



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 1. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2. September 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm [§ 80 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2. September 2010 wurde die Berufungswerberin (Bw.) für Abgabenschuldigkeiten der X-Verein zur Seniorenbetreuung (im Folgenden kurz: Verein) in der Höhe von insgesamt € 37.835,60, nämlich Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für die Monate Juli und August 2007, gemäß [§§ 9](#) und [80 BAO](#) zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner feststehe, da das Konkursverfahren am 21. April 2010 nach Ausschüttung einer Quote von 5,804079% aufgehoben worden sei.

Die Bw. sei im haftungsgegenständlichen Zeitraum (der Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben sei der 15. August 2007 und der 15. September 2007 gewesen) organschaftliche Vertreterin des Vereines gewesen. § 78 Abs. 1 EStG 1998 bestimme, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung

einzubehalten habe. Nach § 78 Abs. 3 leg. cit. sei der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Zahlung des vollen vereinbarten Bruttoarbeitslohnes nicht ausreichen würden, verpflichtet, die Lohnsteuer vom tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgenommen und könne nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel entschuldigt werden. Vielmehr sei von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters auszugehen, wenn trotz Auszahlung von Löhnen die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden sei. Wirtschaftliche Schwierigkeiten des Vereines seien für die Haftungsinanspruchnahme irrelevant.

Da die Bw. in der ergänzenden Stellungnahme selbst angegeben habe, die Löhne für Juli und August 2007 ausbezahlt zu haben, sei von einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Zum haftungsgegenständlichen Dienstgeberbeitrag sei zunächst festzustellen, dass hier keine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgebot bestehe. Allerdings hafte der Vertreter für nicht entrichtete Abgaben des Primärschuldners auch dann, wenn die zur Verfügung gestandenen Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Primärschuldners nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Schulden verwendet, die Abgabenschulden also nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt worden seien (VwGH 28.5.2002, [99/14/0233](#) und vom 26.4.2006, 2001/14/0206).

Da dieser Nachweis trotz zweimaliger Aufforderung nicht erbracht worden sei, könne die Bw. für die aushaftenden Dienstgeberbeiträge in voller Höhe zur Haftung herangezogen werden (VwGh 26.6.2000, 95/17/0613).

Dass zu den angeführten Fälligkeitszeitpunkten liquide Mittel vorhanden gewesen seien, zeige schon alleine die Auszahlung der Löhne im haftungsgegenständlichen Zeitraum.

In der dagegen am 1. Oktober 2010 form- und fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass der Verein am 3. Dezember 2002 gegründet worden sei und Leistungen im Seniorenheim Z. in A-Gasse, und zwar sämtliche Personal und Pflegeleistungen auf Grund eines mit der Z. Seniorenheim GmbH abgeschlossenen Vertrages seit Ende des Jahres 2004 erbringe.

Nach Vorliegen der aktenkundigen Betriebsprüfung hätte der Verein noch Ende 2007 bei der S-GmbH eine Analyse der wirtschaftlichen Situation in Auftrag gegeben, diese sei letztendlich am 24. August 2007 vorgelegen.

Es sei jedem Geschäftsführer und auch jedem Vereinsobmann zuzugestehen, bei Auftreten von Schwierigkeiten die wirtschaftliche Lage durch ein Gutachten analysieren zu lassen, um festzustellen, ob die Einleitung eines Insolvenzverfahrens notwendig sei oder nicht.

Auch nach dem Insolvenzgesetz habe ein Geschäftsführer bzw. Vereinsobmann eine Frist von 60 Tagen um festzustellen, ob die Einleitung eines Insolvenzverfahrens notwendig sei.

Die Bw. habe bereits dargelegt, dass der Verein die Betreuung von etwa 100 Pflegebedürftigen sicherzustellen gehabt habe und diese Pflegebedürftigen nicht über Nacht einfach auf die Straße hätten gesetzt werden können. Dies wäre aber notwendig gewesen, wenn die Bw. die Löhne an das Personal nicht zur Auszahlung gebracht hätte.

Überdies habe die Bw. die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag deshalb nicht zur Auszahlung bringen können, weil eben die Forderungen, die gegenüber der Z. Seniorenheim GmbH bestanden hätten, gepfändet worden seien und daher diese Gesellschaft nicht mehr berechtigt gewesen sei, Auszahlungen an den Verein vorzunehmen.

Eine betriebswirtschaftliche Sanierung des Vereines hätte angesichts der vom Finanzamt selbst vorgenommenen Pfändung nicht durchgeführt werden können.

Die Pfändung des Finanzamtes sei zur Hereinbringung von Altschulden erfolgt, es hätte dem Finanzamt von Anfang an klar sein müssen, dass die auf Grund der Pfändung geleisteten Beträge im Falle der Insolvenz anfechtbar seien und vom Finanzamt ohnehin zurückerstattet werden müssten. Tatsächlich sei auch eine Anfechtung des Masseverwalters erfolgt, die zu Rückzahlungen geführt habe. Hätte das Finanzamt diese Forderungen nicht gepfändet, hätte der Verein selbstverständlich die Lohnsteuer und auch den Dienstgeberbeitrag zahlen können.

Hätte die Bw. von den ausbezahlten Löhnen und Gehältern eine anteilige Lohnsteuer einbehalten, so wäre das gesamte Personal sofort ausgetreten und es hätten die über einhundert Heiminsassen nicht mehr betreut werden können. Die Bw. habe auch gegenüber den Patienten eine soziale und moralische Verantwortung gehabt, der sie sich habe nicht entziehen können.

Darüber hinaus werde als Verfahrensmangel gerügt, dass der als Zeuge angeführte Herr Y., Geschäftsführer der Z. Seniorenheim GmbH, nicht einvernommen worden sei. Wäre der Verfahrensfehler unterblieben, wäre von der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides abgesehen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte begründend aus, dass, wie aus dem Schreiben des Masseverwalters vom 11. November 2007 hervorgehe, die Gemeinschuldnerin bereits

geraume Zeit vor Konkurseröffnung nicht in der Lage gewesen sei, alle Verbindlichkeiten fristgerecht zu bezahlen. Sobald ersichtlich gewesen sei, dass die unbedingt erforderlichen Lohnzahlungen und abzuführende Lohnsteuer nicht mehr bezahlt hätte werden können, habe die Verpflichtung bestanden, das Insolvenzverfahren einzuleiten. Bereits zu Beginn des Jahres 2006 sei festzustellen gewesen, dass die laufenden Lohnabgaben nur mehr teilweise entrichtet worden seien. Letztendlich sei es durch den Festsetzungsbescheid vom 14. Mai 2007 noch zu einer beträchtlichen Nachforderung an Lohnabgaben für die Jahre 2004 bis 2006 gekommen. Da Lohnsteuer einzubehalten gewesen sei, hätte diese den anderen Zahlungen vorangestellt werden müssen. Gutachten über die wirtschaftliche Lage zwecks Sanierung seien daher zu spät eingeholt worden. Außerdem wäre zu bedenken gewesen, dass derartige Gutachten auch Kosten verursachen.

Durch die Pfändung sei ein Teil der laufend rückständig gewordenen Lohnsteuer eingehoben worden. Es sei nicht zulässig gewesen, die Löhne und Gehälter zu Lasten der Lohnsteuer weiterzubezahlen.

Dagegen beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne das bisherige Berufungsvorbringen zu ergänzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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 haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Die Haftung nach [§ 9 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, [96/17/0066](#)). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, [96/13/0025](#)). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, [99/14/0218](#)).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit fest, da der am 5. Oktober 2007 eröffnete Konkurs über das Vermögen des Vereines nach erfolgter Schlussverteilung mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 21. April 2010 aufgehoben wurde. Die Gläubiger erhielten eine Quote in Höhe von 5,804079%, die bereits bei Erlassung des Haftungsbescheides berücksichtigt wurde.

Die Berufung zur Vertretung juristischer Personen kann sowohl durch Gesetz als auch durch Vertrag erfolgen, wobei nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zwischen den beiden Vertretungsarten nicht unterschieden wird. Bei Stiftungen, Fonds und Vereinen bestimmen grundsätzlich die Statuten jene Person, die zur Vertretung nach außen berufen ist. Dieses Organ ist den Behörden für die gesetzmäßige Tätigkeit des Vereines verantwortlich und letztlich bei schuldhafter Pflichtverletzung nach [§ 9 BAO](#) haftbar (VwGH 31.1.1986, [85/17/0110](#)).

Nach den Statuten des hier gegenständlichen Vereines vertrat die Obfrau den Verein nach außen allein.

Unbestritten ist, dass der Bw. als Obfrau des Vereines die Erfüllung dessen abgabenrechtlichen Pflichten oblag.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038). Er hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (vgl. VwGH 9.7.1997, [94/13/0281](#)).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Das Vorbringen der Bw., dass sie nach der Betriebsprüfung eine Analyse der wirtschaftlichen Situation in Auftrag gegeben habe, geht dabei aber ins Leere, da der Vertreter dadurch nicht von der Erfüllung der ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten befreit wird. Weiters ist es für die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ohne Bedeutung, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, [94/17/0420](#)).

Der Vertreter haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern - was sich aus dem Wort "insoweit" in [§ 9 BAO](#) eindeutig ergibt - nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und haftet der Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Der Nachweis, welcher

Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (zB VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, [96/15/0003](#); 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.

Dem Vorbringen, dass die Bw. genötigt gewesen wäre, die Löhne für das Personal für die Monate Juli und August 2007 auszubezahlen, weil die Bw. die Betreuung der mehr als 100 Pflegebedürftigen sicherzustellen gehabt habe und bei Nichtzahlung das Personal sofort die Tätigkeit eingestellt hätte, kann nicht gefolgt werden, da dies, den Gedanken der Bw. konsequent weitergedacht, zur Folge hätte, dass im Zusammenhang mit Pflegeberufen die Gläubiger in zwei Klassen zu teilen wären. Jene, die jedenfalls vorab zu befriedigen wären (Personal) und solche die nur danach, somit vom etwa verbleibenden Rest der liquiden Mitteln zu beteiien wären.

Diese Ansicht ist jedoch weder mit § 78 EStG noch mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Einklang zu bringen. Im Übrigen ist das Vorbringen, dass bei Einbehaltung der Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen das Personal ausgetreten wäre, rein spekulativ.

Unbestritten ist, dass die vom Verein gemeldeten Löhne für die Monate Juli und August 2007 tatsächlich ausbezahlt wurden.

Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten einer GmbH nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen, was zu dessen Inanspruchnahme als Haftendem führt. Eine Begrenzung der Haftung in Höhe des sogenannten Quotenschadens kommt diesbezüglich nicht in Betracht (vgl. etwa die Erkenntnisse des VwGH vom 18.10.1995, [91/13/0037](#), 0038, vom 25.2.2003,

97/14/0164, vom 29.1.2004, 2000/15/0168, vom 23.4. 2008, 2004/13/0142, und vom 22.4.2009, 2008/15/0283).

Nach der Aktenlage wurde die Bw. mit Schreiben vom 27. April 2010 aufgefordert, bekannt zu geben, welche Zahlungen im Zeitraum ihrer Geschäftsführertätigkeit geleistet wurden. Weiters wurde der steuerliche Vertreter der Bw. am 22. Juli 2010 telefonisch aufgefordert, für seine Mandantin bezüglich der Dienstgeberbeiträge Juli und August 2007 nachzuweisen, dass die Abgabenbehörde gegenüber den anderen Gläubigern nicht benachteiligt wurde.

Ein solcher Liquiditätsstatus wurde bis dato nicht vorgelegt, obwohl das Finanzamt in der Begründung zum Haftungsbescheid darauf hingewiesen hatte.

Die Bw. haftet daher gemäß der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Dienstgeberbeiträge zur Gänze.

Dass der Verein nicht völlig mittellos war, ergibt sich schon aus dem Umstand, dass wie das Finanzamt im Haftungsbescheid festgestellt hat, im haftungsgegenständlichen Zeitraum Löhne ausbezahlt wurden.

Ergänzend ist bezüglich des Vorbringens, dass die Forderungen gegenüber der Z. Seniorenheim GmbH gepfändet gewesen seien, weshalb die Lohnsteuer und die Dienstgeberbeiträge nicht entrichtet hätten werden können, entgegenzuhalten, dass sich die Pfändung vom 9. August 2007 auf nicht haftungsgegenständliche Verbindlichkeiten in Höhe von € 52.992,82 zuzüglich € 3,75 für Auslagenersatz bezog, die jedoch in der Folge vom Verein und nicht vom Drittschuldner entrichtet wurden, weshalb die Pfändung am 30. August 2007 wieder eingestellt wurde.

Dem Vorbringen, dass die Bw. die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten ohne die Pfändung entrichtet hätte und die GmbH nicht berechtigt gewesen sei, Auszahlungen an den Verein zu tätigen, kann daher nicht gefolgt werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt die Heranziehung zur Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde, 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 "berechtigte 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.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung bei der Primärschuldnerin unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf die Bw. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte von der beantragten Zeugeneinvernahme Abstand genommen werden, da der für die Haftung relevante Sachverhalt geklärt ist und die Einvernahme in keinem Zusammenhang mit dem abverlangten Liquiditätsstatus steht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juli 2011