

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R. in der Beschwerdesache A. als Insolvenz- (Masse-)verwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen des Herrn B., Adresse, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 10.09.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 6, Rechnungs- und Abgabenwesen, Dezernat Abgaben und Recht, Referat Landes- und Gemeindeabgaben vom 03.09.2018, MA 6/ARL-XXX, betreffend Haftung gemäß § 12 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO insoweit stattgegeben, als die Haftung auf € 368,00 anstatt bisher € 372,00 eingeschränkt wird.

Aus Anlass der Beschwerde wird der Spruch des angefochtenen Bescheides wie folgt geändert:

"Gemäß § 12 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr A. als gerichtlich bestellter Insolvenz- (Masse-)verwalter über das Vermögen des Herrn B., Adr., für den Rückstand an Dienstgeberabgabe der X-KG, Firmenadresse, in der Höhe von Euro 368,00 für den Zeitraum Jänner 2017 bis April 2018 ( 01-12/2017 in Höhe von € 168,00 und 01-04/2018 in Höhe von € 200,00) haftbar gemacht. Der Betrag ist nach den insolvenzrechtlichen Vorschriften zu entrichten."

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

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum1 wurde über das Vermögen der X-KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter B. ist, das Insolvenzverfahren (der Konkurs) eröffnet.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum2 wurde über das Vermögen des B. das Insolvenz- (Konkurs-)verfahren ohne Eigenverwaltung des Schuldners eröffnet. Zum Insolvenzverwalter wurde der nunmehrige Beschwerdeführer (Bf.) bestellt.

Am 3.9.2018 erging durch die belangte Behörde nachstehender "an den Bf. als Masseverwalter im Vermögen des B." adressierter Haftungsbescheid:

"Gemäß § 12 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der derzeit geltenden Fassung, wird Herr A. als gerichtlich bestellter Masseverwalter im Vermögen des Herrn B., Adr., für den Rückstand an Dienstgeberabgabe der X- KG, Adresse w.o., in der Höhe von Euro 372,00 für den Zeitraum Jänner 2017 bis April 2018 haftbar gemacht und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst wird.

#### Begründung

Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung.

Herr B. ist seit Datum3 im Firmenbuch als Gesellschafter der im Spruch genannten Gesellschaft eingetragen und ist daher für den Rückstand haftbar.

Die Geltendmachung der Haftung des Gemeinschuldners für Abgabenschuldigkeiten gemäß § 6a KommStG 1993 und § 6a des Dienstgeberabgabegesetzes betrifft die Konkursmasse. Da dem Gemeinschuldner zufolge Gerichtsbeschluss in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß den Bestimmungen der Insolvenzordnung die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, ist ausschließlich der Masseverwalter als Partei zu behandeln, sodass der Haftungsbescheid an ihn zu richten ist (vgl. VwGH vom 21. Mai 1990, ZI. 89/15/0058, und vom 16. Jänner 1991, ZI. 90/13/0298)."

Rückstand	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberabgabe	01-12/2017	168,00
Dienstgeberabgabe	01-04/2018	200,00
Säumniszuschlag	01-04/2018	4,00
Summe		372,00

\*\*\*\*

Dagegen brachte der Bf. mit Schriftsatz vom 10.9.2018 Beschwerde ein und führte aus, dass er mit dem gegenständlichen Bescheid als Insolvenzverwalter gemäß § 12 BAO zur Haftung für die Dienstgeberabgaben der X- KG für den Zeitraum Jänner 2017 bis April 2018 haftbar gemacht worden sei. Über das Vermögen der X- KG sei mit Beschluss des HG Wien vom Datum1 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Über das Vermögen von B. sei mit Beschluss des HG Wien vom Datum2 das Konkursverfahren eröffnet worden. Bei den im Haftungsbescheid geltend gemachten Dienstgeberabgaben handle es sich daher jedenfalls um Insolvenzforderungen, die der gerichtlichen Anmeldung unterliegen würden. Die Rechtsnatur als Insolvenzforderung könne nicht dadurch umgangen werden, indem der Insolvenzverwalter persönlich haftbar gemacht werde. Eine Zahlung der Insolvenzforderungen sei hingegen nur nach Maßgabe der insolvenzrechtlichen Verteilung zulässig, sodass der Insolvenzverwalter eine Pflichtwidrigkeit bei vollständiger Begleichung der Insolvenzforderungen begehen würde. Im Sinne der insolvenzrechtlichen

Gläubigergleichbehandlung sei eine Begleichung von Insolvenzforderungen nicht zulässig und damit eine Haftung des Insolvenzverwalters für die Nichtbegleichung von Dienstgeberabgaben ebenso nicht zulässig.

\*\*\*\*\*

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus, dass gemäß § 6a Abs. 1 des Kommunalsteuergesetzes 1993 - KommStG 1993, BGBl. Nr. 819/1993, in der derzeit geltenden Fassung, die in den §§ 80 ff Bundesabgabenordnung (BAO) bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Kommunalsteuer insoweit hafteten, als diese Abgabe infolge schuldhafte Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Gemäß § 6a Abs. 1 des Dienstgeberabgabegesetzes, LGBI. für Wien Nr. 17/1970, in der derzeit geltenden Fassung, würden die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Dienstgeberabgabe insoweit haften, als diese Abgabe infolge schuldhafte Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gelte sinngemäß.

Nach § 80 Abs. 1 BAO hätten die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und seien befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen; sie hätten insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet würden.

Zu den im § 80 Abs. 1 BAO genannten Personen gehörten auch die Geschäftsführer der Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die gemäß § 18 Abs. 1 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBI. Nr. 58/1906, die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten hätten.

Voraussetzungen für die Haftung seien also:

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

Dass die im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabenforderungen tatsächlich bestünden, stehe nach der Aktenlage fest.

Weiters stehe unbestritten fest, dass Herr B. als Geschäftsführer der Gesellschaft zu dem im § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehöre.

Ferner werde nicht bestritten, dass die angeführten Abgabenrückstände bei der Gesellschaft erschwert einbringlich seien.

Es sei ferner 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 darzutun habe, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich gewesen sei, widrigenfalls angenommen werden könne, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen sei.

Der Bf. bringe in seiner Beschwerde vor, dass es sich bei den im Haftungsbescheid geltend gemachten Dienstgeberabgaben jedenfalls um Insolvenzforderungen handle, die der gerichtlichen Anmeldung unterliegen würden. Die Rechtsnatur als Insolvenzforderung könne nicht dadurch umgangen werden, indem der Insolvenzverwalter persönlich haftbar gemacht werde. Eine Zahlung der Insolvenzforderungen wäre hingegen nur nach Maßgabe der insolvenzrechtlichen Verteilung zulässig, sodass der Insolvenzverwalter eine Pflichtwidrigkeit bei vollständiger Begleichung der Insolvenzforderung beginne. Im Sinne der insolvenzrechtlichen Gläubigergleichbehandlung wäre eine Begleichung von Insolvenzforderungen nicht zulässig und damit eine Haftung des Insolvenzverwalters für die Nichtbegleichung von Dienstgeberabgaben ebenso nicht zulässig.

Dem werde entgegengehalten, dass der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt seien - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 BAO sei. Auch in einem Abgabenverfahren trete nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handle. Die Abgaben seien daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiere, festzusetzen (vgl. VwGH vom 2. März 2006, ZI. 2006/15/0087 und vom 29. März 2007, ZI. 2005/15/0131 sowie vom 8. Februar 2007, ZI. 2006/15/0371 und ZI. 2006/15/0372). Auch die Geltendmachung der Haftung des Gemeinschuldners für Abgabenschuldigkeiten betreffe die Konkursmasse (vgl. VwGH vom 18. September 2003, ZI. 2003/15/0061 und das oben erwähnte VwGH-Erkenntnis vom 8. Februar 2007). Da der Gemeinschuldnerin in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Insolvenzordnung die Verfügungsfähigkeit entzogen sei, sei ausschließlich der Masseverwalter als Partei zu behandeln, sodass der Haftungsbescheid an ihn zu richten gewesen sei (vgl. VwGH vom 21. Mai 1990, ZI. 89/15/0058 und vom 16. Jänner 1991, ZI. 90/13/0298).

Der Beschwerdeführer habe in seiner Beschwerde somit nicht den Nachweis erbracht, dass ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen sei.

Die Pflichtverletzung des Herrn B. ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen. Er hätte Sorge tragen müssen, dass die Kommunalsteuer und die Dienstgeberabgabe für den Haftungszeitraum fristgerecht entrichtet werde.

Auf Grund dieser Tatsachen sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

\*\*\*\*\*

Dagegen beantragte der Bf. mit Eingabe vom 4.12.2018 die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundefinanzgericht.

Mit Haftungsbescheid vom 03.09.2018 sei die Haftung des Masseverwalters A., Rechtsanwalt, im Vermögen des B. eU für den Rückstand der Dienstgeberabgabe der X- KG iHv € 372,00 für den Zeitraum Jänner 2017 bis April 2018 ausgesprochen worden. Die Beschwerde des Masseverwalters sei vom Magistrat der Stadt Wien als unbegründet abgewiesen worden.

In der Beschwerdevorentscheidung gehe der Magistrat der Stadt Wien auf die Argumentation des Beschwerdeführers überhaupt nicht ein, dass der geltend gemachte Haftungsbetrag eine Insolvenzforderung darstelle, die der Geltendmachung im Insolvenzverfahren unterliege. Diese Vorgehensweise könne nicht dadurch umgangen werden, indem für Insolvenzforderungen die persönliche Haftung des Masseverwalters in Anspruch genommen werde.

Bei den geltend gemachten Haftungsbeiträgen handle es sich unbestritten um Insolvenzforderungen, bezügen sie sich auf einen Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen von B. eU sei mit Beschluss vom Datum2 erfolgt. Wie dem Haftungsbescheid zu entnehmen sei, werde die Dienstgeberabgabe für einen Zeitraum bis April 2018 geltend gemacht. Daraus folge eindeutig, dass es sich um eine Insolvenzforderung handle.

Insolvenzforderungen unterlägen der Anmeldung im Insolvenzverfahren und würden - sofern ausreichendes Vermögen vorhanden sei - anteilig befriedigt. Der Insolvenzverwalter handle pflichtwidrig, wenn er einzelne Insolvenzforderungen zur Gänze befriedige. Vielmehr sei er zur Gläubigergleichbehandlung verpflichtet.

Durch den Haftungsbescheid versuche der Magistrat der Stadt Wien diese Vorgehensweise zu umgehen, indem er für Insolvenzforderungen eine persönliche Haftung des Masseverwalters ausspreche. Diese widerspreche jedoch den insolvenzrechtlichen Befugnissen des Masseverwalters. Auch wenn dieser in die Position des „Geschäftsführers“ rücke, so habe er insbesondere die insolvenzrechtlichen Vorgaben einzuhalten. Selbst wenn der Masseverwalter gesetzlicher Vertreter des Schuldners werde, so dürfe er nicht unter Missachtung des insolvenzrechtlichen Gläubigergleichbehandlungsgrundsatzes einzelne Insolvenzgläubiger bevorzugen.

Den Masseverwalter treffe daher keinesfalls ein Verschulden an der Nichtzahlung der Dienstgeberabgabe für den Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Daher sei der Haftungsbescheid unbegründet und ersatzlos aufzuheben.

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

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum1 wurde über das Vermögen der X- KG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter B. war, das Insolvenzverfahren (der Konkurs) eröffnet.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum2 wurde über das Vermögen des B. das Insolvenz- (Konkurs-)verfahren ohne Eigenverwaltung des Schuldners eröffnet. Zum Insolvenzverwalter wurde der nunmehrige Beschwerdeführer (Bf.) bestellt.

Am 3.9.2018 erging ein "an den Bf. als Masseverwalter im Vermögen des B." adressierter Bescheid betreffend Geltendmachung der Haftung gemäß § 12 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der X- KG.

Die Beschwerde begründet der Bf. damit, dass der Haftungsbetrag eine Insolvenzforderung darstelle, die der Geltendmachung im Insolvenzverfahren unterliege. Der Insolvenzverwalter sei zur Gleichbehandlung verpflichtet. Die belangte Behörde versuche dies zu umgehen, indem es für Insolvenzforderungen eine persönliche Haftung des Masseverwalters (Insolvenzverwalters) ausspreche.

Bei der Entscheidung über die Beschwerde ist zu beachten, dass der Insolvenzverwalter (Masseverwalter) für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Insolvenzmasse (Konkursmasse) - soweit Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners ist. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Insolvenz- (Konkurs-)eröffnung der Insolvenzverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Insolvenzmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen.

Auch die Geltendmachung der Haftung des Gemeinschuldners gemäß § 12 BAO für Abgabenschuldigkeiten der X- KG betrifft die Insolvenzmasse. Der angefochtene Haftungsbescheid war daher nicht gegenüber dem Gemeinschuldner, dem gemäß § 2 IO (früher § 1 Abs. 1 KO) die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, zu erlassen, sondern ausschließlich der Masseverwalter als Partei zu behandeln, sodass an ihn der Haftungsbescheid zu richten war (vgl. VwGH 16.1.1991, 90/13/0298).

Aus dem Wortlaut des Spruches des angefochtenen Bescheides "...wird Herr A. als gerichtlich bestellter Masseverwalter im Vermögen des B., ....haftbar gemacht" geht zweifelsfrei hervor, dass die Haftung gegenüber dem Bf. ausschließlich in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners geltend gemacht und er nicht persönlich zur Haftung herangezogen wurde.

Demzufolge handelt es sich bei dieser Haftung um eine Forderung gegenüber der Insolvenzmasse (Insolvenzforderung), die, wie der Bf. zutreffender Weise ausführt, gleichmäßig zu befriedigen ist.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>6</sup>, § 224 Tz 8). Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens festgelegt (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, Tz 12 zu § 279).

Gemäß Spruch des angefochtenen Bescheides wird die Haftung für Rückstände an Dienstgeberabgabe, irrtümlich nicht jedoch für deren Nebenansprüche wie

Säumniszuschläge geltend gemacht. Obwohl die Summe des Haftungsbetrages auch einen Säumniszuschlag beinhaltet und dieser auch in der Tabelle in der Begründung angeführt ist, kann dieser Mangel im Spruch dadurch nicht saniert werden.

Obwohl dies in der Beschwerde nicht beanstandet wurde, war der Haftungsbetrag insoweit zu berichtigen, da das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO in der Sache zu entscheiden hat.

Einwendungen gegen den Haftungsbescheid wurden nicht vorgebracht, weshalb der Inhalt des angefochtenen Haftungsbescheides nicht zu prüfen war.

Im Hinblick auf die Begründung des Haftungsbescheides und Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung wird die belangte Behörde darauf hingewiesen, dass es sich bei der Haftung gemäß § 12 BAO (im Gegensatz zur Haftung der gesetzlichen Vertreter von juristischen Personen gemäß §§ 9 und 80 BAO) nicht um eine verschuldensabhängige Ausfallhaftung handelt. Der Gesellschafter einer KG haftet primär und allein auf Grund seiner Gesellschafterstellung, weswegen ein Verschulden an der Nichtentrichtung der verfahrensgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bzw. an deren Ausfall nicht tatbestandsrelevant ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 7. Februar 2019

