

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt, über die Beschwerde vom 13.05.2015 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 9 BAO des Finanzamtes vom 10.04.2015 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und wie folgt eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	07/2010	470,32
Lohnsteuer	08/2010	470,32
Lohnsteuer	09/2010	368,00
Lohnsteuer	10/2010	385,56
Lohnsteuer	11/2010	764,79
Lohnsteuer	12/2010	385,56
Lohnsteuer	01/2011	447,39
Lohnsteuer	03/2011	461,32
Lohnsteuer	05/2011	447,43
<b>Summe</b>		<b>4.200,69</b>

Durch die Einschränkung ergibt sich eine Minderung des Haftungsbetrages um 35,58 Euro. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf.) war Obfrau eines Vereines, über dessen Vermögen mit Beschluss des Konkursgerichtes vom t1/m1/11 das Konkursverfahren eröffnet worden war. Der Konkurs war geringfügig im Sinne des § 180a IO.

Das Gericht verfügte mit Beschluss vom t2/m1/11 die Schließung des vom Verein betriebenen Unternehmens.

Mit Schlussverteilung vom t3/m3/12 wurde eine Quote von 24,2203% an die Gläubiger des Vereines ausbezahlt und der Konkurs in der Folge aufgehoben.

Laut Vereinsregister wurde der Verein am t4/m4/12 freiwillig aufgelöst.

Organschaftliche Vertreter des Vereines waren die Bf. als Obfrau und die Kassierin.

Am 22.02.2011 brachte der Verein beim Finanzamt Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG und einen Antrag auf Zahlungserleichterung ein.

Auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten habe der Verein ab Jänner 2010 die geschuldeten Lohnabgaben weder bezahlt noch gemeldet.

Insgesamt wurden vom Jänner 2010 bis einschließlich Jänner 2011 Lohnsteuer in Höhe von 8.167,73 Euro und Dienstgeberbeiträge in Höhe von 8.411,05 Euro, in Summe Lohnabgaben in Höhe von 16.578,78 Euro weder bezahlt noch gemeldet.

Gleichzeitig stellte der Verein ein Zahlungserleichterungsansuchen für Raten von á 1.300 Euro monatlich beginnend mit 15.03.2011 und einer Restrate inklusive Zinsen. Vom 16.03.2011 bis einschließlich 06.06.2011 entrichtete der Verein fünf Raten á 1.300 Euro, das sind zusammen 6.500 Euro.

Der Masseverwalter focht die Entrichtung der letzten vier Raten in Höhe von 5.200 Euro erfolgreich an. Der Verein zahlte am 03.11.2011 den Betrag von 5.200 Euro an die Masse zurück.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurde festgestellt, dass er Verein auch für die Monate März und Mai geschuldete Lohnabgaben weder gemeldet, noch bezahlt hatte.

Mit Haftungsbescheid gemäß § 82 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 vom 10.11.2011 an den Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen des Vereines setzte das Finanzamt Lohnsteuer 03/2011 in Höhe von 608,77 Euro, 05/2011 in Höhe von 590,40 Euro und 09/2011 in Höhe von 8.955,50 Euro, vereinfacht zusammengefasst unter Lohnsteuer 01-09/2011 in Höhe von 10.154,67 Euro bescheidmäßig fest.

Die Lohnsteuer 09/2011 in Höhe von 8.955 Euro bezog sich auf die bei der IAF Service GmbH angemeldeten Lohnforderungen.

Die Bescheidebegründung stützte sich auf den Bericht der Außenprüfung vom 10.11.2011, in dem eine *genaue Aufgliederung* des Haftungsbetrages nach den Lohnzahlungszeiträumen 03/2011, 05/2011 und 09/2011 erfolgte.

Sowohl der Bescheid als auch der Bericht der Außenprüfung ergingen an den Masseverwalter.

Der Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 erwuchs in Rechtskraft.

Nach Aufhebung des Konkurses und Verteilung der Konkursquote sowie der Auflösung des Vereines waren die verbliebenen offenen Forderungen des Finanzamtes an den Verein uneinbringlich.

Mit Vorhalt vom 04.02.2014 forderte das Finanzamt daher die Bf. als Obfrau des Vereins hinsichtlich der offenen Lohnsteuerschulden von 07/2010 bis 01/2011 sowie die 01-09/2011 und die Dienstgeberbeiträge 06/2010 bis 01/2011 sowie 01-09/2011 auf, bekanntzugeben, warum sie ihren Zahlungspflichten nicht nachgekommen sei bzw. die Gleichbehandlung aller Gläubiger nachzuweisen.

Die im Vorhalt angesprochenen offenen Verbindlichkeiten betrugen 13.397,30 Euro. Diese Abgaben seien nach Erhalt der Konkursquote im Ausmaß von 24,2203% beim Verein als Primärschuldner uneinbringlich.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass die Bf. als Obfrau des Vereins potenziell für diese Abgaben hafte.

Innerhalb verlängerter Frist konnte die Bf. mit Vorhaltbeantwortung vom 05.05.2015 hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages die Gläubigergleichbehandlung nachweisen.

Zur Frage der Lohnsteuer führte die Bf. aus, dass sie selbst nicht unmittelbar mit dem Rechnungswesen des Vereins befasst gewesen sei. Dies sei in den Zuständigkeitsbereich der Kassierin gefallen.

Seit ihrem Berufswechsel im Jahr 2010 sei sie auch nicht mehr operativ im Verein tätig gewesen. Die Kassierin sei nun auch für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich gewesen.

Die Kassierin habe die Bf. nur unregelmäßig über die Liquiditätslage des Vereins informiert.

Die Bf. selbst habe immer wieder mit den Lieferanten Ratenzahlungsvereinbarungen getroffen.

Die zur Verfügung stehenden Mittel seien soweit möglich, gleichmäßig auf die Gläubiger verteilt worden.

Der Verein habe zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit ein Darlehen aufnehmen müssen. Die Bf. habe dafür gebürgt und müsse nun einen Betrag von rund 20.000 Euro als Bürgin an die Bank zurückzahlen.

Für die Inanspruchnahme zur Haftung sei auch die wirtschaftliche Situation der Bf. zu berücksichtigen. Sie beziehe als Alleinerzieherin monatliche Nettoeinkünfte von rund

1.700 Euro. Neben den privaten Schulden müsse sie auch die Bürgschaftsschulden von 20.000 Euro begleichen. Eine zusätzliche Belastung mit rund 13.000 Euro Abgabenschulden sei unbillig, weil die Bf. dadurch in große finanzielle Schwierigkeiten geriete.

Das Nettoeinkommen der Bf. im Jahr 2012 in Euro errechne sich wie folgt:

Einkommen lt. Steuerbescheid	7777	
-Lohnsteuer	8888	
-Abzüge	9999	
Nettoeinkommen	5555	<i>p.m. 1.678</i>

In der Folge nahm das Finanzamt die Bf. mit dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 10.04.2015 für nachstehende Abgabenverbindlichkeiten des Vereins, gekürzt um die Konkursquote von 24,2203%, zur Haftung in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	07/2010	470,32
Lohnsteuer	08/2010	470,32
Lohnsteuer	09/2010	368,00
Lohnsteuer	10/2010	385,56
Lohnsteuer	11/2010	764,79
Lohnsteuer	12/2010	385,56
Lohnsteuer	01/2011	447,39
Lohnsteuer	01-09/2011	944,33
<b>Summe</b>		<b>4.236,27</b>

**Beigelegt wurden:**

1 Haftungsbescheid für Lohnsteuer für 01-09/2011 vom 10.11.2011

1 Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung von Lohnabgaben vom 10.11.2011

1 Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.11.2011

Der Haftungsbescheid wurde wie folgt begründet:

Die Haftung sei bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Es handle sich um Lohnsteuer und stelle die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten eines Vertreters dar (auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 wurde verwiesen).

Bei schuldhafter Pflichtverletzung könne die Abgabebehörde davon ausgehen, dass diese auch kausal für die Uneinbringlichkeit sei.

Mit Eingabe vom 13.05.2015 brachte die Bf. Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein. Sie führte darin aus, dass die Bf. kein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Primärschuldner zu verantworten habe.

Hinsichtlich der näheren Begründung wurde um Einräumung einer Frist bis zum 08.06.2015 ersucht.

Da die angekündigte Nachreichung der Begründung in der Folge *nicht* beim Finanzamt einlangte, erließ das Finanzamt mit Bescheid vom 11.08.2015 einen Mängelbehebungsauftrag, innerhalb einer bestimmten Frist die fehlende Begründung nachzureichen.

Am 17.08.2015 brachte die Bf. die fehlende Begründung ein.

Sie führte darin aus:

*1) Höhe des geltend gemachten Anspruchs:*

Im Konkurs des Vereines habe das Finanzamt eine Forderungsanmeldung betreffend Lohnsteuer 07/2010 bis 01/2011 in Höhe von 4.344,23 Euro angemeldet. Abzüglich der Quote von 24,22% verblieb davon ein Betrag von 3.291,97 Euro.

Es sei nicht nachvollziehbar, wie es zu einer Nachforderung für 01-09/2011 in Höhe von 944,33 Euro komme.

Zuzüglich der Quote würde dies zu einem Betrag von 1.246,18 Euro führen.

In der Begründung habe das Finanzamt lediglich darauf verwiesen, dass die Lohnabgaben mit Bescheid festgesetzt worden seien.

Der Bescheid sei nicht näher bezeichnet worden und das rechnerische Ergebnis völlig dubios.

Für neun Monate werde Lohnsteuer in Höhe von 944 Euro begeht, während in normalen Monaten ohne 13. Und 14. Bezug Lohnsteuer zwischen 480 Euro und 620 Euro ausbezahlt worden sei.

Rechnerisch unstrittig sei die Lohnsteuer 07/2010 bis 01/2011, diese sei deckungsgleich mit der Forderungsanmeldung.

## *2) Kausalität - Anfechtungsrelevanz*

Was die Verpflichtung zur Abfuhr der Lohnsteuer betreffe, übersehe das Finanzamt das Primat des Konkursrechtes. Die gänzliche Abfuhr der Lohnsteuer würde eine Gläubigerbevorzugung und zu einer Anfechtung durch den Masseverwalter führen (siehe VwGH 93/08/0146, zur Haftung nach § 97 Abs. 10 ASVG ergangen).

Die Bf. habe daher alle Lohnsteuern im haftungsrelevanten Zeitraum ordnungsgemäß abgeführt. Es liege daher keine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit vor. Es darf nicht übersehen werden, dass bereits 5.200 Euro an das Finanzamt bezahlt worden seien. Dieser Betrag habe in der Folge wieder auf Grund einer Anfechtung durch den Masseverwalter zurückbezahlt werden müssen. Es könne der Bf. nicht zum Nachteil geraten, wenn Zahlungen an das Finanzamt infolge Anfechtung rückgängig zu machen sind.

Auch bei pflichtgemäßen Verhalten der Bf. wäre auf Grund der auch vom Finanzamt anerkannten Anfechtung durch den Masseverwalter und anschließenden Rückzahlung an die Masse die Uneinbringlichkeit der Abgaben entstanden.

Wäre die Lohnsteuer in voller Höhe einbezahlt worden, wäre diese wiederum an die Masse zurückzuzahlen gewesen.

## *3) Zahlung der beschwerlichsten Schuld § 1416 ABGB*

Es sei nicht nachvollziehbar, warum Rückstände aus dem Zeitraum Juli 2010 bis Jänner 2011 noch offen seien.

Da der Verein eine Vielzahl von umgewidmeten Abgabenzahlungen geleistet habe und diese gemäß § 1416 ABGB immer auf die älteste Schuld anzurechnen seien, seien jene 5.200 Euro, die auf Grund der Anfechtung zurückzuzahlen waren, auch mit den älteren, beschwerlicheren Lohnsteuerschulden zu verrechnen gewesen.

Zum Beweis seien sämtliche Zahlungen der letzten 18 Monate vor Konkurseröffnung auf ihre Widmung hin zu überprüfen und den in diesem Zeitraum entstanden Abgabeforderungen gegenüberzustellen.

Es wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

## **Mit Beschwerde vorentscheidung vom 09.09.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde ab.**

Es verwies darin auf die Begründung zum Haftungsbescheid vom 10.04.2015 und führte ergänzend aus:

Es sei richtig, dass das Finanzamt eine Rückzahlung auf Grund der erfolgreichen Anfechtung des Masseverwalters in Höhe von 5.200 Euro an die Masse zu leisten hatte. Soweit bereits getilgte Abgabenschuldigkeiten infolge Anfechtung einer Zahlung durch den Masseverwalter und Rückzahlung des Betrages an die Konkursmasse wieder aufleben, kann die Nichtentrichtung der ursprünglich getilgten Abgabe dem Verantwortlichen nicht als schuldhafte Pflichtverletzung zum Vorwurf gemacht werden.

Was die Lohnsteuer 01-09/2011 betrifft, so geht aus dem dem angefochtenen Haftungsbescheid beigelegten Haftungsbescheid *nach § 82 EStG 1988* an den Masseverwalter vom 10.11.2011 sowie aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung von Lohnabgaben vom 10.11.2011 klar hervor, dass ein Gesamtbetrag in Höhe von 10.154,67 Euro festgesetzt wurde. Der vom angefochtenen Haftungsbescheid erfasste Betrag in Höhe von 944,33 Euro betreffe allerdings nur die vor Konkurseröffnung fällig gewordene Lohnsteuer der Monate 03/2011 und 05/2011.

Eine entsprechende Aufgliederung befinde sich Bericht der Außenprüfung vom 10.11.2011.

Ob bzw. inwieweit Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung unwirksam oder anfechtbar gewesen wären oder nicht, sei nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Konkursverfahren zu prüfen. An dieser Stelle werde nochmals auf die Begründung des Haftungsbescheides verwiesen.

Danach bestehe eine Ausnahme vom Gleichheitsgrundsatz für Abfuhrabgaben, wie die Lohnsteuer (VwGH 29.06.1999, 99/14/0040; VwGH 22.02.2001, 2000/15/0227).

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, habe er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1998). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und seien (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen.

Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer sei zur Gänze zu entrichten (VwGH 16.02.2000, 95/15/0046).

Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer stelle eine schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten der Bf. als Vertreterin des Vereins dar.

In gegenständlichem Fall habe die Bf. keine triftigen Gründe vorgebracht, wonach ihr die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre.

Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, sei es dem Finanzamt oblegen, die gesetzliche Vertreterhaftung geltend zu machen.

Mit Eingabe vom 05.10.2015 stellte die Bf. einen Vorlageantrag, ohne weiter auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung einzugehen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 04.03.2016 zur Entscheidung vor.

Mit *Mail* vom 22.12.2016, adressiert an das Bundesfinanzgericht brachte die Bf. einen Fristsetzungsantrag gemäß § 38 VwGG und Art. 133 Abs. 1 Z 2 in Verbindung mit Abs. 7 B#VG beim Bundesfinanzgericht ein.

## **Erwägungen**

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden 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 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.

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (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 Verein am t4/m4/12 rechtskräftig aufgelöst wurde.

Gemäß § 5 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.

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 20.02.1996, 95/08/0179).

Als Haftungspflichtige nach § 9 BAO kommen bei einem Verein jene Personen in Betracht, die von den Vereinsstatuten zu dessen Vertretung nach außen berufen sind. Diese Organe sind den Behörden für die gesetzmäßige Tätigkeit des Vereins verantwortlich.

Laut den Statuten des Vereins vertrat die Bf. als Obfrau den Verein nach außen. Schriftliche Ausfertigungen des Vereines bedurften zu ihrer Gültigkeit der Unterschriften



der Obfrau, in Geldangelegenheiten (=vermögenswerte Dispositionen) die Unterschriften der Obfrau und der Kassierin.

Im Fall der Verhinderung trat an die Stelle der Obfrau, die Kassierin und bei Verhinderung der Kassierin, die Obfrau.

Die Berechtigung, den Verein nach außen zu vertreten, ist von der in den Statuten geregelten Zeichnungsberechtigung zu unterscheiden. Während diese die gültige Unterfertigung von Schriftstücken zum Inhalt hat, regelt die Vertretungsbefugnis, wer den Verein nach außen in gerichtlichen und behördlichen Verfahren vertritt und für diesen rechtserhebliche Erklärungen abgibt. Vertretungsbefugnis hat, wer den Verein nach außen in gerichtlichen und behördlichen Verfahren vertritt und für diesen rechtserhebliche Erklärungen abgibt.

Dieses zur Vertretung nach außen berufene Organ ist den Behörden für die gesetzmäßige Tätigkeit des Vereins verantwortlich (VwGH 26.09.1979, 3167/78).

Es ist unbestritten, dass die Bf. als Obfrau im Haftungszeitraum alleine zur Vertretung des Vereines nach außen befugt war.

Für die Gültigkeit von Dispositionen in Geldangelegenheiten mussten die Bf. und die Kassierin unterfertigen.

Auch wenn die Bf. die Abwicklung der steuerlichen Angelegenheit der Kassierin überlassen hatte, kann sie sich ihrer Verantwortung für die ordnungsgemäße Abwicklung der steuerlichen Angelegenheiten nicht entziehen.

Nun bringt die Bf. vor, dass sie seit ihrer beruflichen Veränderung im Jahr 2010 nicht mehr für die Bezahlung der Abgaben verantwortlich gewesen sei.

Es mag zwar sein, dass die Bf. auf Grund ihrer neuen Tätigkeit sich stärker auf die Kassierin verlassen hatte, sie hat jedoch ihre Tätigkeit als Obfrau nicht niedergelegt und nach wie vor den Verein alleine nach außen vertreten. Sie war weiterhin Trägerin der Verantwortung.

Mit der Übertragung der abgabenrechtlichen Aufgaben an die Kassierin des Vereins wurde die Bf. als Vereinsobfrau hingegen nicht von ihrer Pflichten befreit. Maßgebend für die Haftung der Obfrau ist nämlich **nicht**, ob sie ihre Funktion tatsächlich selbst ausübt, sondern ob sie als Obfrau zum Vertreter des Vereins nach außen bestellt wurde und ihr daher die Ausübung dieser Funktion obliegt.

Auch wenn die Kassierin das Rechnungswesen selbständig wahrgenommen hat, war sie nach den Statuten nicht zur Vertretung des Vereins nach außen legitimiert.

Ob nun die Kassierin die Bf. über die finanzielle Lage des Vereins ausreichend aufgeklärt hatte, ist unmaßgeblich. Es war Aufgabe der Bf. sich selbst ein Bild über die Liquiditätslage des Vereins zu machen.

Die Bf. führt selbst aus, dass sie auf Grund kurzfristiger Zahlungsschwierigkeiten immer wieder Ratenzahlungsvereinbarungen mit Gläubigern *persönlich* getroffen habe. Die finanziellen Schwierigkeiten des Vereins waren ihr daher auch bekannt.

Da sämtliche Zahlungen auch von der Bf. zu genehmigen waren, muss es ihr aufgefallen sein, dass über ein Jahr keine Lohnabgaben bezahlt worden waren.

Sie war auch für die Einbringung der Selbstanzeige verantwortlich.

Vertritt daher nach den Vereinsstatuten der Obmann den Verein nach außen, kann eine Haftungsinanspruchnahme des Kassiers des Vereins nach § 9 in Verbindung mit § 80 BAO nicht erfolgen, auch wenn dieser intern für die ordnungsgemäße finanzielle Gebarung des Vereins verantwortlich war und Schriftstücke in finanziellen Angelegenheiten nicht nur die Unterschrift des Obmannes, sondern auch des Kassiers benötigten.

Die Berechtigung, den Verein nach außen zu vertreten, ist nämlich von der in den Statuten geregelten Zeichnungsberechtigung zu unterscheiden. Letztere hat nämlich nur die gültige Unterfertigung von Schriftstücken zum Inhalt (siehe BFG RV/21000191/2016).

#### *Ad 1) Höhe des geltend gemachten Anspruchs:*

Der Verein brachte am 22.02.2011 beim Finanzamt Selbstanzeige betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 01/2010 bis 01/2011 ein.

Auf Grund von Liquiditätsengpässen habe der Verein in diesem Zeitraum die angefallenen Lohnabgaben in Höhe von 16.578,78 Euro (8.167,73 Euro Lohnsteuer und 8.411,05 Euro DB) weder gemeldet noch entrichtet.

In der Folge entrichtete der Verein beginnende mit 16.03.2011 bis 04.07.2011 fünf monatliche Raten á 1.300 Euro.

Die mit Selbstanzeige bekanntgegebenen Lohnabgaben wurden am 23.02.2011 am Abgabenkonto des Vereins verbucht.

Zu diesem Zeitpunkt befand sich auf dem Abgabenkonto des Vereins ein Guthaben von 1.000 Euro, welches auf Grund einer Überweisung vom 08.02.2011 entstanden war. Davor war das Konto der Bf. ausgeglichen.

Im Jahr 2010 erfolgten *drei* Einzahlungen auf das Abgabenkonto des Vereins, davon 3.000 Euro ohne Widmung am 16.04.2010. Die letzte Einzahlung erfolgte am 20.07.2010. Alle Einzahlungen, ob gewidmet oder nicht gewidmet betrafen Lohnabgaben 2009 und Zeiträume davor.

Nach Verbuchung der nachgemeldeten Lohnabgaben befand sich auf dem Abgabenkonto des Vereins ein Rückstand in Höhe von 15.578,78 Euro (16.578,78 Euro minus 1.000 Euro).

Die Lohnabgaben Februar, April und Juni 2011 wurden gemeldet und entrichtet. Die Einzahlungen waren gewidmet und wurden mit den gemeldeten Lohnabgaben ordnungsgemäß verrechnet.

Die monatlichen Raten von á 1.300 Euro, welche von März bis einschließlich Juli 2011 bezahlt wurden, wurden mit den ältesten fälligen Lohnabgaben laut Selbstanzeige verrechnet.

Von den Abgaben laut Selbstanzeige hafteten nach Verbuchung des Guthabens von 1000 Euro und den fünf Raten á 1.300 Euro ( $5 \times 1.300 = 6.500$ ) noch 9.078,79 Euro aus.

Dieser Betrag wurde auch im Konkurs des Vereins als Forderung angemeldet. Offen waren darin die Lohnsteuer 07/2010 bis 01/2011 in Höhe von 4.344,23 und die Dienstgeberbeiträge 06/2010 bis 01/2011.

Am 12.12.2011 zahlte das Finanzamt die letzten 4 Raten á 1.300 Euro, zusammen 5.200 Euro, an die Masse zurück.

Dadurch kam es zum Wiederaufleben jener Lohnabgaben, die mit diesen Raten verrechnet worden waren. Davon betroffen waren aber nur Lohnzahlungszeiträume vor Juli 2010.

Der angefochtene Haftungsbescheid beginnt erst mit der Lohnsteuer 07/2010.

Danach sind die haftungsgegenständlichen Abgaben, *wie schon in der Beschwerde vorentscheidung* dargelegt, von der Rückzahlung an die Masse nicht berührt.

Abgabenschulden, die durch die Rückzahlung wieder auflebten, sind vom Haftungsbescheid definitiv nicht erfasst.

Die offene Lohnsteuer 07/2010 bis 01/2011 wurde um die Konkursquote im Ausmaß von 24,2203% gekürzt.

Da die Bf. auch in den Monaten 03/2011 (608,77 Euro) und 05/2011 (590,40 Euro) die geschuldete Lohnsteuer weder meldete noch entrichtete, wurden diese Abgaben neben der Lohnsteuer 09/2011 gemäß § 82 EStG 1988 mit Bescheid vom 10.11.2011 dem Verein als Haftenden vorgeschrieben.

Der Bescheid weist zwar eine Gesamtsumme von 10.154,67 Euro auf, doch im Bericht über die Außenprüfung vom 10.11.2011, auf den sich der Bescheid stützt, sind die Einzelbeträge aufgegliedert.

Dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid wurden der Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988, der Bericht über die Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung, alle vom 10.11.2011, *beigelegt*.

Die Bf. hatte also alle Informationen über die einzelnen Haftungspositionen im Haftungsbescheid.

In der Beschwerde vorentscheidung wurde deutlich darauf verwiesen, dass die Position Lohnsteuer 01-09/2011 nur Nachforderungen an Lohnsteuer 03/2011 und 05/2011 betrifft.

Die Bezeichnung Lohnsteuer 01-09/2011 ist im Zusammenhang mit dem Bericht über die Außenprüfung und den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung deutlich definiert.

Auch die Lohnsteuerschulden 03/2011 und 05/2011 wurden im haftungsbescheid um die Konkursquote gekürzt.

Allerdings ist dem Finanzamt hier ein Rechenfehler unterlaufen.

Die Berechnung in Euro stellt sich wie folgt dar:

Zeitraum	Betrag	Quote%	offen
Lohnsteuer 03/2011	608,77	-24,2203	461,32
Lohnsteuer 05/2011	590,40	-24,2203	447,43
Summe			908,75

Der unter 01/2011 bis 09/2011 zusammengefasste Haftungsbetrag wird aufgeteilt auf Lohnsteuer 03/2011 in Höhe von 461,32 Euro und Lohnsteuer 05/2011 in Höhe von 447,43 Euro.

Insgesamt kürzt sich der Haftungsbetrag von 4.236,27 Euro auf 4.200,69 Euro, was zu einer Minderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid von 35,58 Euro führt.

#### *Ad 2) Kausalität – Anfechtungsrelevanz*

Die Bf. führt darin vereinfacht aus, dass bei Lohnkürzungen auch die Lohnsteuer nur in geminderter Höhe zu zahlen sei.

Im Beschwerdefall handelt es sich nur um geschuldete Lohnsteuer für tatsächlich ausbezahlte Löhne.

Das geht sowohl aus der Selbstanzeige als auch aus dem Bericht der Außenprüfung hervor.

Die Bf. führt hier aus, dass eine gänzliche Bezahlung der geschuldeten Lohnsteuer zur Gläubigerbevorzugung und zur Rückforderung durch den Masseverwalter führen hätte müssen.

Für Rückzahlungen auf Grund einer Anfechtung gäbe es keine Haftung nach § 9 in Verbindung mit §§ 80 ff BAO.

Diesbezüglich verwies die Bf. auf VwGH 93/08/0146 (zur Haftung nach § 67 Abs. 10 ASVG).

Im Beschwerdefall übersieht die Bf., dass ihr rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten darin bestanden hat, dass sie die gegenständlichen Abgaben nicht fristgerecht entrichtet hat.

Auch ein nach Eintritt der Fälligkeit von Abgaben eingebrachtes Ratenansuchen ändert nichts daran, dass ein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabentrachtung vorliegt (vgl. beispielsweise VwGH 21.12.2005, ZI. 2001/14/0154).

Erschwerend kommt dazu, dass die Bf. über ein Jahr die geschuldeten Abgaben dem Finanzamt gar nicht gemeldet hatte.

Der Abgabenausfall wäre nicht eingetreten, wenn die Abgaben bereits pflichtgemäß bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden wären.

Es liegt danach ein Verursachungszusammenhang zwischen der Uneinbringlichkeit der Abgaben und der Pflichtverletzung der nicht zeitgerechten Entrichtung vor.

Eine anfechtbare Gläubigerbevorzugung kann im Falle der ordnungsgemäßen Entrichtung der geschuldeten Lohnsteuer nicht vorliegen, da der Gleichbehandlungsgrundsatz für die Lohnsteuer nicht gilt.

Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Beschwerdeführer vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (vgl. für viele etwa VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142, VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106 mwN).

Das Vorbringen der Bf. zum Gleichheitssatz bei Lohnabgaben und das Primat des Insolvenzrechts sind unter diesem Gesichtspunkt unbeachtlich.

Der Bf. übersieht auch, dass die Fälligkeiten der Lohnsteuern 07/2010 bis 01/2011 weiter als sechs Monate vor der Konkurseröffnung zurückliegen.

Bereits durch die Ratenzahlung getilgte und infolge der Rückzahlung wiederum offene Abgabenschulden (Lohnsteuer) wurden in den angefochtenen Haftungsbescheid nicht aufgenommen.

Die Bf. beantragte die Zeugeneinvernahme des Masseverwalters, zu dem Thema, ob die voll einbezahlte Lohnsteuer zu einer Anfechtung der Einzahlung geführt hätte.

Zum einen handelt es sich größtenteils um Fälligkeiten, die vor dem Anfechtungszeitraum liegen und zum anderen wird auf die oa. Ausführungen betreffend § 78 Abs. 3 EStG 1988 verwiesen.

Eine Befragung des Masseverwalters zur Rechtslage und einen hypothetischen Sachverhalt stellt im Übrigen kein geeignetes Beweisthema dar. Dieser Beweisantrag wird daher abgelehnt.

### *Ad 3.) Zahlung der beschwerlichsten Schuld nach § 1416 ABGB*

Die Bf. fordert in ihrer Beschwerde für ungewidmeten Zahlungen auf das Abgabenkonto des Vereins im Sinne des § 1416 ABGB die Verrechnung mit den ältesten und beschwerlichsten Schulden. Es sei ihr nicht erklärlich, warum es Lohnsteuer von 07/2010 bis 01/2011 gäbe.

Dem ist zu entgegnen, dass der Verein am 22.02.2011 Selbstanzeige beim Finanzamt eingebracht hatte, wonach die Lohnabgaben von 01/2010 bis 01/2011 weder gemeldet noch entrichtet wurden. Für diese Abgaben wurden Ratenzahlungen gewährt. Die Raten wurden mit den jeweils ältesten offenen Lohnabgaben verrechnet.

Ungewidmete Zahlungen (bis auf die Zahlung von 1.000 Euro am 08.02.2011) erfolgten im Übrigen nicht. Diese Zahlung wurde ohnehin mit den ältesten fälligen und verbuchten Lohnabgaben.

Die Bf. als Vereinsobfrau hat bewusst für ein ganzes Jahr keine Lohnabgaben entrichtet und hatte im Zeitpunkt der Selbstanzeige auch nicht die Mittel für deren Entrichtung.

Warum die Bf. sich dennoch offene Lohnsteuerschulden des Vereins ab 07/2010 nicht erklären kann ist unter diesen Umständen gänzlich unverständlich.

Die Berufung der Bf. auf die Verrechnungsbestimmung des § 1416 ABGB ist für das Abgabungsverfahren unbeachtlich.

Hier gelten die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO).

Nach § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben (die Lohnsteuer gehört zu diesen Abgaben) und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in *laufender* Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Es hat danach eine kumulative kontokorrentmäßige Verbuchung zu erfolgen.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem *Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten* zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Abgabenschuldigkeiten, für

welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Nichts anderes, als eine Verrechnung nach diesen gesetzlichen Vorgaben ist im Beschwerdeverfahren geschehen. Es ist der Bf. nicht gelungen, eine unrichtige Verrechnung der Einzahlungen nachzuweisen.

#### *Ermessen:*

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch die Bf. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134), auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

In der Vorhaltbeantwortung vom 05.05.2014 verweist die Bf. auf ihre geringen Einkünfte von rund 1.700 Euro pro Monat, welches ihr nach Abzug eines jährlichen Betrages von rund 44.000 Euro zur Verfügung stünde. Außerdem sei die Bf. Alleinerzieherin und wurde sie als Bürgin für ein Darlehen des Vereins in Höhe von 20.000 Euro in Anspruch genommen. Dieses Vorbringen steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139).

Soweit die Bf. damit zum Ausdruck bringen möchte, dass Uneinbringlichkeit oder nur schleppende Einbringung der geltend gemachten Verbindlichkeiten bei der Bf. vorlägen und die Heranziehung zur Haftung in Ausübung des Ermessens nicht zweckmäßig sei, ist darauf hinzuweisen, dass die allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervor gekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (VwGH 28.11.2002, 97/13/0177; VwGH 14.12.2006, 2006/14/0044; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0139).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. 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 uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Von der Bf. wurden keine Gründe vorgebracht, die bei Abwägung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit eine andere Einschätzung bewirken hätten können.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme der Bf. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschulden des Vereins zu Recht.

Wie bereits dargestellt, wird die Haftungssumme auf 4.200,69 Euro eingeschränkt.

Im Übrigen war die Beschwerde abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Im Beschwerdefall stützt sich die Entscheidung auf die umfangreiche und eindeutige Judikatur, weshalb die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind. Eine ordentliche Revision ist daher *nicht* zulässig.

Graz, am 2. Jänner 2017