

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache von Bf., vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 07.04.2014 betreffend Lohnsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (=Bf. war laut Firmenbuch gemeinsam mit einer zweiten Geschäftsführerin vom 26.02.1990 bis 08.08.2012 Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH (=Komplementär GmbH). Die Komplementär GmbH wurde am 08.08.2012 gelöscht.

Die Komplementär GmbH war seit 18.04.1990 unbeschränkt haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft (= kurz KG) und war ab diesem Zeitpunkt auch selbstständige alleinige Vertreterin der KG.

Über die KG wurde mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS vom 08.05.2008 der Konkurs eröffnet. Die Gesellschaft war ab diesem Zeitpunkt infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

Mit Beschluss des Insolvenzgerichtes vom 02.02.2011 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben.

Die Amtswegige Löschung der KG gemäß § 10 Abs. 2 FBG erfolgte am 07.06.2011.

Auf dem Abgabenkonto der KG hafteten nach Schlussverteilung 330.081,13 Euro aus.

Davon wurden am 05.01.2012 ein Betrag in Höhe von 249.800,89 Euro gelöscht.

Im verbleibenden Rückstand von 80.280,24 Euro sind nachstehende Lohnsteuerschuldigkeiten enthalten:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	2007	33.380,87
Lohnsteuer	03/2007	8.070,10
Lohnsteuer	04/2007	5.397,98
Lohnsteuer	06/2007	6.198,62
Lohnsteuer	07/2007	6.744,66
<b>Summe</b>		<b>60.292,23</b>

Die Lohnsteuer 2007 in Höhe von 33.380,87 wurde mit Bescheid vom 21.02.2008 auf Grund einer Lohnsteuerprüfung festgesetzt.

Diese Nachforderung bezieht sich auf nicht erklärte und nicht abgeführte Lohnsteuer der Lohnzahlungszeiträume 8-12/2007.

Die Lohnsteuernachforderung bezieht sich nur auf geschuldete Lohnsteuer für tatsächlich ausbezahlte Löhne.

Dies geht aus dem als Haftungs- und Festsetzungsbescheid bezeichneten Bescheid vom 20/21.02.2008, mit dem auch geschuldete Dienstnehmerbeiträge und Zuschläge zu den Dienstnehmerbeiträgen festgesetzt wurden, hervor.

In diesem Bescheid wurde auf den Bericht über die Lohnsteuerprüfung vom 01.02.2008 verwiesen.

Darin sind die als „Abfuhrdifferenzen“ bezeichneten nicht erklärten Lohnsteuerschuldigkeiten 08-12/2007 monatsweise aufgegliedert.

*Mit Vorhalt vom 25.01.2012* forderte das Finanzamt die Bf. zur Beantwortung nachstehender Fragen im Hinblick auf eine Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO auf:

*Einleitend verwies das Finanzamt darauf, dass bei einer GmbH & Co KG die Geschäftsführer der Komplementär GmbH für die Abgabenschuldigkeiten der KG haften und wurde die Bf. wie folgt belehrt:*

*„Die Vertreter juristischer Personen haben alle Pflichten der/des Vertretenen zu erfüllen.*

*Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, vorschriftsmäßig entrichtet werden.*

*Vertreter haften mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben der/des Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung dieser Abgaben ein Verschulden trifft. Leichte Fahrlässigkeit gilt bereits als Verschulden.*

*Sie werden daher in Ihrem eigenen Interesse ersucht, zu den nachfolgenden Punkten Stellung zu nehmen bzw. die Fragen/Ersuchen sorgfältig und vollständig zu beantworten und durch Vorlage geeigneter Unterlagen, die zu Ihrer Entlastung dienen können, zu belegen.“*

1.)

Am Konto der KG haften laut beiliegendem Rückstandsausweis folgende Abgabebeträge uneinbringlich aus.

Die im Rückstand ausgewiesenen Selbstbemessungsabgaben sind nach Abgabenarten und

Zeiträumen aufgeschlüsselt.

2.)

Laut Firmenbuchsatzung waren sie ab 26.2.1990 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer als Vertreter der KG bestellt. Auf Grund Ihrer Funktion oblag Ihnen die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Vertretenen.

3.)

Da die unter Punkt 1.) angeführten Abgabebeträge während Ihrer Vertretungsperiode fällig waren bzw. nicht entrichtet wurden, muss das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteiles davon ausgehen, dass Sie der Ihnen aufgetragenen Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Vertretenen nicht vorschriftsgemäß nachgekommen sind.

4.)

Die genannten Beträge sind bei der KG als uneinbringlich anzusehen. Dies ergibt sich zweifelsfrei daraus, dass der Konkurs nach Verteilung des Vermögens der KG aufgehoben wurde.

5.)

Im beiliegenden Rückstandsausweis sind nur mehr die offenen Lohnsteuerbeträge aufgelistet, da diese Beträge für ein eventuelles Haftungsverfahren relevant sind.

Hinsichtlich Lohnsteuer wird nämlich festgehalten, dass aufgrund der Bestimmung des § 73 Abs. 3 Einkommensteuergesetz die Verpflichtung eines Vertretenen hinsichtlich der Lohnsteuer über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinausgeht (z.B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164).

Löhne dürften somit nicht in voller Höhe ausbezahlt werden und sind wie auch andere Schuldigkeiten anteilig zu kürzen. Die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer wäre zur Gänze zu entrichten gewesen.

**Ergänzung des Bundesfinanzgerichtes :**

*Im unter Punkt 1.) angeführten Rückstandsausweis (gemeint war wohl eine Rückstandsaufgliederung) waren die nunmehr haftungsgegenständlichen Lohnsteuerschuldigkeiten aufgelistet .*

In ihrer Stellungnahme (Vorhaltbeantwortung) vom 19.03.2012 führte die Bf. dazu Folgendes aus:

Ad 1)

Die Bf. sei nicht Geschäftsführerin der KG, sondern Geschäftsführerin der Komplementär GmbH gewesen.

Die Bf. könne daher nicht für Abgabenschuldigkeiten der KG in Anspruch genommen werden.

a)

Darüber hinaus hafte der Geschäftsführer nur dann, wenn bei mangelnder Liquidität des Unternehmens die Abgabenschulden nicht wenigstens anteilig befriedigt werden.

Laut dem Wortlaut des § 9 BAO („insoweit“) hafte der Vertreter für die Abgabenschulden des Vertretenen nur in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der (schuldhaften) Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben bestehe.

Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden, hafte der Vertreter nur dann, wenn er die Abgabeforderungen nicht wenigstens anteilig befriedige und dadurch den Abgabengläubiger benachteilige.

b)

Ein Verstoß der Bf. gegen den von der Rechtsprechung aufgestellten Gleichbehandlungsgrundsatz liege nicht vor.

Des Weiteren habe die KG im Zeitraum 2007 bis März 2008 erhebliche Zahlungen an Lohnsteuer an das Finanzamt geleistet.

23.05.2007	50.000 Euro
26.09.2007	20.000 Euro
07.11.2007	20.000 Euro
09.04.2008	20.000 Euro
<b>Summe</b>	<b>110.000 Euro</b>

Des Weiteren habe sie einer Übertragung ihres Steuerguthabens zugestimmt, sodass per 26.07.2007 ein Gesamtbetrag von € 13.328,96 für die Abdeckung der zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Lohnsteuer verbucht werden konnte.

Die Bf. habe jedenfalls die gegenständlichen Lohnsteuerforderungen mehr als anteilmäßig befriedigt, faktisch sei diese Lohnsteuer zur Gänze durch die Bezahlung der oben erwähnten Beträge und der Zustimmung zur Übertragung der privaten Steuerguthaben getilgt.

Die vom Masseverwalter durchgesetzte Anfechtung eines Betrages von 20.000 Euro könne nicht zu Lasten der Bf. gehen.

Zur Bescheinigung der Befriedigung der Forderungen werden folgende Beweismittel zur Vorlage gebracht bzw. beantragt:

./1 Schlussrechnung des Insolvenzverwalters samt Verteilungsentwurf,  
Verfahrenskostenabrechnung,

Liste der Gläubiger, detaillierter Verteilungsentwurf, Aufstellung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung

./2 korrigierte Schlussrechnung des Insolvenzverwalters

- die erfolgten Gutschriften und Übertragungen von Steuerguthaben, wobei auf die jeweiligen

Buchungsmittelungen zu Steuernummer 050/1451 verwiesen wird;

Des Weiteren werden die Einvernahmen von  
Masseverwalter , Rechtsanwalt, Bezirksstadt ;  
GeschäftsführerinI , Adressel ;  
GeschäftsführerinII , Adressell ;  
informierter steuerlicher Vertreter beantragt.

Die Vorlage von weiteren Unterlagen werde ausdrücklich vorbehalten.

c) Eine Haftung der Bf. für Lohnsteuer "2007" im Betrag von € 33.880,87 scheidet ohnehin aus.

Dieser Betrag sei auf Grund einer nachträglichen Prüfung erst im Jahre 2008 vorgeschrieben worden.

Hinsichtlich dieses Betrages liege schon wegen der nachträglichen Vorschreibung und des daraus folgenden mangelnden Kausalitätszusammenhanges keine schuldhaft Pflichtverletzung vor.

Es sei auch darauf hinzuweisen, dass die Bezahlung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern (Lohnsteuer 2007, Lohnsteuer Jänner bis März 2008) die Abgabenschulden nicht endgültig reduziert hätten, da Zahlungen innerhalb von sechs Monaten vor Konkurseröffnung (Mai 2008) vom Insolvenzverwalter angefochten worden wären.

Bescheinigungsmittel:

- Haftungs- und Abgabenbescheid vom 21.02.2008, eingegangen am 26.02.2008;
- Einvernahme der Zeugen

Masseverwalter ;

GeschäftsführerinI ;

GeschäftsführerinII ;

Informierter steuerlicher Vertreter.

d)

Wie im Vorhalt des Finanzamtes ausgeführt, seien die Löhne der Arbeitnehmer nicht zur Gänze entrichtet worden.

Insgesamt seien Dienstnehmeransprüche im Ausmaß von 783.936 Euro nicht befriedigt worden. In diesem Betrag seien allerdings auch zum Teil aus der Schließung des Unternehmens resultierende Ansprüche der Dienstnehmer enthalten.

Zur Bescheinigung der offenen Lohnansprüche werde auf beiliegende Liste der Gläubiger verwiesen (ON 3/18-ON 3/39, ON 3/41, ON 3/54, ON 3/67).

Die Lohnsteuerbeträge für die Zeiträume 2007 bis März: 2008 seien dahingehend zu kürzen.

Die Lohnsteuerschulden seien jedoch auf Grund der oa. Entrichtungen getilgt worden.

Bescheinigungsmittel:

Einvernahme von

- Masseverwalter ;
- GeschäftsführerinI ;
- GeschäftsführerinII .

2) Zusammenfassung und Antrag:

Die Bf. hätte zusammengefasst kein die Haftung begründendes Verhalten im Sinne der §§ 9 und 80 BAO gesetzt.

Die Bf. habe

- keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu verantworten und
- jedenfalls auch erhebliche Forderungen des Finanzamtes im Zeitraum 2007 - März 2008 getilgt;
- keinesfalls schuldhaft Ihre Pflichten als Vertreterin der Komplementär GmbH verletzt;
- ein Kausalitätszusammenhang zwischen einer Pflichtverletzung der Bf. und der Uneinbringlichkeit von Abgaben bestehe nicht;
- die Lohnsteuer sei hinsichtlich der verkürzten Lohnabgaben jedenfalls getilgt;

Es werde daher beantragt, dass das Finanzamt von einer Heranziehung der Bf. zur Haftung § 9 iVm § 80 BAO für Abgabenschuldigkeiten der KG Abstand nehme.

In der Folge erließ das Finanzamt am 21.11.2012 einen *Ergänzungsvorhalt* an die Bf.  
*Das Finanzamt führt darin aus:*

Es werde nicht an der Gleichbehandlung der Gläubiger durch die KG gezweifelt.

Allerdings sei auf geschuldete Lohnsteuerbeträge das Gleichbehandlungsprinzip nicht anzuwenden.

Die Ausbezahlung von Löhnen ohne Einbehaltung und Abfuhr der darauf entfallenden Lohnsteuer stelle in jedem Fall eine Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten im Sinne des § 78 Abs. 3 EStG 1988 dar (siehe VwGH vom 15.12.04, 2004/13/0146). Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 die Lohnsteuer von dem ausgezahlten (allenfalls) niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten.

Zu Punkt 1. c) der Stellungnahme vom 19.3.2012 werde angemerkt, dass für die Lohnsteuer 2007 nicht der Zeitpunkt der Festsetzung (20.2.2008) sondern der Zeitpunkt der Fälligkeit

(15.1.2008) maßgebend ist.

Unter Punkt 1. d) werde angeführt, dass die Löhne der Arbeitnehmer nicht zur Gänze entrichtet worden seien. Dies sei aus der beigelegten Gläubigerliste nicht erkennbar, da darin nur die Gesamtforderungen der einzelnen Arbeitnehmer aufscheinen.

Ab welchem Zeitpunkt definitiv keine Löhne mehr ausbezahlt wurden, sei dem Finanzamt somit nicht bekannt.

Die Bf. werde daher ersucht, Unterlagen nachzureichen, aus denen hervorgehe, ab wann keine Löhne mehr an die Arbeitnehmer ausbezahlt worden waren.

Eine schriftliche Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes liegt nicht vor.

Mit Mail vom 18.03.2014 legte die Bf. Forderungsanmeldungen für drei Arbeitnehmer vor, die nicht den Haftungszeitraum betreffen vor.

Mit dem angefochtenen **Haftungsbescheid** vom 07.04.2014 nahm das Finanzamt die Bf. für folgende Abgabenschulden der KG gemäß § 9 in Verbindung mit §§ 80ff BAO in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Lohnsteuer	2007	33.380,87
Lohnsteuer	03/2007	8.070,10
Lohnsteuer	04/2007	5.397,98
Lohnsteuer	06/2007	6.198,62
Lohnsteuer	07/2007	6.744,66
<b>Summe</b>		<b>60.292,23</b>

Das Finanzamt begründete den Haftungsbescheid wie folgt:

Bei einer GmbH & Co KG werde die KG durch die Komplementär GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Dieser habe die abgabenrechtlichen Pflichten der KG zu erfüllen und hafte bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG gemäß § 9 BAO.

Die Komplementär GmbH, deren Geschäftsführerin die Bf. seit dem 26.02.1990 war, war laut Firmenbuch als unbeschränkt haftende Gesellschafterin der KG eingetragen.

Über das Vermögen der KG wurde der Konkurs nach Verteilung des Vermögens aufgehoben, weshalb die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der KG uneinbringlich seien.

Vertreter juristischer Personen haben alle Pflichten der Vertretenen zu erfüllen.

Insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalteten, vorschriftsmäßig entrichtet werden. Vertreter haften mit ihrem persönlichen Einkommen und Vermögen für unentrichtet gebliebene Abgaben der Vertretenen, wenn sie an der Nichtentrichtung diese Abgaben ein Verschulden trifft. Leichte Fahrlässigkeit gilt bereits als Verschulden.



Hinsichtlich der Lohnsteuer bestehe aufgrund der Bestimmung des § 73 Abs. 3 EStG die Verpflichtung diese zur Gänze zu entrichten und komme der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen (z.B. VwGH 25.2.2003, 87/14/0164). Falls die auf den Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer nicht mehr zur Gänze entrichtet werden könne, seien auch die Löhne nicht mehr in voller Höhe auszuzahlen.

Das Finanzamt habe die Bf. mit Vorhalt vom 21.11.2012 aufgefordert, eine genaue Aufstellung über die Höhe und Zeiträume der nicht bezahlten Löhne vorzulegen. Nach Gewährung von Fristverlängerungen habe die Bf. am 18.03.2014 Unterlagen vorgelegt, aus denen hervorgehe, dass die KG für einige Mitarbeiter für die Zeiträume 01/08-03/08 keine Löhne bezahlt habe.

Diese Zeiträume seien aber vom Haftungsbescheid nicht erfasst.

Mit **Eingabe vom 09.05.2014** brachte die Bf. Beschwerde gegen den Haftungsbescheid ein.

Die Bf. brachte vor, dass die Geschäftsführerhaftung gemäß den Bestimmungen der §§ 9, 80 ff BAO voraussetze, dass Abgabeforderungen bei mangelnder Liquidität des Unternehmens nicht wenigstens anteilig befriedigt worden seien.

Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden und hafte der Vertreter wegen des Kausalitätszusammenhanges nur hinsichtlich jener Abgaben, die er nach Maßgabe der vorhandenen Mittel auch **nicht** anteilig entrichtet hat. Nur hinsichtlich dieses Anteiles liege eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.

Die nunmehr für den Zeitraum 2007 herangezogene Lohnsteuer sei durch die Primärschuldnerin, wie bereits in der Vorhaltbeantwortung vom 19.03.2012 dargestellt, bereits durch Zahlungen in Gesamthöhe von 110.000 Euro abgedeckt worden.

Des Weiteren sei mit 26.07.2007 eine Steuergutschrift von 13.328,96 Euro für die Abdeckung der zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Lohnsteuer herangezogen worden.

Die gänzliche Abdeckung der Lohnsteuer könne durch den nachträglich vom Masseverwalter durchgesetzten Anfechtungsanspruch von 20.000 Euro keine Änderung zu erfahren.

Da die Lohnsteuer für das Jahr 2007 de facto von der KG zur Gänze entrichtet worden sei, sei der angefochtene Haftungsbescheid zur Gänze aufzuheben.

Selbst wenn man davon ausgehe, dass die oa. Zahlungen in Höhe von 123.328,96 Euro nicht für die Abdeckung der Lohnsteuer für das Jahr 2007 herangezogen werden können, sei ein Haftungstatbestand der Bf. nicht gegeben:

Nur eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters eines Unternehmens könne zu einer Haftung gemäß § 9 iVm §§ 80 ff BAO führen.

Die Bf. habe sich redlich bemüht, die Lohnsteuerforderungen auch für das Jahr 2007 zu befriedigen, weshalb alleine im Jahre 2007 Zahlungen von mehr als 100.000 Euro

geleistet worden seien. Selbst noch unmittelbar vor Konkurseröffnung über das Vermögen der KG habe diese eine Zahlung von 20.000 Euro (09.04.2008) getätigt.

Von einer Pflichtverletzung der Bf. könne sohin keinesfalls ausgegangen werden.

Eine Haftung der Bf. für die nicht näher definierte "Lohnsteuer 2007" im Betrag von 33.880,87 Euro scheide jedenfalls aus, weil dieser Betrag erst im Zuge einer nachträglichen Prüfung im Jahre 2008 vorgeschrieben worden sei.

Zu diesem Zeitpunkt habe sich die KG bereits in einem finanziellen Engpass befunden und habe die Bf. als Geschäftsführerin alles daran gesetzt, die Abgabenverbindlichkeiten des Finanzamtes, insbesondere die Lohnsteuer, zur Gänze abzudecken.

So sei noch die genannte Zahlung vom 09.04.2008 in Höhe von 20.000 Euro geleistet worden.

Von einer schuldhaften Pflichtverletzung, könne sohin keinesfalls ausgegangen werden, insbesondere fehle jeglicher Kausalitätszusammenhang zwischen der behaupteten Pflichtverletzung und dem Entgang von nachträglich vorgeschriebenen Abgaben.

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.04.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Das Finanzamt führte darin aus:

Wie bereits im angefochtenen Haftungsbescheid dargelegt, sei die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot ausgeschlossen. Werde die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und abgeführt, liege darin nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers.

Die von der Bf. angeführten Zahlungen in den Jahren 2007 und 2008 seien mangels entsprechender Verrechnungsweise gemäß § 214 Abs. 1 BAO mit den ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen gewesen.

Zu den in der Beschwerde angeführten Zahlungen werde festgehalten:

a)

*Zahlung vom 23.5.2007 in Höhe von 50.000 Euro*

Diese Zahlung sei auf Grund einer Vereinbarung mit dem Finanzamt zur Hintanhaltung eines Konkursantrages durch die Finanzverwaltung getätigt worden.

Diese Zahlung habe den Gesamtrückstand gekürzt und sei nicht zur Tilgung der haftungsgegenständlichen Lohnabgaben zu verwenden gewesen.

b)

*Zahlung vom 26.9.2007 in Höhe von 20.000 Euro*

Diese Zahlung erfolgte auf Grund eines Zahlungserleichterungsbescheides vom 22.8.2007. Mit diesem Bescheid seien monatliche Teilzahlungen ab 9/2007 bewilligt worden.

Somit verringerte auch diese Zahlung den Gesamtrückstand. Außerdem seien zum Zeitpunkt der Bewilligung des Zahlungserleichterungsansuchens nur Lohnsteuerbeträge im Rückstand enthalten gewesen, die nicht vom Haftungsbescheid erfasst sind.

c)

*Zahlung vom 7.11.2007 in Höhe von 20.000 Euro*

Die Lohnabgaben 1/07, 2/07, Säumniszuschläge und die Umsatzsteuer für den Kalendermonat 3/07 seien mit dieser Zahlung getilgt worden. Auch die Lohnsteuer 1#2/2007 sei nicht vom Haftungsbescheid erfasst.

d)

*Zahlung per 9.4.2008 in Höhe von 20.000 Euro*

Es handle sich dabei um eine freiwillige Teilzahlung. Eine Ratenvereinbarung sei zu diesem Zeitpunkt nicht mehr aufrecht gewesen, da am 03.04.2008 ein Zahlungserleichterungsansuchen abgewiesen worden sei.

Auf dem Einzahlungsbeleg sei der Hinweis "GEB 2007" 20.000 Euro vermerkt.

Für eine genaue Verrechnungsweisung müsse die Abgabenart, der entsprechende Zeitraum und die Betragshöhe angegeben werden.

Diese Zahlung sei mit der Umsatzsteuer 3/07, dem Säumniszuschlag, der Lohnsteuer 05/07 und zum Teil mit dem Dienstgeberbeitrag 05/07 verrechnet wurden.

Die Lohnsteuer für den Kalendermonat 05/07 sei ebenfalls nicht im Haftungsbescheid enthalten.

Dem Einwand der Bf., dass sie keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe, könne nicht gefolgt werden, da die der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer zu Grunde liegenden Löhne auch ausbezahlt worden waren.

Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

Mit Eingabe vom 26.06.2014 stellte die Bf. einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht ohne nähere Begründung. Auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung wurde nicht eingegangen.

**Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen**

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben fest, da die KG nach Verteilung des Massevermögens über keine weiteren Mittel mehr verfügte.

Feststeht, dass die Bf. Geschäftsführerin der Komplementär GmbH war.

Die Komplementär GmbH wurde am 22.04.2012 von Amts wegen gemäß § 40 FBG gelöscht.

Nach Einstellung des Insolvenzverfahrens, Verteilung des Massevermögens mit einer Quote von 8,66375 und Beendigung der KG haften auf dem Abgabenkonto der KG die vom gegenständlichen Haftungsverfahren erfassten Lohnsteuerbeträge aus.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20/21 Februar 2008 wurde der KG Lohnsteuer in Höhe von 37.094,66 Euro als Abfuhrdifferenzen für die Monate 8-12/2007 vorgeschrieben.

Das heißt, diese Lohnsteuer war geschuldet, wurde aber weder erklärt, noch abgeführt.

Im Haftungsbescheid scheint diese als Lohnsteuer 2007 bezeichnete Steuer im aushaftenden Ausmaß (nach Abzug der Quote) in Höhe von 33.880,87 Euro aus.

Für diese Lohnsteuerschuldigkeiten betreffen die Zeiträume 03/2007, 04/2007, 06/2007 und 07/2007 im Gesamtausmaß von 60.292,23 wurde die Bf. als Haftende in Anspruch genommen.

*a) Die Bf. bringt dagegen vor, dass sie als Geschäftsführerin der Komplementär GmbH nicht für Abgabenschuldigkeiten der Bf. haften könne:*

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

Nach § 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.

Die Bf. war im haftungsrelevanten Zeitraum als Geschäftsführerin der Komplementär GmbH im Firmenbuch eingetragen. Bei einer GmbH & Co. KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Dieser Geschäftsführer, der zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, hat die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen, und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei einer schuldhaften Pflichtverletzung

haftet der Geschäftsführer der GmbH für die Abgaben der KG (VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107, VwGH 27. 3. 1996, 93/15/0229, VwGH 24. 1. 1996, 94/13/0069, VwGH 7. 6. 1989, 88/13/0127, siehe auch UFS 09.05.2005, RV/0535-I/03, VwGH 23.04.2008, 2006/13/0053, 24.03.2009, 2006/13/0156, siehe *Ritz*, BAO Kommentar, 5. Auflage, § 9 Tz 2).

Damit ist klargestellt, dass entgegen der nicht weiter begründeten Behauptung der Bf. diese als Geschäftsführerin der Komplementär GmbH sehr die abgabenrechtlichen Pflichten der KG zu erfüllen hatte. Die Bf. gehört danach zum Personenkreis der Haftungspflichtigen im Sinne der oa. Bestimmungen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

b)

*Unbestritten* sind die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der KG *uneinbringlich*.

c)

*Die Bf. bestreitet, eine schuldhafte Pflichtverletzung begangen zu haben, da sie alle Gläubiger gleich behandelt habe, nicht über die erforderlichen Mittel zur Begleichung der Haftungsabgaben verfügt habe, die Löhne für die haftungsgegenständliche Lohnsteuer nicht ausbezahlt worden seien und außerdem im Falle der völligen Befriedigung der Haftungsabgaben ein Anfechtungstatbestand im Insolvenzverfahren vorgelegen wäre.*

*Darüber hinaus sei die Lohnsteuer 2007 in Höhe von 33.880,87 erst im Jahr 2008 also nach den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten vorgeschrieben worden, weshalb sie auch aus diesem Grunde exkulpiert sei.*

Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Der Arbeitgeber hat die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen (§ 79 Abs. 1 EStG 1988).

Nach § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat nämlich 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.

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, Slg.N.G. Nr. 7038/F, 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, VwGH 15. 12. 2004, 2004/13/0146; VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0168, siehe auch UFS 22.07.2005, RV/1396-W/04).

Wie bereits wiederholt vom Finanzamt ausgeführt, ist nach ständiger Rechtsprechung die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer jedenfalls einzubehalten und spätestens am Fälligkeitstag in voller Höhe zu entrichten. Dies unabhängig von den vorhandenen liquiden Mitteln. Reichen die Mittel nicht zur vollen Entrichtung aus, sind die Lohnzahlungen entsprechend der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 entsprechend zu kürzen.

Die Bf. ist auf diese Ausführungen des Finanzamtes, die sowohl im Vorhalt, im Bescheid als auch in der Beschwerdevorentscheidung dem Bf. zur Kenntnis gebracht worden waren, nicht weiter eingegangen, sondern hat nur stereotyp auf die Gleichbehandlung und die mangelnden liquiden Mittel verwiesen.

Die Bf. vermag daher mit ihrem Hinweis auf die mangelnden liquiden Mittel und das Gleichbehandlungsgebot keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen.

Die Bf. hat im Verfahren vor dem Finanzamt vorgebracht, dass für die haftungsgegenständliche Lohnsteuer infolge der prekären wirtschaftlichen Lage der KG auch keine Löhne mehr ausbezahlt worden seien.

Diese Behauptung konnte die Bf. nicht beweisen.

Bereits im angefochtenen Haftungsbescheid verweist das Finanzamt darauf, dass die Bf. lediglich nachgewiesen habe, dass für einige Mitarbeiter für die Zeiträume 01/2008 bis 03/2008 keine Löhne mehr ausbezahlt worden seien, diese Zeiträume vom Haftungsbescheid aber nicht erfasst seien. Die Bf. ist weder in der Beschwerde, noch im Die Bf. konnte ihre Behauptung, dass die Löhne hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer nicht bezahlt worden seien, nicht beweisen.

Es steht daher fest, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer auch von der KG geschuldet wird bzw. wurde.

Dem Vorbringen der Bf., dass im Falle einer vollen Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabe eine Anfechtung durch den Insolvenzverwalter zu erwarten war, ist entgegenzuhalten, dass das Insolvenzverfahren erst am 08.05.2008 eröffnet wurde. Es lagen daher zumindest die Fälligkeiten der Lohnsteuer 03/2007, 04/2007, 06/2007 und 07/2007 außerhalb des Anfechtungszeitraumes.

Von einer Anfechtung hätte lediglich Nachforderungsbetrag von 33.880,87 Euro betroffen sein können.

Nach Ansicht des VwGH kann es im Haftungsverfahren allerdings dahingestellt bleiben, ob oder inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Im Übrigen ist es auch nicht maßgeblich, ob das Finanzamt bei "ordnungsgemäßer" - fiktiver - Reduktion der Löhne auch nicht "die volle Lohnsteuer" erhalten hätte (siehe bspw. VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Die Bf. schließt die Haftung betreffend die nicht definierte Lohnsteuernachforderung 2007 in Höhe von 33.880,87 Euro auch deshalb aus, weil diese erst im Jahr 2008 (21.02.2008) vorgeschrieben wurde, weshalb eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vorliegen könne.

Die Bf. führt dazu aus, dass diese Abgaben zu einem Zeitpunkt vorgeschrieben wurden, als die KG sich bereits in einem finanziellen Engpass befand.

Dem ist zu entgegnen, dass die diese Vorschreibung auf Grund der Nichterklärung geschuldete Lohnsteuer der Zeiträume 08 bis 12/2007 erfolgte. Dies geht aus dem Bericht über die Lohnsteuerprüfung 2007 vom 21.02.2008, auf den der Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20/21.02.2008 Bezug nimmt, deutlich hervor.

Diese Steuern wurden zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten weder erklärt noch abgeführt. Diese Steuern waren aber schon lange vor deren Festsetzung fällig. Warum darin keine schuldhafte Pflichtverletzung liegen soll ist nicht nachvollziehbar.

Die Bf. habe sie sich redlich bemüht die Lohnsteuerforderungen für das Jahr 2007 zu befriedigen. Sie habe alleine im Jahr im Jahr 2007 Zahlungen von mehr als 100.000 Euro geleistet.

Sie habe auch alles daran gesetzt die Lohnsteuer zur Gänze abzudecken. So habe sie noch am 09.04.2008 eine Zahlung von 20.000 Euro geleistet.

Das Finanzamt zeigte in der Beschwerdevorentscheidung auf, dass die genannten Zahlungen nicht mit den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern zu verrechnen waren, da sie keine Verrechnungsweisungen enthielten und daher gemäß § 214 BAO mit den ältesten verbuchten Abgabenschulden zu verrechnen waren.

*Nach § 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; .....*

Die Zahlung vom 09.04.2008 sei außerdem zum Teil mit der Lohnsteuer 05/2007 verrechnet worden, welcher Zeitraum auch nicht von der Haftung erfasst ist.

Hinsichtlich einer etwaigen Anfechtungsproblematik wird darauf verwiesen, dass es nach Ansicht des VwGH im Haftungsverfahren dahingestellt bleibt, ob oder inwieweit von den Vertretern geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der Konkursordnung wegen Begünstigung von Gläubigern rechtsunwirksam bzw. anfechtbar gewesen wären, (VwGH 26.5.2004, 2001/08/0043).

Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat eine Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) die Wirkung eines Vorhaltes (z.B. VwGH 10.3.1994, 92/15/0164).

Da die Bf. den in der Beschwerdevorentscheidung enthaltenen Fakten im Vorlageantrag nicht entgegengetreten ist, konnte das Bundesfinanzgericht diese als richtig annehmen (VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0205, siehe auch UFS 05.01.2011, RV/2839-W/10).

Es ist daher davon auszugehen, dass die im Jahr 2007 geleisteten Zahlungen in Höhe von rund 123.000 Euro und die Zahlung vom 09.04.2008 in Höhe von 20.000 Euro nicht mit den haftungsgegenständlichen Lohnsteuern verrechnet wurden und auch nicht zu verrechnen waren.

Das aber die von der Haftung erfassten Lohnsteuern nach Verteilung des Massevermögens noch offen und uneinbringlich sind, musste von einer schuldhaften Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuern ausgegangen werden.

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung wegen Nichtentrichtung von Abgaben, ist in der Nichtentrichtung auch die Ursache der Uneinbringlichkeit (Abgabenausfall) zu erblicken. Die Pflichtverletzung ist danach kausal für die Uneinbringlichkeit (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0127, VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).



Feststeht, dass die pflichtwidrige Nichtabfuhr der geschuldeten Lohnsteuer der KG kausal für die Uneinbringlichkeit dieser Abgaben ist und der Bf. als verantwortlicher Geschäftsführerin der Komplementär GmbH dieses pflichtwidrige Verhalten zuzurechnen ist. Der Rechtswidrigkeitszusammenhang liegt danach vor.

Die Bf. kann daher nach den Bestimmungen der § 9 in Verbindung mit §§ 80ff BAO als Haftende für diese Abgabenschuldigkeiten in Anspruch genommen werden.

Es ändert nichts daran, dass die Bf. im Vorfeld der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bemüht war die Insolvenz zu vermeiden und auch immer wieder Zahlungen an das Finanzamt geleistet hatte.

Die von der Bf. im Ermittlungsverfahren beantragten Zeugeneinvernahmen sind entbehrlich, da die Bf. *nicht dargetan* hat, dass die vom FA vorgenommenen Verbuchungen der Zahlungen im Jahr 2007 und 2008 entgegen den Weisungen der Bf. erfolgt seien, was diese Zeugen allenfalls beweisen sollten.

Weiters konnte das FA der Bf. nachweisen, dass die haftungsgenständliche Lohnsteuer nicht die Löhne betraf, die nicht mehr zur Auszahlung gelangten. Die Bf. widersprach weder in der Beschwerde noch im Vorlagantrag diesen Feststellungen. Auch diesbezüglich bedurfte es keiner weiteren Klärung durch die Einvernahme der genannten Zeugen. Die Grundlagen der Feststellungen der Behörde sind offenkundig und bedürfen keiner weiteren Beweise.

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 Beschwerdefall ist es erwiesen und unstrittig, dass die haftungsgenständliche Lohnsteuer bei der Primärschuldnerin *uneinbringlich* ist.

Daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens auf Sicherung des Steueraufkommens nur auf die Bf. und die zweite Geschäftsführer der Komplementär GmbH zurückgegriffen werden. Das Finanzamt hat daher auch die zweite Geschäftsführer als Haftende für die gegenständlichen Abgaben zur Haftung herangezogen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren *Zweckmäßigkeitsüberlegungen* dann vernachlässigt werden, wenn es feststeht, dass diese bei der Primärschuldnerin uneinbringlich ist.

Dazu kommt, dass der Bf. Pensionseinkünfte von rund 37.000 Euro brutto zufließen und die Einbringlichkeit bei der Bf. durchaus möglich ist.

Aus den genannten Gründen hat daher das Finanzamt in Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bf., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, den Vorzug gegeben.

### **Unzulässigkeit der Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Im Gegenteil stützt sich die Entscheidung auf ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision **nicht** zulässig.

Graz, am 27. April 2015