



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. J., vom 10. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Juli 2007 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftung wird auf folgende Abgabenträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Lohnsteuer	4/2000	15.5.2000	20.514,45 €
Lohnsteuer	5/2000	15.6.2000	19.929,00 €
Lohnsteuer	6/2000	17.7.2000	22.350,97 €
Umsatzsteuer	4/2000	15.6.2000	5.326,24 €
Umsatzsteuer	5/2000	17.7.2000	3.098,58 €

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war gemeinsam mit seiner (am verstorbenen) geschiedenen Ehegattin D. Geschäftsführer der X-GmbH (kurz: GmbH), die geschäftsführende Komplementärin der X-KG (kurz: KG) war.

Das am 26.7.2000 über das Vermögen der KG eröffnete Konkursverfahren wurde nach Vollzug der Schlussverteilung am 11.9.2006 gemäß § 139 der im Berufungsfall noch maßgeblichen Konkursordnung aufgehoben. Auf die Gläubiger entfiel eine Quote von 6,741048 Prozent.

1.2. Das Finanzamt führte ein Ermittlungsverfahren betreffend eine eventuelle Haftungsanspruchnahme des Bw. durch und vernahm diesen am 6.6.2006. In einer diesbezüglichen Niederschrift machte der Bw. Angaben zur Geschäftsgebarung der Firmengruppe, der die erstschuldnerische KG angehört hatte, und schilderte die Gründe für den Vermögensverfall des Unternehmens. Ende 1999 sei der Exportmarkt in Deutschland weggebrochen, sodass die Firmengruppe eine Zwischenfinanzierung benötigt habe. Die Hausbank (A-Bank) habe die Zurverfügungstellung entsprechender Mittel von einer Mitbeteiligung der B-Bank abhängig gemacht, die sich jedoch in der Folge zurückgezogen habe. Die Firmengruppe sei sodann innerhalb weniger Tage insolvent geworden. Weiters gab der Bw. an, dass „liquiditätsmäßig alles an die Banken abgetreten“ gewesen sei (Zessionen, Verpfändungen etc.). Die Banken hätten die Firmengruppe „am Gängelband“ gehabt und sich entsprechend abgesichert. Die Geschäfte seien vom Bw. und seiner geschiedenen Ehegattin geführt worden. Der Bw. sei an der Gesellschaft zu 74% beteiligt gewesen, seine geschiedene Gattin zu 26%. Zwar habe der Bw. die Hauptverantwortung getragen, jedoch hätten die Hausbanken durch einen 1995 engagierten Betriebsberater „kräftig mitgewirkt“. Ohne Zustimmung des Betriebsberaters und der Hausbank habe keine wesentliche Entscheidung getroffen werden können. Die Gläubiger seien gleich behandelt worden, wobei die Banken noch Geld zugeschossen hätten, weil sie von einer erfolgreichen Sanierung des Unternehmens überzeugt gewesen seien. Als das Unternehmen an den Rand des Zusammenbruches geraten sei, sei ein Insolvenzexperte zugezogen worden, um nichts falsch zu machen. Vom Masseverwalter seien etliche Anfechtungsprozesse insbesondere gegen die finanzierenden Banken im Zusammenhang mit Eigentumsvorbehalten geführt worden. Im Konkurs sei auch das Privatvermögen des Bw. verwertet worden; derzeit gehe er einer geringfügigen Beschäftigung nach. Nach Ansicht des Masseverwalters sei die Geschäftsführung der KG ordnungsgemäß gewesen, zumal er gegen die Geschäftsführer „nichts unternommen“ habe.

1.3. Mit Schreiben vom 8.11.2006 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass auf dem Abgabekonto der KG folgende Abgabenschuldigkeiten unberichtigt aushafteten: Umsatzsteuer 4/2000: 29.078,27 €; Umsatzsteuer 5/2000: 154.929,25 €; Lohnsteuer 1-6/2000: 62.794,42 €.

Dazu wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass dem Bw. als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der KG oblegen sei. Da die gegenständlichen Abgaben während der Funktionsperiode des Bw. fällig geworden bzw. nicht entrichtet worden seien, müsse das Finanzamt bis zum Beweis des

Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht vorschriftsmäßig nachgekommen sei. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der KG stehe fest.

Falls die Gesellschaft zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, möge eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit den zu den Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen vorgelegt werden. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger der KG sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Weiters seien alle verfügbar gewesenen Mittel anzugeben (Bargeld, offene Forderungen). Dem Bw. werde es freigestellt, die finanzielle Situation der Gesellschaft zu den Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gesellschaftsgläubiger auch auf andere Weise darzustellen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse der Bw. den Nachweis erbringen, welche Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger befriedigt worden seien. Im Fall der Nichterbringung dieses Nachweises müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. seine Verpflichtung, die Abgaben der Gesellschaft aus den von ihm verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe und dass diese Pflichtverletzung ursächlich für den Abgabenausfall gewesen sei. In diesem Fall hafte der Bw. für die uneinbringlichen Abgaben in voller Höhe.

Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht erbracht, sei es im Ermessen des Finanzamtes gelegen, die Haftung für die gegenständlichen Abgaben auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, bei einer den Bw. treffenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen verdränge, erwäge das Finanzamt, die Vertreterhaftung des Bw. geltend zu machen.

Diesem Vorhalt waren der Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 9.5.2001 sowie der Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9.2.2001 beigeschlossen.

1.4. In einer Stellungnahme vom 29.1.2007 erstattete der vormalige steuerliche Vertreter des Bw. ein umfangreiches Vorbringen zu den Tatbestandsvoraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Höhe der im Vorhalt vom 8.11.2006 angeführten Abgaben nicht nachvollziehbar sei, weil im Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 9.5.2001 lediglich eine Nachforderung in Höhe von 1.505 S ausgewiesen sei und der Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9.2.2001 den Prüfungszeitraum 1.1.1998 bis 26.7.2000 betreffe.

Anlässlich der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der KG seien sämtliche Buchhaltungsunterlagen dem Masseverwalter (RA Dr. G.) übergeben worden. Der Bw. habe die für eine Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme erforderlichen Unterlagen vom Masseverwalter angefordert. Diese lägen aber noch nicht vollständig vor, weil die Sichtung der in mehreren Containern eingelagerten Buchhaltung entsprechend Zeit in Anspruch nehme. Da die gegenständlichen Abgabebeträge aus den vorhandenen Unterlagen und dem Abgabenkonto der KG nicht nachvollziehbar seien, werde Akteneinsicht in die Berechnungsgrundlagen des Finanzamtes beantragt.

Dem Bw. könne keine Verletzung der Offenlegungs- oder Erklärungspflicht zum Vorwurf gemacht werden; der Bw. habe seine Verpflichtung, für eine ordnungsgemäße Buchführung Sorge zu tragen, uneingeschränkt erfüllt.

Auch sei keine Verletzung der Abgabenzahlungspflicht ersichtlich. Vielmehr gehe aus einer angeschlossenen Gebarungsrechnung des Masseverwalters (für den Zeitraum vom 26.7.2000 bis zum 31.12.2003) hervor, dass der Abgabengläubiger gegenüber anderen Konkursgläubigern bevorzugt behandelt worden sei, zumal das Finanzamt aufgrund einer Anfechtung einen Betrag von 38.847,05 € an die Masse rückerstattet habe. Falls sich aus den Akten Gegenteiliges ergeben sollte, möge das Finanzamt „Präzisierungen zur vorgehaltenen Pflichtverletzung“ vornehmen und dem Bw. einen Termin für eine Akteneinsicht bekannt geben.

Was den Vorwurf der Nichtabfuhr der Lohnsteuer betreffe, werde auf die Lohn- und Gehaltsforderungen der Dienstnehmer der KG laut Anmeldeverzeichnis des Masseverwalters (im Gesamtbetrag von 84.627,30 €) verwiesen. Falls sich der Vorhalt des Finanzamtes „auf gemeldete aber nicht ausbezahlte Lohnabgaben“ beziehen sollte, könne der Bw. im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zur Haftung herangezogen werden (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0168). Da aus dem Vorhalt nicht ersichtlich sei, wie die uneinbringliche Lohnsteuer für 1-6/2000 berechnet worden sei, und „unter Umständen“ auch nicht ausbezahlte Löhne und Gehälter betroffen seien, werde um Bekanntgabe der Berechnungsgrundlagen ersucht.

Die KG habe mit Eingabe vom 9.6.2000 um Stundung aller zum Stichtag 5.6.2000 offenen Abgaben ersucht. Hinsichtlich der vom Stundungsantrag umfassten Lohnsteuerbeträge könne keine Verletzung der Abgabenzahlungspflicht vorliegen, weil dieses Zahlungserleichterungsinstrument den Abgabenschuldigen von der Zahlung einer fälligen Abgabenschuld entbinde. Ob einem Zahlungserleichterungsansuchen Folge gegeben werde, liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Trete im Zeitraum zwischen der Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens und seiner Erledigung Zahlungsunfähigkeit ein, sei keine Verletzung der Abgabenzah-

lungspflicht gegeben. Eine andere Auslegung würde dem Zweck einer Zahlungserleichterung widersprechen.

Bei der Umsatzsteuer 5/2000 in Höhe von 154.929,25 € handle es sich um den Gesamtbetrag der am 24.7.2000 verbuchten Umsatzsteuervoranmeldung. Da an die Konkursgläubiger eine Quote in Höhe von 6,741048 Prozent ausgeschüttet worden sei, könne sich die Haftung keinesfalls auf den gesamten Abgabenbetrag erstrecken.

Zu dem im Vorhalt angesprochenen Gleichbehandlungsgebot könne noch nicht auf die vom Finanzamt geforderte Weise Stellung genommen werden, weil die Sichtung der betreffenden Unterlagen einen Zeitaufwand erfordere, der dem Bw. nur dann zugemutet werden könne, wenn Klarheit darüber bestehe, für welche uneinbringlichen Abgabenbeträge der Bw. in Anspruch genommen werden solle.

Allerdings werde darauf hingewiesen, dass im Sachverständigengutachten vom 16.2.2004, das in einem Anfechtungsprozess zwischen dem Masseverwalter und der P-GmbH erstellt worden sei, für den Zeitraum vom 26.1.2000 bis zur Konkurseröffnung am 26.7.2000 eine Quotenverschlechterung von 33% auf 8,08%, somit in Höhe von 24,92% festgestellt worden sei.

Die Umsatzsteuer 4/2000 sei am 15.6.2000 fällig gewesen, die Umsatzsteuer 5/2000 am 17.7.2000. Im Hinblick auf die Konkurseröffnung am 26.7.2000 könne mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass jedenfalls die Umsatzsteuer 5/2000 „trotz Zahlungsunfähigkeit allenfalls aufgrund von Mitteln aus Bargeschäften unter Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes lediglich maximal mit einem Betrag von 8% des aushaftenden Abgabenbetrages zu bezahlen gewesen wäre“. Auch für die Umsatzsteuer 4/2000 könne im Hinblick auf den Zeitpunkt der Konkurseröffnung nichts anderes gelten.

Somit könne mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass auch bei einer detaillierten Erhebung der zu den Fälligkeitsterminen 15.6.2000 und 17.7.2000 frei zur Verfügung gestandenen Mittel bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes kein höherer Betrag als maximal 8% zu bezahlen gewesen wäre. Da sich das Gleichbehandlungsgebot nur auf liquide Mittel im Zeitpunkt der Fälligkeit beziehen könne, sei ein möglicher Schaden aufgrund der Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes mit deutlich unter 8% anzunehmen, zumal der Berechnung der Quotenverschlechterung durch den Sachverständigen das gesamte (auch nicht liquide) Vermögen zugrunde gelegt worden sei.

Zur Lohnsteuer könne keine nähere Stellungnahme abgegeben werden, weil nicht ersichtlich sei, welche Lohnzahlungszeiträume betroffen seien.

Falls aus den noch erforderlichen Konkretisierungen durch das Finanzamt eine Pflichtverletzung des Bw. abzuleiten sein sollte, müsste diese kausal für den Abgabenausfall gewesen

sein. Zu bedenken sei jedoch, dass im Fall einer Zahlungsstockung der Wettlauf der Gläubiger beginne, ab welchem Zeitpunkt es ein Schuldner nur mehr bedingt in der Hand habe, welcher Gläubiger mit welchen Beträgen befriedigt werde. Aufgrund dieses Wettlaufes könne ein Schuldner unter Umständen die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Gläubigergleichbehandlung nicht mehr bewerkstelligen, was ihm aber nicht angelastet werden könne. Das Gleichbehandlungsgebot sei auch insoweit zu relativieren, als von einem Schuldner ohne gesetzlichen Schutz nicht eine Gleichbehandlung aller Gläubiger verlangt werden könne, zumal eine solche erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gewährleistet sei. Das Gleichbehandlungsgebot sei „im Lichte dieser rechtlichen Situation“ zu sehen.

Weiters sei aufgrund der exekutionsrechtlichen Möglichkeiten zur Einbringung fälliger Abgabenschuldigkeiten ein Verschulden des Finanzamtes an der Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht auszuschließen. Spätestens seit einem Zahlungserleichterungsansuchen vom 15.6.1999 seien dem Finanzamt die Zahlungsschwierigkeiten der KG bekannt gewesen. Am 25.2.2000 habe die geschiedene Ehegattin des Bw. wegen einer am 15.11.1999 abgelaufenen Stundungsbewilligung beim Finanzamt vorgesprochen. Das in der Folge eingebrachte Stundungsansuchen vom 28.2.2000 sei am 10.4.2000 abgewiesen worden.

Zum zuletzt genannten Zeitpunkt habe die Tiroler Gebietskrankenkasse gegen die erschuldnerische KG bereits Exekution geführt, während das Finanzamt davon offensichtlich bewusst Abstand genommen habe. Somit könne dem Bw. die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht alleine angelastet werden, weil das Finanzamt, hätte es rechtzeitig Exekutionsmaßnahmen ergriffen, die ihm „unter Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes allenfalls zustehende Quote und möglicherweise sogar den gesamten Abgabebetrag“ einbringlich machen hätte können. Da somit kein Kausalzusammenhang zwischen dem Abgabenausfall und einer allfälligen Pflichtverletzung bestehe, sei eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. ausgeschlossen.

Der Bw. habe die Gesellschaft fast 21 Jahre korrekt vertreten, sodass eine Haftungsinanspruchnahme schon aus diesem Grund unbillig wäre. Weiters verfüge der vermögenslose Bw. nur über geringe Einkünfte, sodass der Haftungsbetrag bei ihm nicht einbringlich wäre.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass aus den verfügbaren Unterlagen keine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ersichtlich sei. Sollte sich aus der Aktenlage Gegenteiliges ergeben, sei es am Finanzamt gelegen, eine vermutete Pflichtverletzung zu präzisieren. Sollte eine Einsichtnahme in die umfangreichen Unterlagen der KG erforderlich sein, möge hierfür eine Frist von sechs Monaten gewährt werden. Aufgrund der Vermögensverhältnisse des Bw. und der mit einer solchen Sichtung von Unterlagen verbundenen Kosten sei die Ermittlung von Daten zur Glaubhaftmachung eines pflichtgemäßen Verhaltens des Bw. auf das Notwendigste einzuschränken.

1.5. Mit Bescheid vom 11.7.2007 zog das Finanzamt den Bw. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für Abgabenschulden der KG im Gesamtbetrag von 246.801,94 € heran. Von diesem Betrag entfielen 29.078,27 € auf die Umsatzsteuer 4/2000, 154.929,25 € auf die Umsatzsteuer 5/2000 und 62.794,42 € auf die Lohnsteuer 1-6/2000.

Im Begründungsteil des Haftungsbescheides wurde nach Zitat der §§ 9 und 80 BAO zusammengefasst ausgeführt, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben in der die Konkursquote übersteigenden Höhe uneinbringlich seien. Der Bw. sei als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH verpflichtet gewesen, für die Abgabentrückung der KG zu sorgen. Der Bw. sei über die qualifizierte Mitwirkungspflicht im Haftungsverfahren informiert und aufgefordert worden, die Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen auf die im Vorhalt vom 8.11.2006 beschriebene Weise darzulegen. Zum Einwand in der Vorhaltbeantwortung, die Höhe der haftungsgegenständlichen Abgaben sei aus den dem Vorhalt angeschlossenen Bescheiden nicht nachvollziehbar, werde festgestellt, dass der Umsatzsteuer die dem Finanzamt gemeldeten Beträge zugrunde lägen, während die Lohnsteuer aufgrund einer Lohnsteuerprüfung festgesetzt worden sei. Der diesbezügliche Haftungs- und Abgabenbescheid samt Prüfungsbericht sei dem Masseverwalter zugestellt worden. Die Lohnsteuer sei bereits vor Konkurseröffnung fällig gewesen und von den tatsächlich ausbezahlten Löhnen und Gehältern berechnet worden. Für die Lohnsteuer gelte eine Ausnahme vom Gleichbehandlungsgrundsatz, weil 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 habe (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). Das von der ersschuldnerischen KG am 9.6.2000 eingebrachten Stundungsansuchen habe die zum Stichtag 5.6.2000 offenen Abgaben betroffen. Somit sei die Lohnsteuer 5/2000 und 6/2000 von der beantragten Stundung nicht umfasst gewesen. Weiters sei davon auszugehen, dass auch keine Stundung für die am 15.5.2000 fällige, aber nicht gemeldete Lohnsteuer 4/2000 erwirkt werden sollte. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien im Zeitraum von Mitte Februar bis Mitte Juli 2000 fällig geworden, in welchem an das Finanzamt Zahlungen in Höhe von zirka 1,7 Mio. ATS (unter Berücksichtigung des an die Masse zurückgezählten Betrages von 534.547 ATS) geleistet worden seien. In diesem Zeitraum habe sich der Abgabenrückstand der KG von zirka 2,2 Mio. ATS auf zirka 13,6 Mio. ATS erhöht. Dem Umstand, dass die KG nicht mehr über die liquiden Mittel zur vollständigen Abgabentrückung verfügt habe, sei dadurch Rechnung getragen worden, dass der Bw. nur zur Haftung für einen Abgabenbetrag von 246.801,94 € (zirka 3,4 Mio. ATS) herangezogen worden sei. Die Geltendmachung der Haftung sei im Ermessen des Finanzamtes gelegen. Die Ermessensübung habe sich vor allem am Normzweck des § 9 BAO zu orientieren, welcher im öffentlichen

Interesse an der Abgabeneinbringung gelegen sei. Dabei müssten Einzelinteressen in den Hintergrund treten und seien die persönlichen Verhältnisse des Bw. nicht zu berücksichtigen.

1.6. In der dagegen erhobenen Berufung vom 10.8.2007 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bereits in der Stellungnahme vom 29.1.2007 auf die fehlenden Tatbestandsvoraussetzungen für eine Haftungsanspruchnahme des Bw. hingewiesen worden sei. Die diesbezüglichen Argumente des Bw. seien vom Finanzamt nicht entkräftet worden. Weiters habe das Finanzamt seine Ermessensübung nicht entsprechend begründet. Abgesehen von der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides sei auch das Recht des Bw. auf Gehör verletzt worden, weil seinen Anträgen in der Stellungnahme vom 29.1.2007 betreffend Akteneinsicht und „Klärung der Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes“ nicht entsprochen worden sei.

1.7. Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

1.8. Mit einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 18.11.2011 wurde der Bw. um eine Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

1.) In der schriftlichen Stellungnahme an das Finanzamt vom 29.1.2007 wurde bemängelt, die Höhe der Haftungsbeträge laut Haftungsbescheid sei nicht nachvollziehbar.

a) Wie der beiliegenden Kopie des seinerzeit an den Masseverwalter zugestellten Berichtes vom 16.1.2001 über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung bei der erstschuldnerischen Gesellschaft zu entnehmen ist, setzt sich die haftungsgegenständliche Lohnsteuer wie folgt zusammen:

LSt 4/2000: 282.285 ATS; LSt 5/2000: 274.229 ATS; LSt 6/2000: 307.556 ATS;

(Summe: 864.070 ATS bzw. 62.794,42 €).

Weiters ist dem Bericht zu entnehmen, dass es sich bei diesen festgesetzten Beträgen um Abfuhrdifferenzen und Fehlberechnungen für ausbezahlte Löhne und Gehälter handelt.

b) Die Umsatzsteuer 4/2000 wurde dem Finanzamt von der erstschuldnerischen Gesellschaft in Höhe von 3.664.532 ATS (= 266.311,93 €) gemeldet. Das Finanzamt hat die vom Masseverwalter im Konkurs der Gesellschaft (am 11.9.2006) überwiesene Konkursquote in Höhe von 127.957,24 € zur Gänze mit der Umsatzsteuer 4/2000 verrechnet, die zu diesem Zeitpunkt nur noch in Höhe von 157.035,51 € aushaftete. Hieraus resultiert der im Haftungsbescheid ausgewiesene Betrag (29.078,27 €). Im aktuellen Rückstand der Gesellschaft ist die Umsatzsteuer 4/2000 noch in Höhe von 20.110,77 € enthalten.

c) Die Umsatzsteuer 5/2000 wurde dem Finanzamt in Höhe von 2.131.873 S (= 154.929,25 €) gemeldet. Infolge Verrechnung der gesamten Konkursquote mit der Umsatzsteuer 4/2000 ist die Umsatzsteuer 5/2000 im Haftungsbescheid in der vorangemeldeten Höhe enthalten.

2.) Hinsichtlich der Lohnsteuer ging die Verpflichtung des Berufungswerbers über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus. Die Nichtentrichtung der Lohnsteuer kann im Hinblick auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG nicht mit dem Fehlen der erforderlichen Mittel gerechtfertigt werden. Reichten die dem Berufungswerber zur Verfügung gestandenen Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, hätte nur ein entsprechend niedrigerer Betrag zur Auszahlung gebracht werden dürfen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden hätte können. Da die auf ausbezahlte Löhne entfallene Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt ab-

geführt wurde, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der ersschuldnerischen Gesellschaft – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Berufungswerbers auszugehen (vgl. z. B. VwGH 25.2.2003, 97/14/0164; Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 11d).

3.) Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme für die Umsatzsteuer 4/2000 und 5/2000 ist Folgendes festzustellen:

a) Aus der in der Stellungnahme vom 29.1.2007 erwähnten Anfechtung durch den Masseverwalter (§ 31 KO), die zu einer vergleichweisen Rückzahlung eines Abgabebetrag von 38.847,05 € (534.547 ATS) an die Konkursmasse führte, ergibt sich keine Bevorzugung des Finanzamtes gegenüber anderen Gläubigern (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Auf die Umsatzsteuern 4/2000 und 5/2000 wurden bis zur Konkurseröffnung keine Zahlungen geleistet; die Anfechtung des Masseverwalters hat andere Abgabenzahlungen betroffen. Die im Haftungsverfahren zu prüfende Frage, ob eine Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern vorliegt, bleibt von der im Konkursverfahren zu beurteilenden Frage, ob ein Anfechtungstatbestand vorliegt, unberührt (VwGH 12.8.1994, 92/14/0125; VwGH 22.9.1999, 94/15/0158; VwGH 25.9.2001, 96/14/0057). Die im Konkurs der Gesellschaft erfolgte Anfechtung durch den Masseverwalter befreit den Berufungswerber insbesondere nicht von seiner **Nachweispflicht** betreffend die Gleichbehandlung aller Gläubiger.

b) Das in der Stellungnahme vom 29.1.2007 erwähnte Stundungsansuchen vom 9.6.2000, das mit Bescheid vom 13.7.2000 abgewiesen wurde, bezog sich auf den am 5.6.2000 vorhandenen Rückstand der Gesellschaft (6.567.546 ATS). Die haftungsgegenständlichen Abgaben, die erst am 28.6.2000 (U 4/2000), 24.7.2000 (U 5/2000) und am 8.2.2001 (L 1-7/2001) verbucht wurden, waren von diesem Stundungsansuchen nicht umfasst. Somit besteht kein wie immer gearteter Zusammenhang zwischen diesem (oder früheren) Stundungsansuchen und der Nichtentrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben.

c) In der Stellungnahme vom 29.1.2007 wurde weiters ausgeführt, ein Verschulden am Abgabenausfall könne nicht dem Berufungswerber alleine angelastet werden, weil das Finanzamt „durch rechtzeitige Ergreifung von Exekutionsmaßnahmen.....in jedem Fall die ihm unter Beachtung des Gleichbehandlungsgebots allenfalls zustehende Quote und möglicherweise sogar den gesamten Abgabebetrag einbringlich machen“ hätte können. Mit diesem Vorbringen wird letztlich eingeräumt, dass Mittel zur unterlassenen Abgabentrachtung vorhanden gewesen wären (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0100). Im Übrigen spielt die Frage, ob das Finanzamt allenfalls die Folgen einer Pflichtverletzung des Berufungswerbers verhindern hätte können, bei der Vertreterhaftung nach § 9 BAO keine Rolle (vgl. VwGH 9.6.1986, 85/15/0069).

4.) Dem der Stellungnahme vom 29.1.2007 (auszugsweise) angeschlossenen Sachverständigengutachten ist zu entnehmen, dass zwischen der ersschuldnerischen Gesellschaft und der Bank Austria eine Generalzessionsvereinbarung (10.8.1993) abgeschlossen wurde, sodass ein Aussonderungsrecht der Bank an sämtlichen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Gesellschaft bestand.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Abtretung sämtlicher Buchforderungen an ein Kreditinstitut zur Kreditbesicherung (Mantelzession) eine haftungsrelevante Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen musste, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden (insbesondere Abgabenschulden) zu entziehen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 11c, mwN).

Um eine diesbezügliche Stellungnahme und Vorlage einer Ablichtung der Generalzessionsvereinbarung wird ersucht.

5.) Falls eine Benachteiligung des Abgabengläubigers gegenüber anderen Gläubigern nicht außer Streit gestellt wird, wäre bezüglich der Umsatzsteuer 4/2000 (fällig am 15.6.2000) und 5/2000 (fällig am 17.7.2000) der Nachweis für die Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit den übrigen Gesellschaftsgläubigern etwa durch Vorlage einer Aufstellung zu erbringen, aus der hervorgeht, welche finanziellen Mittel der ersschuldnerischen Gesellschaft im Zeit-

raum vom 15.6.2000 bis zur Konkurseröffnung am 26.7.2000 zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden. Aus dieser Aufstellung müssten – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitstermine der Umsatzsteuer 4/2000 und 5/2000 – ersichtlich sein:

- sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft,
- die hierauf geleisteten Zahlungen (Quoten),
- die zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten verfügbar gewesenen liquiden Mittel.

6.) Für den Eventualfall wird darauf hingewiesen, dass sich die Haftung des Vertreters, der die Abgaben (ausgenommen Abfuhrabgaben) nicht wenigstens anteilig befriedigt und somit den Abgabengläubiger benachteiligt hat, nur auf jenen Betrag erstreckt, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat. Auch 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, haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung (Differenzquote). Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; Ritz, BAO³, § 9, Tz 27, mwN).

Aus dem oben erwähnten Sachverständigengutachten ergibt sich nicht, welche Beträge zu den Fälligkeitsterminen der Umsatzsteuer 4/2000 und 5/2000 unter Bedachtnahme auf die zu diesen Zeitpunkten vorhandenen **liquiden** Mittel (einschließlich der eingegangenen zedierten Forderungen) bei anteilmäßiger Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wären. Um Vorlage einer diesbezüglichen Berechnung wird daher ersucht...."

1.9. Der Unabhängige Finanzsenat gewährte dem nach dem Tod des vormaligen steuerlichen Vertreters bevollmächtigten nunmehrigen Vertreter bei einer persönlichen Vorsprache am 13.3.2012 Akteneinsicht. Dabei wurden ihm folgende Teile des erstinstanzlichen Haftungsaktes in Kopie ausgehändigt:

Niederschrift des Finanzamtes vom 6.6.2006 über die Vernehmung des Bw.;

Vermögensverzeichnis gemäß § 31a AbgEO des Bw. vom 6.6.2006;

Niederschrift des Finanzamtes vom 12.6.2006 über die Vernehmung der geschiedenen Ehegattin des Bw.;

Vorhalt des Finanzamtes vom 8.11.2006 samt Beilagen (Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 9.5.2001; Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9.2.2001 samt Auszug aus dem Lohnsteuerbericht);

Stellungnahme des vormaligen steuerlichen Vertreters vom 29.1.2007 samt Beilagen 1 – 5; Haftungsbescheid vom 11.7.2007;

Berufung vom 10.8.2007;

Lohnsteueranmeldungen des Masseverwalters vom 14.8.2000 betreffend LSt 4/2000, 5/2000 und 6/2000 (nicht im erstinstanzlichen Haftungsakt enthalten).

1.10. In einer schriftlichen Stellungnahme vom 15.5.2012 wurde als Reaktion auf den Vorhalt vom 18.11.2011 ausgeführt, dass sich die Informationsbeschaffung schwierig gestaltet habe, weil die kaufmännische Geschäftsführerin (geschiedene Ehegattin des Bw.) inzwischen verstorben sei und der Masseverwalter im Konkurs der KG alle Akten und Schriftstücke vernichtet habe.

Zwar gehe aus dem – dem Vorhalt vom 18.11.2011 angeschlossenen – Lohnsteuerbericht klar hervor, aus welchen Beträgen sich die haftungsgegenständliche Lohnsteuer zusammensetze. Jedoch sei dies dem Haftungsbescheid nicht zu entnehmen gewesen, weil dort die Lohnsteuer nur als Gesamtbetrag (62.794,42 €) ausgewiesen worden sei.

Die Verrechnung der Massezahlungen (gemeint: Konkursquote) dürfte nicht „verfahrenskonform“ erfolgt sein, weshalb ein Antrag auf bescheidmäßige Feststellung der Gebarung in Erwägung gezogen werde.

Der Bw. sei nach wie vor der Ansicht, dass die Begründung des Haftungsbescheides in wesentlichen Punkten mangelhaft sei. Zur „Behebung dieser Mängel“ seien wiederholt Anträge auf Akteneinsicht gestellt worden, denen das Finanzamt nicht entsprochen habe. Die vom Unabhängigen Finanzsenat gewährte Akteneinsicht habe gezeigt, „dass es dringend notwendig ist, in die Aufzeichnungen des Unternehmens Einsicht zu nehmen, um die behauptete Gläubigerbenachteiligung zu entkräften“. Eine nachträgliche Sanierung „dieses Verfahrensmangels“ sei nicht möglich, zumal der erstinstanzliche Haftungsakt keinen einzigen Hinweis enthalte, welcher eine Gläubigerbenachteiligung „auch nur annähernd belegen“ könnte.

Die Umsatzsteuer 5/2000 sei am 17.7.2000 fällig gewesen; der Konkurs über das Vermögen der KG sei 9 Tage später am 26.7.2000 eröffnet worden. Dass in diesem kurzen Zeitraum keine wesentlichen Zahlungen an andere Gesellschaftsgläubiger mehr geleistet worden seien, sei „teilweise“ aus dem Anmeldeverzeichnis ersichtlich. Da die Löhne und Gehälter für Juli 2000 als Insolvenzforderungen angemeldet worden seien, sei davon auszugehen, dass an Dienstnehmer keine Zahlungen mehr erfolgt seien.

Im Allgemeinen zeichne sich ein drohender Konkurs schon einige Wochen vorher ab. Dieser Zeitraum werde erfahrungsgemäß für eine intensive rechtliche Beratung und Vorbereitung des Insolvenzverfahrens genutzt. Auch die Geschäftsführer der erstschuldnerischen KG hätten sich so verhalten, um eine Gläubigerbenachteiligung bzw. Haftungsinanspruchnahme zu vermeiden. Es sei daher „zu überlegen, die steuerlichen und rechtlichen Vertreter diesbezüglich zu befragen“. Es sei äußerst unwahrscheinlich, dass im gegenständlichen Zeitraum noch wesentliche Zahlungen geleistet wurden, zumal dies weder zweckmäßig noch rechtlich tragbar gewesen wäre. Auch der Masseverwalter sei zur Ansicht gelangt, dass – mit Ausnahme des Finanzamtes – kein Gläubiger bevorzugt worden sei.

Dies treffe sinngemäß auf die am 17.7.2000 fällig gewesene Lohnsteuer 6/2000 zu, wobei die Löhne und Gehälter für diesen Lohnzahlungszeitraum nicht mehr ausbezahlt worden seien.

Zwischen der Fälligkeit der Umsatzsteuer 4/2000 und der Konkursöffnung sei zwar ein Zeitraum von zirka 5 Wochen gelegen. Allerdings habe der im Rechtsstreit zwischen dem Masseverwalter und der P-GmbH bestellte Gutachter bei der gesamten Firmengruppe schon ab An-

fang 2000 massive Liquiditätsprobleme festgestellt, weshalb eine Bevorzugung aller anderen Gläubiger sehr unwahrscheinlich sei.

In den letzten Wochen vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der KG sei es zu zahlreichen Exekutionen durch verschiedene Gläubiger gekommen, sodass die bei weitem unzureichenden liquiden Mittel den Geschäftsführern faktisch entzogen worden seien bzw. keine freie Verfügbarkeit mehr gegeben gewesen sei. Im Hinblick auf das exekutionsrechtliche Prioritätsprinzip sei eine Gläubigerbevorzugung auszuschließen.

Im Übrigen sei für die kaufmännische Geschäftsführung ausschließlich die geschiedene Ehegattin des Bw. zuständig gewesen. Der Bw. sei in die kaufmännischen Belange zu keinem Zeitpunkt eingebunden gewesen, sondern ausschließlich für den Verkauf und das Marketing der Firmengruppe verantwortlich gewesen. Somit könne dem Bw. keine schuldhafte Pflichtverletzung vorgeworfen werden.

1.11. Nach einer neuerlichen persönlichen Vorsprache am 14.6.2012, bei der die für den Berufungsfall maßgebliche Sach- und Rechtslage erörtert wurde, reichte der steuerliche Vertreter eine weitere Stellungnahme vom 18.7.2012 ein. Vorgebracht wurde, aus Plausibilitätsgründen könne nicht davon ausgegangen werden, dass in den Tagen vor Konkurseröffnung eine wesentliche Gläubigerbevorzugung stattgefunden habe. Im Hinblick auf die vom Masseverwalter angefochtenen Zahlungen (TGKK, Finanzamt, A-Bank, Firma Z.) und die verhältnismäßig geringen liquiden Mittel zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung sei davon auszugehen, dass es zu keiner weiteren Gläubigerbevorzugung gekommen sei. Da der vormalige Masseverwalter sämtliche Unterlagen vernichtet habe, könne jedoch kein „direkter“ belegmäßiger Nachweis hierfür erbracht werden. Allerdings könne eine „allfällige maximal mögliche“ Gläubigerbenachteiligung aus einem im Anfechtungsprozess zwischen dem Masseverwalter und der P-GmbH erstellten Gutachten abgeleitet werden. In einem diesbezüglichen Status der ersschuldnerrischen KG zum 26.7.2000 seien nämlich liquide Mittel in Höhe von 4.858.300 ATS und Verbindlichkeiten ohne Berücksichtigung von Aus- und Absonderungsrechten sowie der Kosten des Insolvenzverfahrens in Höhe von 242.590.500 ATS ausgewiesen (S. 75, 76 des Gutachtens). Somit seien die gesamten Verbindlichkeiten zu 2% durch liquide Mittel gedeckt gewesen. Bei einer Gleichbehandlung aller Gläubiger hätte daher von der Umsatzsteuer 5/2000 (154.929,25 €) ein anteiliger Betrag von 2% (3.098,59 €) an das Finanzamt entrichtet werden müssen. Da sich die liquiden Mittel in den letzten Wochen vor Konkurseröffnung nicht wesentlich verändert hätten, hätte auch die Umsatzsteuer 4/2000 (29.078,27 €) nur anteilmäßig in Höhe von 2% (581,57 €) abgeführt werden müssen. Somit werde beantragt, die Haftung betreffend Umsatzsteuer 4/2000 und 5/2000 auf die genannten Beträge einzuschränken.

1.12. In einer weiteren Stellungnahme vom 27.8.2012 wurde erstmals eingewendet, dass die haftungsgegenständliche Lohnsteuer nicht korrekt berechnet worden sei. Wie im Berufungsverfahren festgestellt worden sei, seien die Löhne und Gehälter für April bis Juni 2000 in Höhe von 352.000 € ausbezahlt worden. Lohnsteuer sei in Höhe von 62.794,42 € einbehalten worden. Ausgehend von einem Bruttobetrag abzüglich Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von 415.000 € errechne sich die Lohnsteuer mit 15%. Zur „Auszahlung der Nettolöhne und Gehälter und der Lohnsteuer April 2000“ seien 352.000 € zur Verfügung gestanden, sodass die Lohnsteuer April bis Juni 2000 im Betrag von zirka 52.800 € (15% von 352.000 €) abzuführen gewesen wäre. Vorbehaltlich der rechtlichen Bedenken gegen eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. wäre dies der Maximalbetrag für eine Haftung betreffend Lohnsteuer für April bis Juni 2000.

1.13. Mit Schreiben vom 18.9.2012 zog der steuerliche Vertreter die in der Berufung gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. 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.

Gemäß § 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.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

2.2. Die haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen gegen die erstschuldnerische KG stehen fest. Die Umsatzsteuer 4/2000 wurde dem Finanzamt in Höhe von 3.664.532 ATS (= 266.311,93 €) gemeldet. Die vom Masseverwalter im Konkurs der KG (am 11.9.2006) in Höhe von 127.957,24 € überwiesene Konkursquote wurde zur Gänze mit der zu diesem Zeitpunkt nur mehr in Höhe von 157.035,51 € aushaftenden Umsatzsteuer 4/2000 verrechnet. Die Haftung wurde in Höhe des Differenzbetrages (29.078,27 €) geltend gemacht. Laut aktu-

eller Rückstandsaufgliederung haftet die Umsatzsteuer 4/2000 in Höhe von 20.110,77 € unberichtigt aus.

Die Umsatzsteuer 5/2000 wurde dem Finanzamt in Höhe von 2.131.873 S (= 154.929,25 €) gemeldet. Infolge Verrechnung der gesamten Konkursquote mit der Umsatzsteuer 4/2000 ist die Umsatzsteuer 5/2000 im Haftungsbescheid in der vorangemeldeten Höhe enthalten.

Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer im Gesamtbetrag von 62.794,42 € (= 864.070 ATS) setzt sich zusammen aus der Lohnsteuer für die Lohnzahlungszeiträume April 2000 (282.285 ATS), Mai 2000 (274.229 ATS) und Juni 2000 (307.556 ATS).

Dem Vorbringen in der Stellungnahme vom 15.5.2012, die Verrechnung der Massezahlungen (gemeint: Konkursquote) dürfte nicht „verfahrenskonform“ erfolgt sein, ist zu entgegnen, dass die Frage der richtigen Verrechnung der Konkursquote nicht im Haftungsverfahren zu klären ist, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, im Verfahren auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO zu beurteilen sind (vgl. z. B. VwGH 26.1.1999, 98/14/0154; VwGH 10.4.1997, 94/15/0188; Ritz, BAO⁴, § 216 Tz 6, mwN).

2.3. Die Stellung des Bw. als GmbH-Geschäftsführer im haftungsrelevanten Zeitraum ist unbestritten. Bei einer GmbH & Co KG wird die Gesellschaft durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer vertreten. Der GmbH-Geschäftsführer hat die abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die der GmbH obliegen und damit auch die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG treffen. Bei schuldhafter Pflichtverletzung haftet der Geschäftsführer der GmbH für die Abgaben der KG (vgl. VwGH 23.1.1997, 96/15/0107, VwGH 27.3.1996, 93/15/0229, VwGH 24.1.1996, 94/13/0069).

In der Stellungnahme vom 15.5.2012 wurde erstmals die Behauptung aufgestellt, dass die „kaufmännische Geschäftsführung“ ausschließlich der im Dezember 2007 verstorbenen geschiedenen Ehegattin des Bw. obliegen sei, während sich der Bw. nur mit den Bereichen Verkauf und Marketing befasst habe.

Diese Behauptung widerspricht der mit Frau D. aufgenommenen Niederschrift vom 12.6.2006, die dem Bw. anlässlich einer Akteneinsicht seines Vertreters am 13.3.2012 in Kopie ausgehändigt wurde (vgl. Pkt. 1.9.). Danach hätten sich die Agenden von Frau D. auf die Bereiche Mitarbeitermotivation, Kundenpflege, Vertriebswesen, Technik (Werkstattüberwachung), Kundendienst, Kostenkontrolle und Ergebniskontrolle erstreckt. Auch habe Frau D. gemeinsam mit dem Bw. Verhandlungen mit Banken in Angelegenheiten der Unternehmensfinanzierung geführt. Für die „Gewichtung der Entscheidungsfindung“ seien die Beteiligungsverhältnisse maß-

geblich gewesen. Beschlüsse seien gemeinsam gefasst worden, „im Alleingang“ habe Frau D. nichts unternommen.

Weiters sprechen die eigenen Angaben des Bw. bei seiner Vernehmung vom 6.6.2012 gegen die nunmehr behauptete Aufgabenverteilung. Aus der mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift geht hervor, dass die Geschäfte vom Bw. und Frau D. gemeinsam geführt worden seien. Dabei habe der Bw. entsprechend den Beteiligungsverhältnissen bei der KG (Bw. 74%; Frau D. 26%) die Hauptverantwortung getragen.

Im Hinblick auf dieses Beweisergebnis geht der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung unbedenklich davon aus, dass zwischen dem Bw. und Frau D. nicht die – erst Jahre nach deren Tod – behauptete Aufgabenverteilung bestand, sondern für die abgabenrechtlichen Belange der KG beide Geschäftsführer verantwortlich waren. Der steuerliche Vertreter, der bei seiner persönlichen Vorsprache am 14.6.2012 mit dem Widerspruch zwischen der Aktenlage und der nachträglich behaupteten Geschäftsverteilung konfrontiert wurde, hat sich dazu in seinen weiteren schriftlichen Stellungnahmen vom 18.7.2012 und 27.8.2012 nicht geäußert.

2.4. Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung, welche die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden voraussetzt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar⁴, § 9, Tz 4 f, mwN). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil aufgrund der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der erstschuldnerischen KG am 11.9.2006 der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschuldigkeiten bei der Erstschuldnerin uneinbringlich ist.

2.5. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Verletzung im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO annehmen darf. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenausfall (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Der in der Stellungnahme vom 29.1.2007 eingenommene Standpunkt, ein (Mit-)Verschulden des Finanzamtes am Abgabenausfall erscheine nicht ausgeschlossen, wurde damit zu begründen versucht, dass dem Finanzamt die Zahlungsschwierigkeiten der KG aufgrund eines Stundungsansuchens vom 15.6.1999 bekannt gewesen seien. Nach Ablauf der Stundungsbewilligung am 15.11.1999 sei ein weiteres Stundungsansuchen vom 28.2.2000 eingebracht worden, welches mit Bescheid vom 10.4.2000 abgewiesen worden sei. Bereits zu dieser Zeit habe die Tiroler Gebietskrankenkasse Exekution gegen die KG geführt, während das Finanzamt hievon „bewusst“ Abstand genommen habe. Hieraus folge, dass die Uneinbringlichkeit nicht

dem Bw. alleine angelastet werden könne. Da der Schadenseintritt selbst im Fall einer Pflichtverletzung nicht kausal „mit dieser verbunden“ sei, könne der Bw. nicht zur Haftung herangezogen werden.

Diese Argumentation scheitert schon daran, dass kein wie immer gearteter Zusammenhang zwischen der im Jahr 1999 bewilligten Stundung und der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben besteht. Weiters kann nicht nachvollzogen werden, wie das Finanzamt bereits zu einer Zeit, als die Tiroler Gebietskrankenkasse Exekution gegen die erstschuldnerische KG führte (April 2000), Abgabeforderungen einbringlich machen hätte sollen, die erst später fällig waren (Umsatzsteuer 4-5/2000) bzw. erst nach Konkurseröffnung gemeldet wurden (Lohnsteuer 4-6/2000). Abgesehen davon spielt die Frage, ob das Finanzamt allenfalls die Folgen einer Pflichtverletzung verhindern hätte können, bei der Vertreterhaftung nach § 9 BAO generell keine Rolle (vgl. VwGH 9.6.1986, 85/15/0069).

2.6. Das Verschulden am Ausfall der Lohnsteuer ist anhand der Vorschriften zu beurteilen, welche die Einbehaltung und Abfuhr dieser Abgabe durch den Arbeitgeber regeln. Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Gemäß § 78 Abs. 3 leg. cit. hat der Arbeitgeber, wenn die 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. Gemäß § 79 Abs. 1 EStG hat der Arbeitgeber 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.

In Anbetracht dieser Rechtslage traf den Bw. als GmbH-Geschäftsführer die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung und zur Abfuhr der einbehaltenen Lohnsteuer. Wird Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters auszugehen. Nach der durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, ausdrücklich aufrecht erhaltenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fällt es nämlich einem Vertreter im Sinne der §§ 80 ff BAO als Verschulden zur Last, wenn er Löhne auszahlt, aber die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt entrichtet (vgl. etwa VwGH 5.4.2011, 2009/16/0106; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Der Masseverwalter im Konkurs der erstschuldnerischen KG hat am 16.8.2000 Lohnsteueranmeldungen beim Finanzamt eingereicht, denen zufolge für April 2000 Lohnsteuer in Höhe von 282.285 ATS, für Mai 2000 Lohnsteuer in Höhe von 274.229 ATS und für Juni 2000 Lohnsteuer in Höhe von 307.556 ATS einzubehalten gewesen wäre. Diese Beträge waren am

15.5.2000, 15.6.2000 und 17.7.2000 fällig. Damit im Einklang steht die Feststellung im Bericht vom 16.1.2001 über eine bei der KG durchgeführte Lohnsteuerprüfung, wonach die Löhne und Gehälter für die Kalendermonate April, Mai und Juni 2000 zwar ausbezahlt, die darauf entfallenen Lohnsteuern (in der genannten Höhe) aber nicht abgeführt worden seien.

Dieses Beweisergebnis wird durch die Stellungnahme vom 29.1.2007 nicht entkräftet, zumal dort keine gegenteilige Behauptung aufgestellt, sondern nur die bloße Möglichkeit in den Raum gestellt wurde, die haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge könnten „unter Umständen“ auch nicht ausbezahlte Löhne und Gehälter betreffen. Aus dem dieser Stellungnahme auszugsweise angeschlossenen Anmelungsverzeichnis (ON 11) ergeben sich keine Anhaltspunkte für eine Nichtauszahlung von Löhnen für die Lohnzahlungszeiträume April bis Juni 2000. Weiters wurde in der Stellungnahme vom 15.5.2012 ausgeführt, dass die Löhne und Gehälter „des Monates 7/2000“ als Insolvenzforderungen angemeldet worden seien. Die an einer anderen Stelle dieses Schreibens (S. 4) aufgestellte Behauptung, auch „die Löhne und Gehälter 6/2000“ seien nicht mehr ausbezahlt worden, wurde bei einer persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 14.6.2012 nicht mehr aufrecht erhalten. Vielmehr räumte er nach Vorhalt der Aktenlage ein, dass ihm ein Schreibfehler unterlaufen sei.

Die Behauptung in der Stellungnahme vom 27.8.2012, im Berufungsverfahren sei festgestellt worden, dass für die Lohnzahlungszeiträume April bis Juni 2000 Löhne und Gehälter im Gesamtbetrag von 352.000 € ausbezahlt worden seien, ist aktenwidrig. Ein diesbezüglicher Vorhalt des Referenten (mit E-Mail vom 29.8.2012) blieb unwidersprochen.

Das in der ersten Stellungnahme vom 29.1.2007 angesprochene (mit Bescheid vom 13.7.2000 abgewiesene) Stundungsansuchen vom 9.6.2000 bezog sich auf die zum Stichtag 5.6.2000 offenen Abgabenschuldigkeiten der KG. Die erst im Anschluss an die mehrfach erwähnte Lohnsteuerprüfung (am 8.2.2001) verbuchten haftungsgegenständlichen Lohnsteuerbeträge waren von diesem Stundungsantrag nicht umfasst. Somit gehen die theoretischen Ausführungen zu den haftungsrechtlichen Folgen eines Eintrittes der Zahlungsunfähigkeit im Zeitraum zwischen der Einbringung eines Stundungsantrages und dessen Erledigung von vornherein ins Leere.

Aus den dargelegten Gründen bleibt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Annahme berechtigt, dass der Bw. die Einbehaltungspflicht des § 78 Abs. 1 EStG 1988 verletzt hat, wobei diese Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer in der vom Finanzamt festgestellten Höhe geführt hat. Hätte der Bw. die Lohnsteuer bei der Auszahlung der Löhne einbehalten bzw. im Sinn des § 78 Abs. 3 leg. cit. entsprechend niedrigere Löhne zur Auszahlung gebracht, wäre der Abgabenausfall nicht eingetreten.

2.7. Was die dem Gleichbehandlungsgebot unterliegende Umsatzsteuer betrifft, so haftet der Vertreter für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (vgl. z. B. VwGH 18.4.2012, 2011/16/0186; VwGH 21.3.2012, 2012/16/0048).

a) Ein Nachweis für die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes wurde vom Bw. nicht erbracht, obwohl ihm dazu sowohl vom Finanzamt als auch vom Unabhängigen Finanzsenat Gelegenheit geboten wurde (siehe oben).

b) Der Umstand, dass laut Stellungnahmen vom 15.5.2012 und 18.7.2012 alle Akten und Schriftstücke vom Masseverwalter vernichtet worden seien und deshalb kein belegmäßiger Nachweis mehr erbracht werden könne, entschuldigt den Bw. nicht. Vielmehr oblag es ihm auch, entsprechende Beweisvorsorgen für sein pflichtgemäßes Handeln zu treffen. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 28.10.1998, 97/14/0160, ausgesprochen hat, ist es dem Vertreter, der fällige Abgaben der Gesellschaft nicht (oder nicht zur Gänze) entrichten kann, schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Vertretungstätigkeit fällige Abgabenschulden unberichtigt aushaften – jene Informationen zu sichern, die ihm im Fall der Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger die Erfüllung der Darlegungspflicht im hier maßgeblichen Sinn ermöglichen. Dies gilt auch für solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Vertreter sind (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220).

c) Entgegen der in der Stellungnahme vom 29.1.2007 vertretenen Ansicht ergibt sich aus dem Vorliegen eines Anfechtungstatbestandes nach der Konkursordnung keineswegs, dass der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer die Abgabenbehörde insgesamt bevorzugt befriedigt hat (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0162). Somit ist aus der Anfechtung im Konkurs der KG, die zur Rückzahlung eines Abgabebetrages in Höhe von 534.547 ATS (38.847,05 €) an die Konkursmasse bzw. zum Wiederaufleben älterer als der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden führte, für den Bw. nichts zu gewinnen. Insbesondere wurde der Bw. durch diese Anfechtung nicht von seiner Nachweispflicht betreffend die Gleichbehandlung aller Gläubiger befreit.

Im Übrigen hat der Masseverwalter auch Zahlungen an andere Gesellschaftsgläubiger angefochten (T: 50.870,98 €; A-Bank: 105.026,78 €, Z.: 17.487,43 €) und darüber hinaus zwei Anfechtungsprozesse gegen die P-GmbH wegen Zahlungen in Höhe von 223.780,54 € und

561.177,18 € geführt, die Rückzahlungen an die Konkursmasse in Höhe von 70 % des Streitwertes zur Folge hatten (siehe Vergleichsausfertigung 9.12.2004, LG ..., ...Cg....a, ...Cg....d). Inwiefern sich bei dieser Sachlage aus der Anfechtung von Abgabenzahlungen eine Bevorzugung des Abgabengläubigers (etwa gegenüber der P-GmbH) ergeben sollte, ist nicht nachvollziehbar.

d) Falls mit dem Vorbringen in der Stellungnahme vom 15.5.2012, in den letzten Wochen vor Konkurseröffnung seien die bei weitem nicht ausreichenden Mittel durch Exekutionsmaßnahmen verschiedener Gläubiger de facto der freien Verfügung der Geschäftsführung entzogen worden, das Fehlen *jeglicher* Mittel zur Abgabentrückzahlung behauptet werden sollte, stünde dies im Widerspruch zu den Ausführungen in der Stellungnahme vom 29.1.2007, wonach das Finanzamt bei einer rechtzeitigen Exekutionsführung „in jedem Fall.....die ihm zustehende Quote und möglicherweise sogar den gesamten Abgabebetrag“ einbringlich machen hätte können. Damit wurde letztlich das Vorhandensein von Mitteln zu einer zumindest anteiligen Abgabentrückzahlung eingeräumt (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0100).

e) Wie bereits (unter Pkt. 1.9.) erwähnt, wurden dem steuerlichen Vertreter alle wesentlichen Teile des erstinstanzlichen Haftungsaktes zur Kenntnis gebracht. Dem in der Stellungnahme vom 15.5.2012 erhobenen Einwand, es finde sich kein einziger aktenmäßiger Hinweis auf eine Gläubigerbenachteiligung ist zu entgegnen, dass wohl nur der Bw. selbst anhand von Unterlagen der KG eine Gläubigergleichbehandlung darlegen hätte können.

2.8. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschulden des Vertretenen in voller Höhe, sondern – was sich aus dem Wort "insoweit" in § 9 BAO 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 Abgabensforderungen 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 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 (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0165; VwGH 24.10.2000, 95/14/0090).

Der Bw. hat schon in der Stellungnahme vom 29.1.2007 auf ein (auszugsweise vorgelegtes) Sachverständigengutachten hingewiesen, das in den oben erwähnten Anfechtungsprozessen des Masseverwalters gegen die P-GmbH erstellt worden war. Nach Ansicht des Bw. sei aus diesem Gutachten – aus näher dargelegten Gründen (vgl. Pkt. 1.4.) – abzuleiten, dass ein möglicher Schaden aufgrund einer Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes „mit deutlich unter 8%“ zu veranschlagen sei.

Das Finanzamt hat sich weder mit diesem Beweismittel auseinandergesetzt noch den Bw. zu einer Ergänzung seiner Ausführungen betreffend die Höhe des Quotenschadens angehalten, sondern seine diesbezüglichen Ausführungen übergangen, obwohl nach den Angaben des Bw. damals noch Unterlagen beim Masseverwalter vorhanden waren, deren Auswertung es ihm ermöglichen hätte können, seinen Standpunkt zu präzisieren.

In der Stellungnahme vom 18.7.2012 wurde an dieses Sachverständigengutachten angeknüpft und vorgebracht, einem darin enthaltenen Vermögensstatus sei zu entnehmen, dass sich die gesamten Verbindlichkeiten der KG zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung auf 242.590.500 ATS belaufen hätten. Diesen Verbindlichkeiten seien liquide Mittel in Höhe von 4.858.300 ATS gegenüberstanden. Dies entspreche einem Deckungsgrad der Verbindlichkeiten durch liquide Mittel von zirka 2%, welcher sich im rund fünfwöchigen Zeitraum zwischen der Fälligkeit der Umsatzsteuer 4/2000 und der Konkurseröffnung nicht wesentlich verändert habe. Der auf dieser Basis errechnete Quotenschaden (2%) stelle eine Begrenzung der Haftung für die Umsatzsteuer dar.

Mit diesen Ausführungen wurde zwar kein Nachweis des Quotenschadens erbracht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann jedoch unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung des Quotenschadens erforderlich sein, zumal die Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten des zur Haftung herangezogenen Vertreters nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen (vgl. VwGH 24.2.2010, 2005/13/0124). Weiters ist es nicht ausgeschlossen, im Wege einer Schätzung auf das Ausmaß der Ungleichbehandlung der Gläubiger zu schließen, wenn der Vertreter ein konkretes Vorbringen erstattet hat (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0263).

Wie bereits erwähnt, hat sich das Finanzamt über die Angaben des Bw. zur Höhe des Quotenschadens hinweggesetzt und ihn letztlich so behandelt, als hätte er überhaupt keinen Nachweis angetreten. Dabei wäre es dem Finanzamt oblegen, den Bw. zu den notwendigen Präzisierungen aufzufordern. Im Stadium des Berufungsverfahrens konnte eine genaue Berechnung des Quotenschadens aus den oben dargelegten Gründen nicht mehr erfolgen.

In Würdigung der gesamten Umstände des Berufungsfalles hält es der Unabhängige Finanzsenat daher für vertretbar, den Quotenschaden in der vom Bw. angegebenen Höhe zu schät-

zen, zumal sein Vorbringen, in den letzten Tagen bzw. Wochen vor Konkurseröffnung hätten sich die Verbindlichkeiten und liquiden Mittel nicht mehr wesentlich verändert, nicht gänzlich von der Hand zu weisen ist. Allerdings ist der Haftungsbegrenzung hinsichtlich der Umsatzsteuer April 2000 nicht der zum Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme offene Betrag (29.078,27 €), sondern der vorangemeldete Abgabenbetrag (3.664.532 ATS bzw. 266.311,93 €) zugrunde zu legen, weil für die Frage, in welcher Höhe die Umsatzsteuer April 2000 bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen abzuführen gewesen wäre, nur der volle Abgabenbetrag (vor Verrechnung der Konkursquote) maßgeblich sein kann.

2.9. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. 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.

Mit den Ausführungen in der Stellungnahme vom 29.1.2007 zur wirtschaftlichen Situation des Bw. wird keine Unbilligkeit aufgezeigt, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen der Geltendmachung der Haftung nicht entgegen steht (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0089, VwGH 18.10.2005, 2004/14/0112). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes trifft es nämlich nicht zu, dass die Haftung etwa nur bis zur Höhe des aktuellen Vermögens und der aktuellen Einkünfte geltend gemacht werden dürfte, zumal eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen (vgl. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0220). Aus dem Hinweis auf die „unbescholtene“ Vertretungstätigkeit des Bw. in der Vergangenheit ergibt sich ebenfalls kein Unbilligkeitsgrund, weil im Rahmen der Ermessensübung keine Gesamtbetrachtung der Funktionsperiode des Bw. zu erfolgen hat.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Oktober 2012