



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0764-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn X.Y., vertreten durch Achleitner & Partner Steuerberatung GmbH, 4840 Vöcklabruck, Hatschekstraße 19-23, vom 25. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels vom 3. Mai 2011 betreffend den Lohnsteuerhaftungs- und Abgabenbescheid 2009 in Höhe von EUR 2.133,81 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Haftung wird auf den Zeitraum von 1.1.2009 bis 14.9.2009 eingeschränkt. Der Haftungsbetrag reduziert sich auf EUR 1.951,77.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 3.5.2011 wurde eine von der OÖ. GKK durchgeführte Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (kurz „GPLA“) bei Herrn XY, dem Berufungswerber (im folgenden „Bw.“), für das Jahr 2009 abgeschlossen. In diesem Bericht und im Prüfbericht der OÖ. GKK vom 26.4.2011 wurde festgestellt, dass eine als laufendes Entgelt gewährte, zunächst lohnsteuerfrei ausbezahlte, Vorarbeiterzulage bei vier Arbeitnehmern für den Zeitraum 1.1.2009 bis 30.9.2009 lohnsteuerpflichtig zu behandeln ist, was zu einer Nachverrechnung von Lohnsteuer iHv EUR

2.133,81 führte. Der laufende Entgeltcharakter der Vorarbeiterzulage wurde vom Berufungswerber nicht bestritten.

Diese Feststellungen hat das Finanzamt seinem Haftungsbescheid vom 3.5.2011 zugrunde gelegt und an den Bw. als Einzelunternehmer einen Haftungsbescheid für das Jahr 2009 betreffend Lohnsteuer iHv EUR 2.133,81 gerichtet. In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 25. Mai 2011 wendet der Bw. ein, dass er im Zeitraum 2009 nicht mehr Arbeitgeber der in der Unterlage des Prüfberichtes vom 3.5.2011 dargestellten Arbeitnehmer gewesen sei und führte zur Begründung aus, dass mit Einbringungsvertrag vom 14.9.2009 das Einzelunternehmen XYZ e.U. nach den Bestimmungen des Art. III UmgrStG in die AB GmbH (im folgenden „GmbH“) per 31.12.2008 eingebrochen wurde. Der Bescheid sei daher vollinhaltlich aufzuheben. In einer Berufungsergänzung 6. Juni 2011 beantragte der Bw. die Aussetzung der Einhebung des mittels Haftungsbescheides vorgeschriebenen Betrages und führte rechtlich aus: „Trotz der im Zusammenhang mit der Einbringung nach Art. III geltenden Einzelrechtsnachfolge sind wir der Ansicht, dass durch die Regelungen des Einbringungsvertrages sämtliche Sachenrechte aber auch Verpflichtungen als Gesamtsache in das Eigentum bzw. den Haftungsbereich der GmbH übergegangen sind. Dies wird in den Art. V, VI sowie VII des Einbringungsvertrages ausdrücklich zivilrechtlich geregelt.“

Aus dem Firmenbuch ergibt sich, dass der Bw. die Firma XYZ e.U. von Jänner bis September 2009 als im Firmenbuch eingetragenes Einzelunternehmer geführt hat. Mit Einbringungsvertrag vom 14.09.2009 hat er sein Einzelunternehmen unter Anwendung des Art III UmgrStG ertragsteuerlich rückwirkend mit Ablauf des Stichtages 31.12.2008 in die GmbH eingebrochen. Die Eintragung der Einbringung erfolgte im Firmenbuch am 2.10.2009. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 05.08.2010 wurde über die GmbH der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Im Einbringungsvertrag vom 14.9.2009 ist in den in der Berufungsergänzung vom 6.6.2011 angeführten Artikeln folgendes geregelt:

Artikel V. Rechtsübergang

(1) Alle zum Einzelunternehmen des Einbringenden gehörenden Sachen, Rechte und Pflichten gehen zum Stichtag der Einbringung gemäß Punkt II. Abs (2) als Gesamtsache in das Eigentum der übernehmenden Gesellschaft über. Grundlage für die Einbringung ist die Einbringungsbilanz (Beilage .1/).

(2) Die übernehmende Gesellschaft, die Firma AB GmbH, mit dem Sitz in Lambach, übernimmt dieses Vermögen mit allen Rechten und Pflichten, die dem Einbringenden zukommen.

(3) Alle vom Stichtag der Einbringung an eingetretenen Veränderungen im Vermögen und alle abgeschlossenen Rechtsgeschäfte gelten als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft geschehen.

(4) Die übernehmende Gesellschaft nimmt die Sacheinlagen an.

Artikel VI. Dienstnehmer

Festgestellt wird, dass entsprechend den Bestimmungen des AVRAG die bestehenden Dienstverhältnisse automatisch auf die übernehmende Gesellschaft übergehen.

Artikel VII. Dauerschuldverhältnis, schwebende Rechtsgeschäfte

(1) Die übernehmende Gesellschaft tritt hinsichtlich des eingebrachten Betriebes in alle laufenden Vereinbarungen, Verträge, Rechtsverhältnisse, insbesondere Dauerschuldverhältnisse, soweit sie zum eingebrachten Betrieb gehören, vollinhaltlich ein.

(2) Die Parteien werden alle erforderlichen Schritte setzen, dass bei Dauerschuldverhältnissen und im Falle schwebender Rechtsgeschäfte der Einbringende als Schuldner ausscheiden kann, ohne erfüllen zu müssen, oder dass der jeweilige Gläubiger die Zustimmung zur Vertragsübernahme erteilt.

(3) Für den Fall, dass Gläubiger einer Vertragsübernahme durch die übernehmende Gesellschaft nicht zustimmen, oder sonst aus welchen Gründen immer der Einbringende als Schuldner nicht ausscheidet, verpflichtet sich die übernehmende Gesellschaft dem Einbringenden gegenüber im Innenverhältnis zur Erfüllungsübernahme betreffend diese Rechtsverhältnisse.

(4) Der Einbringende ist verpflichtet, als Treuhänder der übernehmenden Gesellschaft im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung der übernehmenden Gesellschaft, diese Geschäfte bestmöglich abzuwickeln. Letzteres gilt auch für höchstpersönliche Rechte des Einbringenden.

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 17.6.2011 die Berufung dem UFS vor und legte im Vorlagebericht im Punkt Streitpunkte seine Rechtsansicht dar. Danach sei die aufnehmende Kapitalgesellschaft nicht Gesamtrechtsnachfolgerin des bisherigen Betriebsinhabers geworden. Für die Übernahme lohnsteuerlicher Verhältnisse durch die übernehmende Körperschaft sei keine Rückwirkung vorgesehen. Es werde daher eine Abweisung der Berufung beantragt.

Im an den Steuerberater des Bw. und an den Bw. gerichteten Vorhalt vom 21.09.2011 wurde dem Bw. und seinem Steuerberater die Rechtsansicht des UFS in komprimierter Weise dargestellt und auch die Berechnungsmethode des Haftbetrages infolge zeitlicher Haftungsbeschränkung bekannt gegeben. Mit E-Mail vom 14.10.2011 antwortete der

Steuerberater des Bw auf den Vorhalt. Er brachte zur Unterstützung des Berufungsbegehrens vor, dass der Rechtsnachfolgeübergang vertraglich im Einbringungsvertrag ausdrücklich angeordnet sei, was zur Folge habe, dass der bisherige (gemeint wohl: die AB GmbH) Betriebsinhaber weiterhin für die Lohnsteuerschulden hafte und somit eine Konkursforderung (gemeint wohl: des Finanzamtes) vorliege. Weitere Einwendungen, insbesondere zum Berechnungsmodus, wurden nicht erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfalls ausschließlich die Frage, ob der Haftungsbescheid betreffend Lohnsteuer für den Zeitraum 1.1.2009 bis 30.9.2009 aufgrund der Einbringung iSd Art III UmgrStG seines Einzelunternehmens in die von ihm gegründete GmbH mit Einbringungsvertrag vom 14.9.2009 noch an den Bw. oder an die übernehmende GmbH zu richten ist.

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der geschilderten Aktenlage.

Nach § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Zu prüfen ist daher, wer im Zeitraum der Lohnsteuernachforderung – das ist zunächst grob gesagt der 1.1. bis 30.9.2009; auf den Zeitpunkt des Betriebsübergangs und des damit verbundenen Wechsels der Arbeitgebereigenschaft wird weiter unten näher eingegangen – als Arbeitgeber jener Arbeitnehmer anzusehen ist, deren ausbezahlte Bezüge Anlass zu einer Lohnsteuernachverrechnung waren. Arbeitgeber war in diesem Zeitraum der Bw..

Eine andere Beurteilung könnte nur dann greifen, wenn (1) der Bw. als Rechtssubjekt nicht mehr existieren würde, (2) die Einbringung mit einer Gesamtrechtsnachfolge verbunden wäre, (3) – wie der Beschwerdeführer behauptet – einer schuldrechtlich im Einbringungsvertrag vereinbarten auf den Einbringungstichtag rückwirkenden Rechtsnachfolgeregelung gegenüber dem Abgabengläubiger Wirkung zukäme oder (4) sich die Haftungsinanspruchnahme des Bw. außerhalb des vom Gesetz eingeräumten Ermessens bewegen würde.

1. Im Berufungsfall war im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides an den Bw. sein unter einem Firmennamen eingetragenes Einzelunternehmen bereits im Firmenbuch gelöscht. Der Bw. als ehemaliger Einzelunternehmer bleibt jedoch als physische Person bestehen und rechts-, handlungs- und parteifähig. Die Eintragung eines Einzelunternehmers unter einer Firma schafft kein Rechtssubjekt neben dem Kaufmann als physischer Person (Schubert in

Fasching/Konecny, 2. Auflage, Vor § 1 ZPO Rz 29f.). Unter diesem Gesichtspunkt hat das Finanzamt zu Recht Lohnsteuer für die Zeit vor Einbringung, genauer vor Abschluss des Einbringungsvertrages, an den Bw. vorgeschrieben (Vgl. auch VwGH 2.8.2000, [2000/13/0093](#); VwGH 19.12.2006, [2006/15/0038](#)).

2. Zivilrechtlich sind Einbringungsvorgänge grundsätzlich mit Einzelrechtsnachfolge verbunden, sodass die an die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge anknüpfende Rechtsnachfolgeregelung des § 19 Abs 1 BAO nicht zum Tragen kommt. Daher gehen auch die sich aus den abgabenrechtlichen Vorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Einbringenden nicht allgemein auf die übernehmende Körperschaft über. Ein Übergang findet vielmehr nur insoweit statt, als dies ausdrücklich gesetzlich angeordnet wird.

Eine ausdrückliche Anordnung für den allgemeinen Übergang der Rechtsposition des Einbringenden auf die übernehmende Körperschaft findet sich im Bereich der Einbringung im Art III UmgrStG nur im Bereich der Gewinnermittlung (§ 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG), nicht aber im Bereich der Lohnsteuer.

Mangels einer Sonderregelung in Art III ist § 41 UmgrStG maßgeblich. Demnach tritt die übernehmende Körperschaft hinsichtlich der lohnsteuerlichen Verhältnisse in die Rechtsstellung des Einbringenden als bisherigen Arbeitgeber ein, soweit bei den übernommenen Arbeitnehmern auch arbeitsrechtlich die entsprechenden Folgerungen gezogen werden. Arbeitsrechtlich ergibt sich im Fall eines Betriebsübergangs ein ex lege Eintritt des Übernehmers als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die zum Zeitpunkt des Übergangs bestehenden Rechtsverhältnisse aus § 3 AVRAG. Die im AVRAG normierte arbeitsvertragliche Kontinuität löst auch eine lohnsteuerliche Rechtsnachfolge aus. Der Bestimmung des § 41 UmgrStG kommt somit lediglich für jene Umgründungsfälle Bedeutung zu, in denen das AVRAG nicht anzuwenden ist.

Eine rückwirkende Übernahme der Dienstnehmer bzw. ein rückwirkender Eintritt in die Arbeitgeberstellung des Einbringenden ist damit allerdings nicht verbunden (Rabel in Helbich/Wiesener/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III Einbringung-Steuerrecht, III § 18, Rz 9,10 und 14; Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 18 UmgrStG, Rz 12; Mazal/Risak, Das Arbeitsrecht – System und Praxiskommentar, Kapitel XIV. Der Betriebsübergang, Rz 36ff). Vielmehr findet der Arbeitgeberwechsel erst im Zeitpunkt des Betriebsüberganges statt. Als relevanter Zeitpunkt für den Arbeitgeberwechsel wird nach herrschender Meinung (Vgl. Mazal/Risak, aaO) der Zeitpunkt angesehen, an dem der Alt-Inhaber (hier: der Bw. als Einzelunternehmer) die wesentlichen arbeitstechnischen Organisations- und Leitungsbefugnisse an den Neu-Inhaber

(hier: die GmbH) de facto abgibt. Am Vorliegen eines Betriebsübergangs gibt es keinen Grund zu zweifeln. Der Einbringungsvertrag selbst spricht von „Einzelunternehmen“ und „Betrieb“.

Im Berufungsfall wurde das Einzelunternehmen zur Gänze in eine GmbH eingebracht, an der der Bw. wiederum zu 100% beteiligt war und alleine die Geschäftsführerfunktion innehatte. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass mit Abschluss des Einbringungsvertrages am 14.9.2009 die wesentlichen Dispositionsbefugnisse hinsichtlich des eingebrachten Betriebes auf die übernehmende GmbH übergegangen sind und damit zu diesem Zeitpunkt auch der lohnsteuerlich relevante Arbeitgeberwechsel stattgefunden hat. Der Bw. haftet daher auch unter diesem Gesichtspunkt für Lohnsteuerschulden bis zum Verlust seiner Arbeitgeberstellung, die mit dem Zeitpunkt des Betriebsübergangs, das ist der 14.9.2011, zusammenfällt.

3. Die vom Berufungswerber in der Berufungsergänzung und in einem E-Mail vertretene Ansicht, im Einbringungsvertrag sei ausdrücklich schuldrechtlich eine auf den Einbringungstichtag rückwirkende Gesamtrechtsnachfolge vereinbart worden, weshalb ausschließlich die GmbH für die Lohnsteuerschulden hafte und damit eine Konkursforderung für das Finanzamt vorliege, widerspricht der stRsp des VwGH (VwGH 25.3.1999, [96/15/0079](#) mwN) und der herrschenden Lehre (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 4 Rz 11; Arnold, Schuld und Haftung im Steuerrecht, Orac, 2000, ua. Rz 145 f und FN 162b.). Es ist danach nämlich zwischen der öffentlich-rechtlichen Regelung, wer (dem Abgabengläubiger gegenüber) die Abgabe schuldet, und der privatrechtlichen Vereinbarung unter den Beteiligten, wer diese Abgabe letztlich zu tragen hat, zu unterscheiden (Arnold, aaO, Rz 145 f und FN 162b.).

Rückwirkende Vereinbarungen sind zivilrechtlich zulässig. Für den Bereich der Steuern gilt jedoch, dass die Steuerschuld mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar aufgrund des Gesetzes entsteht und daher durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht beseitigt werden. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn der Gesetzgeber diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig selbst durchbricht (VwGH 25.3.1999, [96/15/0079](#), ecolex 1999, 231). Dies ist aber für den Bereich der Lohnsteuer, wie gezeigt wurde, nicht der Fall.

Es kann daher vorliegend zu einer Diskrepanz zwischen öffentlich-rechtlichem Haftenden und vorrangig zivilrechtlich Haftendem kommen. Daraus mögen sich Regress- bzw. Erfüllungsansprüche des Bw. gegenüber der sein Einzelunternehmen übernehmenden GmbH ergeben (Arnold, aaO, Rz 145). Das Risiko der Uneinbringlichkeit betreffend der Forderung für Lohnsteuerschulden infolge Konkurses der GmbH trifft dabei den Bw. und nicht – wie oben dargestellt – die Behörde.

4. Neben dem Bw. haftet aufgrund der lohnsteuerlichen Rechtsnachfolge auch die GmbH für dieselben Lohnsteuerschulden. Die Inanspruchnahme von Gesamtschuldnern iSd § 7 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der Behörde. Nach der ständigen Judikatur des VwGH (VwGH 22.4.1982, 3303 f/79 zur GrEST; VwGH 31.5.1995, [94/16/0278](#) zum GebG) ist primär jener der Gesamtschuldner in Anspruch zu nehmen, auf den sich die Parteien zivilrechtlich geeinigt haben. Der VwGH fordert somit – allerdings nur bei gesicherter Gläubigerposition - eine Bedachtnahme auf das Innenverhältnis zwischen den Gesamtschuldnern (VwGH 14.11.1996, [95/16/0082](#)). Aufgrund des Konkurses der GmbH wird die haftungsgegenständliche Lohnsteuer bei der zivilrechtlichen Primärschuldnerin tatsächlich uneinbringlich sein, weshalb von einer gesicherten Gläubigerposition des Fiskus nicht gesprochen werden kann. Auch wurden vom Bw. keine Billigkeitsgründe vorgebracht, die eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen würden. Die überwiegenden Interessen der Abgabengläubigerin an der Abgabeneinhebung schließen daher eine andere Entscheidung als die Haftungsinanspruchnahme aus.

Im Ergebnis wurde der Bw. daher zu Recht zur Haftung für die Lohnsteuer herangezogen. Da der Bw. nach der dargestellten Rechtsansicht nur bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages am 14.9.2011 Arbeitgeber jener Arbeitnehmer war, aus deren Abrechnung Lohnsteuerschulden resultieren, ist die Haftung zeitlich vom 1.1.2009 bis zum 14.9.2009 zu beschränken.

Die vorgeschriebene Lohnsteuer wird daher entsprechend dem Zeitraum ihrer Vorschreibung durch Aliquotierung der Tage bis zum 14.9.2009 reduziert. Gegen die dem Bw. und seinem Steuerberater in einem Vorhalt angekündigte und nachstehend ersichtliche Berechnungsweise wurden keine Einwendungen erhoben.

| AN | Zeitraum | LSt bis 30.9.2009 | LSt bis 14.9.2009 | Formel zur Berechnung |
|---------------------|---|-------------------------|-------------------------|--------------------------|
| T. G. | 29.7.2009 bis 30.9.2009 | 268,34 | 201,26 | 268,34/64T*48 T |
| Ch. O. | 30.4.2009 bis 30.9.2009 1.1.2009 bis | 450,13 | 403,36 | 450,13/154T*138T |
| A. E. | 30.9.2009 1.1.2009 bis | 1.163,39 | 1.095,21 | 1163,39/273T*257T |
| H. En. | 13.3.2009 | <u>251,95</u> | <u>251,95</u> | --- |
| Haftungsbetrag 2009 | | <u>2.133,81</u> | <u>1.951,77</u> | |

T.... Tage

Dadurch vermindert sich der ursprüngliche Haftungsbetrag von EUR 2.133,81 auf EUR 1.951,77.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Oktober 2011