie Führung der Mitgliederliste*
- e) Begründung und Beendigung von Dienstverhältnissen der Angestellten*

§ 12 Besondere Obliegenheiten einzelner Mitglieder des Leitungsorganes (Vorstand)

1) Der Obmann führt die laufenden Geschäfte des Vereins.

2) Der Obmann vertritt den Verein nach außen. Schriftstücke des Vereins bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Unterschrift des Obmannes, in finanziellen Angelegenheiten des Obmannes und des Kassiers. In- und Geschäftsgeschäfte (im eigenen Namen oder für einen anderen geschlossene Geschäfte eines organschaftlichen Vertreters mit dem Verein) bedürfen der Zustimmung des Leitungsorganes (Vorstand) und der Rechnungsprüfer.

3) Der Obmann führt den Vorsitz in der Mitgliederversammlung und im Leitungsorgan (Vorstand). Bei Gefahr in Verzug ist er berechtigt, auch in Angelegenheiten, die in den Wirkungsbereich der Mitgliederversammlung oder des Leitungsorganes (Vorstand) fallen, in eigener Verantwortung selbständig Anordnungen zu treffen. Diese bedürfen jedoch der nachträglichen Genehmigung durch das zuständige Vereinsorgan.

4) Der Schriftführer hat den Obmann bei der Führung der Vereinsgeschäfte zu unterstützen. Dem Schriftführer obliegt die Führung der Protokolle über die Mitgliederversammlungen und über die Sitzungen des Leitungsorganes (Vorstand).

5) Der Kassier ist für die ordnungsgemäße finanzielle Gebarung des Vereins verantwortlich.

6) Im Falle der Verhinderung treten an die Stelle des Obmannes, des Schriftführers und des Kassiers ihre Stellvertreter.

Die oben in Fettdruck hervorgehobenen Textpassagen sind wörtlich dem Vereinsregisterauszug unter der Rubrik „statutenmäßige Vertretungsregelung“ zu entnehmen.

Der vom Bf. ins Treffen geführte Rechtsfall (VwGH 29.6.2005, 2005/08/0031) ist mit dem beschwerdegegenständlichen nicht vollends vergleichbar. Abgesehen davon war die do. Bf. eine mit der Einbehaltung und Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen betraute Angestellte, die im Verein auch als Schriftführerin fungierte. Unter Hinweis auf die bestehende Judikatur (VwGH 20.2.1996, 95/08/0179) wies der VwGH darauf hin, dass die Behörde die Pflicht treffe, die erforderlichen Tatsachenfeststellungen darüber zu treffen, welche Person nach den Vereinsstatuten eine „zur Vertretung juristischer Personen berufene Person“ gewesen ist. Soweit die Statuten nichts anderes vorsehen, sei nach § 6 Abs. 2 VerG eine Gesamtvertretung anzunehmen. In den Statuten vorgesehene Beschränkungen wirkten nur im Innenverhältnis. Die do. belangte Behörde habe weder Feststellungen zu der Frage getroffen, ob und in welchem Zeitraum die do. Bf. überhaupt Mitglied eines Organs des gemeinschuldnerischen Vereins, noch ob sie als Organmitglied zur Vertretung des Vereins nach dessen Statuten befugt gewesen sei. Weiters verweist der VwGH auf die Bestimmung des § 6 Abs. 3 VerG wonach die organschaftliche Vertretungsbefugnis, abgesehen von der Frage der Gesamt- oder Einzelvertretung, Dritten gegenüber unbeschränkbar sei.

Aus der Regelung des § 12 Abs. 1 und 2 („Der Obmann führt die laufenden Geschäfte des Vereins. Der Obmann vertritt den Verein nach außen. Schriftstücke des Vereins bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Unterschrift des Obmannes, in finanziellen Angelegenheiten des Obmannes und des Kassiers.“) kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keine Gesamtgeschäftsführung bzw. Gesamtvertretung abgeleitet werden, weil alle Handlungen außerhalb der finanziellen Angelegenheiten keine Unterschrift („Zustimmung“) des Kassiers benötigen. Abgesehen davon, kann nach dieser Bestimmung der Kassier nie initiativ allein agieren, weil ihm nur ein quasi Zustimmungsrecht (Unterfertigungsrecht) eingeräumt wurde. Ebenso spricht für die starke Stellung des Obmanns auch die Bestimmung des § 12 Abs. 3 Satz 2 der Statuten, wonach der Obmann bei Gefahr in Verzug berechtigt ist, auch in Angelegenheiten, die in den Wirkungsbereich der Mitgliederversammlung oder des Leitungsorganes (Vorstand) fallen, in eigener Verantwortung selbständig zu treffen.

Maßgebliche Autoren zum Vereinsrecht (Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, *Das Recht der Vereine*, S. 114) bemerken hierzu wörtlich: „Entschieden abzuraten ist von der häufig in den Statuten zu findenden Vertretungsregelung, dass der Obmann zwar grundsätzlich alleine vertretungsbefugt ist, schriftliche Ausfertigungen jedoch seiner und des Schriftführers Unterschrift bedürfen, während in „Geldangelegenheiten“ der Obmann gemeinsam mit dem Kassier zuständig sei. Abgesehen davon, dass es in Anbetracht der im österreichischen Recht geltenden Formfreiheit von Verträgen nicht sinnvoll sein kann, zwischen mündlich und schriftlich abgegebenen Erklärungen zu differenzieren, weiß auch niemand genau, was „Geldangelegenheiten“ sein sollen. Dass die Vereinsbehörden derlei Vertretungsregelungen überhaupt im Vereinsregister eintragen, ist ohnedies nicht nachvollziehbar, sagt doch § 6 Abs. 3 ausdrücklich, dass die organschaftliche Vertretungsbefugnis ... , von der Frage der Gesamt- oder Einzelvertretung abgesehen, Dritten gegenüber unbeschränkt ist. Wenn nun in bestimmten (etwa finanziellen) Angelegenheiten Gesamtvertretung vorgesehen ist, so ist das nicht bloß eine gesetzlich zulässige Einschränkung der Einzelvertretung durch Gesamtvertretung, sondern eine darüber hinausgehende Beschränkung der organschaftlichen Vertretungsbefugnis. Denn die Zulässigkeit von Gesamtvertretung kann nur heißen: entweder Einzel- oder Gesamtvertretung, nicht einmal so und einmal so, und je nach Materie einmal mit diesem und einmal mit jenem. Die Bestimmung des § 6 Abs. 3 will ja - wie auch sonst im Vertretungsrecht juristischer Personen, dem Geschäftsverkehr gerade keine Prüfpflichten zumuten. Da § 6 Abs. 3 letzter Satz vorsieht, dass in den Statuten vorgesehene Beschränkungen nur im Innenverhältnis wirken, läuft ein Verein, der sich auf derart subtil differenzierende Vertretungsregelungen einlässt, Gefahr, dass beispielsweise auch in Geldangelegenheiten der einzelne Vertretungsakt des Obmanns gilt und die in diesen Fällen vorgesehene Gesamtvertretung als lediglich interne Beschränkung qualifiziert wird - was genau das ist, was der Verein nicht will. ... Denn entgegen einer weitverbreiteten Meinung sieht § 6 Abs. 3 sehr wohl eine (nach außen nur durch die Gesamtgeschäftsführung beschränkbare) Formalvollmacht der vertretungsbefugten Organwalter vor, wie sie im Gesellschaftsrecht allgemein üblich ist.“

Inwieweit dem Bf. ein Versäumnis an der Schaffung klarerer Vertretungsregelungen anzulasten ist, braucht im gegenständlichen Verfahren nicht erörtert zu werden, denn Tatsache ist, dass die in der Satzung beschlossene nicht dem Vereinsgesetz entspricht. Ob diese nun in der Mustersatzung des Innenministeriums empfohlen wurde, ist nicht weiter von Belang.

Eine vom Bf. favorisierte Auslegung, dass die oa. Statutenbestimmung, den Obmann von seiner abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit entbindet und dem Kassier aus seinem Mitzeichnungsrecht eine organschaftliche Stellung einräumt, wird nicht geteilt.

Jedenfalls können undeutliche Satzungsregelungen im Rechtsverkehr nicht dazu führen, dass der primär handelnde Vereinsobmann sich seiner abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit entziehen kann. Dieses zur Vertretung nach außen berufene Organ

ist den Behörden für die gesetzmäßige Tätigkeit des Vereins verantwortlich (VwGH 26.9.1979, 3167/78).

Mit der Übertragung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen an den Kassier des Vereins wird der Vereinsobmann hingegen nicht von seinen Pflichten befreit. Maßgebend für die Haftung des Obmannes ist nämlich nicht, ob er seine Funktion tatsächlich selbst ausübt, sondern ob er als Obmann zum Vertreter des Vereins bestellt wurde und ihm daher die Ausübung der Funktion obliegt.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören (abgesehen von der Abgabentrachtung) vor allem: die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen (VwGH 30.5.1989, 89/14/0043), die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 30.5.1989, 89/14/0043; 29.5.2001, 2001/14/0006), die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291).

Der Bf. stützt sich weiters darauf, für die Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten nicht zuständig gewesen zu sein, weil er den Kassier damit beauftragte. Bei Betrauung Dritter (z.B. Angestellter) mit den abgabenrechtlichen Pflichten besteht die Haftung vor allem bei Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten (VwGH 19.11.1998, 98/15/0159; 31.1.2001, 95/13/0261; 16.9.2003, 2000/14/0106).

Der Bf. hat erst am 14.9.2013 also weniger als ein Jahr vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens seine Funktion als Obmann aufgenommen. Entsprechend dem Vereinsregistrauszug vom 13.6.2013 ist er jedoch auch in der Zeit vom 10.7.2011 bis 9.7.2013 Obmann des Vereins gewesen, sodass seine Obmannschaft nur drei Monate unterbrochen war. Daher kann ihm eine positive Kenntnis von der finanziellen Gebarung des Vereins unterstellt werden. Abgesehen davon hat er sich bei Übernahme der Vertretertätigkeit darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß der von ihm nunmehr Vertretene bisher seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (VwGH 23.6.2009, 2007/13/0005, 0006, 0007; 24.2.2010, 2006/13/0094; 9.11.2011, 2011/16/0079).

In diesem Zusammenhang ist aus den bei der belangten Behörde geführten Gebarungsbuchungen festzustellen, dass bereits am 12.9.2013 ein Rückstand lohnabhängiger Abgaben von 8.754,04 € aushaftete, der aus der Auszahlung von Arbeitslöhnen resultierte.

In der weiteren Folge ist der Rückstand aus diesem Rechtstitel bis zur Insolvenzeröffnung auf 15.740,36 € angestiegen. Der Einwand des Bf. im Vorlageantrag - er habe organisatorisch in der Form Vorsorge getroffen, als bei den monatlich stattfindenden Vorstandssitzungen jeweils der bekannte Rückstand bei der belangten Behörde releviert wurde, deutet zwar darauf hin, dass dem Bf. dieser Umstand bekannt war; von welcher „Vorsorge“ die Überwachung der Einhaltung abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen getragen war, kann dadurch nicht erschlossen werden. Die bloße Betrachtung eines kontinuierlichen ansteigenden Abgabenrückstandes durch Auszahlung von Löhnen und der damit verbundenen Fälligkeit von Lohnabgaben stellt kein ausreichendes Verhalten

dar, um den Obmann von seinen ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtung der Entrichtung der Abgaben aus dem ihm anvertrauten Vereinsvermögen zu entlasten. Im Gegenteil kann wohl angenommen werden, dass er mit der Vorgangsweise des Kassiers einverstanden war, die laufenden Verbindlichkeiten andrängender Gläubiger (Dienstnehmer) zur Sicherung des Spielbetriebes zu bedienen und den öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen nur ungenügend nachzukommen. Daher ist das Fehlverhalten des Kassiers bei der Bedienung des Abgabengläubigers dem Bf. zuzurechnen. Der Vertreter hat das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleiben (VwGH 26.6.2000, 95/17/0612; 16.9.2003, 2000/14/0106; 28.11.2007, 2007/15/0164). Abgesehen davon hat der Gemeinschuldner schon seit 2011 Schwierigkeiten die laufenden Lohnabgaben bei Fälligkeit zu entrichten.

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat. Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037,0038, ausdrücklich aufrechterhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne des § 80 BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages hat der Bf. nicht einmal den Versuch eines Entlastungsbeweises unternommen, dass er alle Gläubiger gleich behandelt hätte, obwohl sowohl der angefochtene Bescheid als auch die Beschwerdeentscheidung darauf hingewiesen hatten.

Verfügt der Vertretene über (wenn auch nicht ausreichende) Mittel, so darf der Vertreter bei der Entrichtung von Schulden Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (VwGH 17.10.2001, 2000/16/0575; 3.9.2008, 2003/14/0094; 15.12.2009, 2005/13/0040). Es kann aber auch nicht verlangt werden, der Vertreter müsse den Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigen (VwGH 29.4.1994, 93/17/0395; 17.8.1998, 98/17/0038; 24.2.2004, 99/14/0278). Er hat die Schulden im gleichen Verhältnis zu befriedigen (Gleichbehandlungsgrundsatz).

Eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes kann sich nach der Judikatur nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Zug-um-Zug-Geschäften (VwGH 19.4.2006, 2003/13/0111; 18.10.2007, 2006/15/0073;

29.4.2010, 2008/15/0085; 26.1.2011, 2007/13/0063; 28.4.2011, 2011/16/0084; 24.1.2013, 2012/16/0100) oder laufender Ausgaben (VwGH 19.2.2002, 98/14/0189), wie z.B. für Miete (VwGH 25.1.1999, 97/17/0144), Untermiete (VwGH 25.4.2005, 2005/17/0034, 0035) und für Strom (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053).

Die im angefochtenen Bescheid mit Lohnsteuer 2013/2014 bzw. Dienstgeberbeitrag 2013/2014 angesprochenen Haftungsinanspruchnahmen waren mit Lohnsteuer 12/2013 und Dienstgeberbeitrag 12/2013 zu berichtigen. Sie resultierten aus der Feststellung einer Abfuhrdifferenz bzw. Mindermeldung für den Zeitraum 12/2013 aus der Niederschrift über die Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.2013-16.7.2014 vom 8.8.2014, Auftragsbuchnummer 107/14, Seite 3)

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigzte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel dann ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist.

Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, überwiegt bei der dem Bf. vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Billigkeitsgründe, die für eine Abstandnahme von der Heranziehung zur Haftung sprechen würden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

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.

