



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Alfred Zinöcker, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz im Beisein der Schriftführerin Veronika Schauer über die Berufung des CH, vertreten durch H, vom 7. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. September 2002 zu StNr. 000/0000, mit dem der Berufungswerber gemäß § 12 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma H-KEG im Ausmaß von 230.300,53 € in Anspruch genommen wurde, in der am 28. September 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/01	275,66
Umsatzsteuer	05/01	20.236,77
Kammerumlage	4-6/01	50,93
Umsatzsteuer	06/01	18.902,96
Umsatzsteuer	07/01	9.516,59
Dienstgeberbeitrag	09/01	3.585,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/01	342,61
Umsatzsteuer	07/01	7.293,32
Säumniszuschlag	2001	64,07
Säumniszuschlag	2001	163,78
Säumniszuschlag	2001	418,02
Umsatzsteuer	08/01	21.237,27
Säumniszuschlag	2001	71,74
Säumniszuschlag	2001	174,65
Säumniszuschlag	2001	424,76
Dienstgeberbeitrag	10/01	3.505,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/01	335,05
Lohnsteuer	10/01	8.132,21

Kammerumlage	7-9/01	29,59
Umsatzsteuer	09/01	28.000,22
Säumniszuschlag	2001	70,11
Säumniszuschlag	2001	162,67
Säumniszuschlag	2001	559,98
		123.554,71

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist persönlich haftender Gesellschafter der mit Gesellschaftsvertrag vom 15.3.1999 gegründeten Firma H-KEG (Primärschuldnerin; im Folgenden: KEG), die sich mit der Überlassung von Arbeitskräften beschäftigte.

Über das Vermögen dieser KEG wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 8.4.2002 das Konkursverfahren eröffnet, welches mit weiterem Beschluss vom 3.8.2004 nach Verteilung des Massevermögens gemäß § 139 KO aufgehoben wurde. Die Konkursgläubiger erhielten eine Konkursquote von rund 21 %.

Mit Haftungsbescheid vom 19.9.2002 hatte das Finanzamt den Berufungswerber gemäß § 12 BAO für folgende aushaftende Abgabenschuldigkeiten der KEG im Ausmaß von 230.300,53 € in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €	80 %
Lohnsteuer	05/01	8.084,76	6.467,81
Dienstgeberbeitrag	05/01	3.998,90	3.199,12
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	05/01	382,11	305,69
Umsatzsteuer	04/01	22.954,44	18.363,55
Säumniszuschlag	2001	2.256,12	1.804,90
Lohnsteuer	06/01	8.728,15	6.982,52
Dienstgeberbeitrag	06/01	4.612,69	3.690,15
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	06/01	440,76	352,61
Umsatzsteuer	05/01	25.295,96	20.236,77
Kammerumlage	4-6/01	63,66	50,93
Umsatzsteuer	06/01	23.628,70	18.902,96
Umsatzsteuer	07/01	16.112,59	12.890,07
Dienstgeberbeitrag	09/01	4.482,46	3.585,97
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	09/01	428,26	342,61
Umsatzsteuer	07/01	9.116,65	7.293,32
Säumniszuschlag	2001	80,09	64,07
Säumniszuschlag	2001	204,72	163,78
Säumniszuschlag	2001	522,52	418,02
Umsatzsteuer	08/01	26.546,59	21.237,27
Säumniszuschlag	2001	89,68	71,74
Säumniszuschlag	2001	218,31	174,65
Säumniszuschlag	2001	530,95	424,76
Dienstgeberbeitrag	10/01	4.382,24	3.505,79
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10/01	418,81	335,05

Lohnsteuer	10/01	10.165,26	8.132,21
Kammerumlage	7-9/01	36,99	29,59
Umsatzsteuer	09/01	35.000,27	28.000,22
Säumniszuschlag	2001	87,64	70,11
Säumniszuschlag	2001	203,34	162,67
Säumniszuschlag	2001	699,98	559,98
Lohnsteuer	11/01	14.825,26	11.860,21
Dienstgeberbeitrag	11/01	6.493,32	5.194,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11/01	620,55	496,44
Umsatzsteuer	10/01	18.928,51	15.142,81
Säumniszuschlag	2001	296,51	237,21
Säumniszuschlag	2001	129,87	103,90
Säumniszuschlag	2001	378,57	302,86
Lohnsteuer	12/01	8.015,30	6.412,24
Dienstgeberbeitrag	12/01	3.412,72	2.730,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	12/01	326,16	260,93
Säumniszuschlag	2002	160,31	128,25
Säumniszuschlag	2002	68,25	54,60
Umsatzsteuer	11/01	4.730,06	3.784,05
Säumniszuschlag	2002	94,60	75,68
ST	2002	81,47	65,18
Z	2001	249,63	199,70
Lohnsteuer	2001	9.877,40	7.901,92
Dienstgeberbeitrag	2001	5.337,02	4.269,62
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2001	539,60	431,68
Säumniszuschlag	2001	304,29	243,43
Umsatzsteuer	03/02	3.232,66	2.586,13
		287.875,66	230.300,53

In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Berufungswerber als Gesellschafter der KEG für deren Abgabenschulden in vollem Umfang hafte. Über das Vermögen der Gesellschaft sei ein Konkursverfahren eröffnet worden. Unter der Annahme der rechtlichen Möglichkeit zur Stellung eines Zwangsausgleiches (Mindestquote 20 %) würde er nur mit 80 % der der Haftung zugrunde gelegten Abgaben und deren Nebenkosten in Anspruch genommen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 7.11.2002 durch die einschreitenden Rechtsanwälte Berufung erhoben. Die Eingabe trägt auf der ersten Seite nach dem Hinweis auf die Vertretung den Vermerk: "Vollmacht erteilt". In einem Aktenvermerk vom 6.12.2002 hielt das Finanzamt dazu fest: "Tel. ergänzt: auch Zustellung". Unter Bezugnahme auf die Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Bescheid wurde in dieser Eingabe auch gegen die Bescheide über den Abgabenanspruch (§ 248 BAO) Berufung erhoben. Weiters wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Abgabenschuld noch nicht endgültig feststehe, da der Masseverwalter noch mit der Einbringlichmachung von Forderungen beschäftigt sei. Darüber hinaus sei auch über das Vermögen der H-Limited (im Folgenden kurz: Limited) das Konkursverfahren eröffnet worden. Der Masseverwalter im Konkurs der KEG sei auch zum Masseverwalter im Insolvenzverfahren der Limited bestellt worden, und habe in einer Anzeige

gemäß § 80 b Abs. 2 KO ausgeführt, dass beide Gesellschaften ihre Geschäftstätigkeit in den selben Geschäftsräumlichkeiten ausgeübt hätten. Auch seien über einen nicht unerheblichen Zeitraum die Ein- und Auszahlungen über dasselbe Geschäftskonto, lautend auf die KEG, abgewickelt worden. Aus der vom Masseverwalter zum Teil mangels ausreichender Nachweise im Zweifel zu Gunsten der KEG vorgenommenen Zuordnung der einzelnen Buchungsfälle auf diesem Konto ergebe sich, dass dieser gegen die Limited eine Forderung in Höhe von 118.091,35 € zustehe. Aus der vom Geschäftsführer der Limited vorgenommenen Zuordnung ergäbe sich hingegen ein Saldo in Höhe von 23.689,16 € zugunsten der Limited. Es liege daher noch keine Abklärung der Eingänge bzw. Forderungen der KEG vor und habe dies auch Auswirkungen auf die Höhe der Abgabenschuld dieser Gesellschaft und somit auch des Haftungspflichtigen. Es werde daher beantragt, das laufende Verfahren bis zu dieser Abklärung zu unterbrechen, beide Konkursakte zur Beurteilung der Einbringlichmachung und der tatsächlichen Abgabenschuld der KEG beizuschaffen, und die Möglichkeit zur Abgabe einer weiteren Stellungnahme nach Vorliegen der gerichtlichen Entscheidung einzuräumen. Da bei Tilgung der Schulden der Gesellschaft die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt worden seien als die übrigen Verbindlichkeiten, liege keine schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers vor. Der angefochtene Bescheid wolle aufgehoben werden. Es werde beantragt, gemäß § 284 BAO eine Berufungsverhandlung beim Berufungssenat anzuberaumen. Schließlich beantragte der Berufungswerber noch die Aussetzung der "Einbringung" der Haftungsschuld gemäß § 212a BAO.

Die in der Berufung erwähnte H-Limited wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22.8.2001 gegründet und ist im Companies House Cardiff Nr. 000 registriert. Als Geschäftsanschrift wird L ausgewiesen. Die Gesellschaft betreibt in K, eine inländische Zweigniederlassung, die im Firmenbuch zu FN 0000 eingetragen ist. Als Geschäftszweig wird "Personalbereitstellung" angegeben, der Berufungswerber wird als Geschäftsführer ausgewiesen. Laut Zentralem Melderegister hatte dieser bis 4.12.2002 seinen Hauptwohnsitz am Sitz der inländischen Zweigniederlassung. Über das Vermögen der H-Limited wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 15.10.2002 das Konkursverfahren eröffnet (Hauptinsolvenzverfahren gemäß Art. 3 Abs. 1 EUInsVO).

Auch über das Vermögen des Berufungswerbers wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 2.10.2003 das Konkursverfahren eröffnet. Die gegenständliche Haftungsschuld wurde vom Finanzamt in diesem Insolvenzverfahren als Konkursforderung angemeldet.

In einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 4.4.2005 wurde der Berufungswerber unter anderem darauf hingewiesen, dass die in der Berufung angesprochenen Forderungen der KEG gegen die Limited im Insolvenzverfahren nicht festgestellt werden hätten können. Der Vorhalt wurde zu Handen des Masseverwalters als gesetzlichen Vertreter des Berufungswerbers adressiert. Dieser teilte dazu in einer Eingabe vom 25.4.2005 mit, dass er für das

gegenständliche Berufungsverfahren die einschreitenden Rechtsanwälte bevollmächtigt und auch Zustellvollmacht erteilt habe. Es werde um Fristverlängerung bis 15.5.2005 ersucht, zumal der Vorhalt erst am 25.4.2005 an die einschreitenden Rechtsanwälte weitergeleitet worden sei.

Am 3.6.2005 ersuchten die einschreitenden Rechtsanwälte um Zustellung des zu Handen des Masseverwalters gerichtet gewesenen Vorhaltes zu ihren Handen. Es wurde daher ein inhaltlich gleichlautender Vorhalt vom 3.6.2005 erstellt, der zu Handen der einschreitenden Rechtsanwälte zugestellt wurde.

In der Stellungnahme vom 17.6.2005 wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass allfällige Forderungen der KEG gegenüber der Limited nicht mehr weiter geprüft worden seien, nachdem der Aufwand zur Feststellung dieser Forderung in keinem Verhältnis zur erwarteten Forderung gestanden sei und auch das Konkursgericht im Konkurs der Limited den Prüfungs-umfang stark begrenzt und eine Prüfung nur oberflächlich zugelassen habe. Aus dem sich im Konkursakt der Limited befindlichen Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen "P" vom "14.3.2003" ergebe sich, dass mit 31.10.2001 die Limited sämtliche Aktivitäten sowie auch Kassabücher und Kontoverbindlichkeiten der KEG übernommen habe. Die im Haftungsbescheid nach diesem Zeitraum entstandenen Verbindlichkeiten würden daher nicht die KEG sondern die Limited betreffen. Aus diesem Gutachten ergebe sich auch, dass aufgrund des Übernahmezeitpunktes berechtigte Forderungen der KEG gegenüber der Limited bestünden, welche jedoch im Rahmen des Konkursverfahrens keiner weiteren Prüfung mehr unterzogen worden seien. Der Umfang der Haftung werde wegen der Übernahme der Geschäftstätigkeit durch die Limited bestritten, und könnten ab diesem Zeitpunkt Verbindlichkeiten nicht mehr der KEG zugerechnet werden. Da somit der Umfang der Haftung nicht feststehe und die aus dem Konkurs erfolgte Zahlung auf die ältesten Verbindlichkeiten anzurechnen wäre, stelle sich die Frage, ob nach Abzug der Konkursquote "noch weitere Verbindlichkeiten bestünden, berücksichtige man, dass hier auch Haftungszeiträume herangezogen worden seien, für welche nicht die KEG sondern die Limited zu haften habe". Ergänzend werde ausgeführt, dass das Gleichbehandlungsgebot im gegenständlichen Fall insofern eine Rolle spiele, als das Finanzamt im Konkurs der beiden Gesellschaften Zahlungen im beträchtlichen Umfang erhalten habe und auf Grund der Konkursantragstellungen durch das Finanzamt diese Zahlungen wieder rückzuführen wären. Der Berufungswerber habe zu diesem Zeitpunkt bereits zahlreiche Angebote anderer Interessenten gehabt, die sich am Unternehmen des Berufungswerbers beteiligen wollten, wobei aufgrund der vom Finanzamt gestellten Konkursanträge eine solche Beteiligung nicht mehr erfolgt sei.

Im beigeschafften Gutachten der P Steuerberatung GmbH vom 13.3.2003 wurde eingehend dargestellt, dass nicht eine Forderung der KEG gegen die Limited, sondern vielmehr eine Forderung der Limited gegen die KEG in Höhe von 287.165,18 € bestand. Weiters wurde

festgestellt, dass mit Ende Oktober 2001 die KEG ihre operative Tätigkeit eingestellt, und die operative Geschäftstätigkeit von der Limited übernommen wurde; ebenso das Personal, die Bankkonten und der Kassastand. Es sei eine Einbringung der KEG in die Limited geplant gewesen, zu der es in weiterer Folge aber nicht mehr gekommen sei.

In der am 28. September 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass die Konkursantragstellung durch das Finanzamt Ursache für die Anfechtung von Zahlungen der KEG an den Abgabengläubiger durch den Masseverwalter gewesen sei. Hätte das Finanzamt keinen Konkursantrag gestellt, wäre es nicht zu einer Rückzahlung an die Masse gekommen und bestünde insoweit kein Abgabengrundstand, der Gegenstand einer Haftung sein könnte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang ihrer Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.

Gemäß § 4 Abs. 1 EGG sind auf eingetragene Erwerbsgesellschaften die Vorschriften des Handelsgesetzbuches und der Vierten Einführungsverordnung zum Handelsgesetzbuch über die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft sowie - unter Bedachtnahme auf die §§ 2 und 6 - die für diese Gesellschaften geltenden Vorschriften über die Firma anzuwenden. Gemäß § 161 Abs. 2 HGB finden auf die Kommanditgesellschaft die für die offene Handelsgesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung, soweit nicht in den §§ 161 bis 177 anderes vorgeschrieben ist. Gemäß § 128 HGB haften die Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern als Gesamtschuldner persönlich. Eine entgegenstehende Vereinbarung ist Dritten gegenüber unwirksam. Die persönlich haftenden Gesellschafter der KEG (Komplementäre) haften den Gläubigern der Gesellschaft als Gesamtschuldner persönlich, unbeschränkt und unmittelbar (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 153).

Durch § 12 BAO wurden die handelsrechtlichen Regelungen über die Möglichkeiten der Inanspruchnahme der Gesellschafter einer KEG in das Abgabenrecht übertragen, sodass dem Abgabengläubiger die nach handelsrechtlichen Maßstäben zu beurteilenden Gläubigerrechte ebenso wie dem Zivilgläubiger offen stehen. Die abgabenrechtliche Haftung setzt nicht voraus, dass der Anspruch gegenüber der Gesellschaft bereits geltend gemacht wurde, wohl aber das Entstehen der Abgabenschuld im Sinne des § 4 BAO (vgl. Stoll, a.a.O., 147).

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Im Haftungsverfahren verlangt die Akzessorietät, dass die Abgabenschuld entstanden ist, also ein Abgabentatbestand hinsichtlich seiner per-

söhnlichen (steuersubjektbezogenen) und sachlichen (steuergegenstandbezogenen) Komponente verwirklicht und der Abgabenanspruch aufrecht ist. Ist jedoch eine Abgabenschuld (bei der Primärschuldnerin) erst gar nicht entstanden, kann auch ein prinzipiell Haftender nicht zur Haftung herangezogen werden (VwGH 26.6.1996, 95/16/0077).

Im gegenständlichen Fall ist dem Sachverständigengutachten vom 13.3.2002 zu entnehmen, dass mit 31.10.2001 die Limited tatsächlich alle Aktivitäten der KEG übernommen hat. Die nach diesem Zeitpunkt verwirklichten Abgabenansprüche sind daher der Limited zuzurechnen. Es kommt insoweit eine Haftung des Gesellschafters der KEG gemäß § 12 BAO nicht in Betracht. Der Berufung wurde daher dahin stattgegeben, dass alle Abgabenforderungen, die die Zeiträume nach dem 31.10.2001 betreffen, aus der Haftungssumme ausgeschieden wurden.

Zur angeblichen Forderung der KEG gegen die Limited wurde bereits im Vorhalt vom 3.6.2005 darauf hingewiesen, dass eine solche im Insolvenzverfahren nicht festgestellt werden hätte können, was der Berufungswerber auch in seiner Stellungnahme vom 17.6.2005 eingeräumt hat. Im Sachverständigengutachten vom 13.3.2003 wurde überdies ausdrücklich festgestellt, dass nicht eine Forderung der KEG gegen die Limited, sondern vielmehr eine Forderung der Limited gegen die KEG in Höhe von 287.165,18 € bestand.

Inwiefern der Bestand einer allfälligen Forderung der KEG gegenüber der Limited für das gegenständliche Haftungsverfahren von Bedeutung sein soll, wurde nicht näher dargestellt. Anders als die Haftung nach § 9 BAO ist die Haftung nach § 12 BAO keine Ausfallhaftung (Ritz, BAO-Kommentar², § 12 Tz. 5). Die Gesellschafterhaftung setzt nicht voraus, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der KEG uneinbringlich sind, das Finanzamt also erst dann die Haftung geltend machen dürfte, wenn etwa die behauptete Forderung der KEG gegen die Limited gepfändet, und die Hereinbringung dieser Forderung erfolglos versucht worden wäre. Im Übrigen wäre selbst Uneinbringlichkeit nicht nur dann anzunehmen, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren, sondern bereits dann, wenn solche voraussichtlich erfolglos wären (Ritz, a.a.O., § 9 Tz. 5). Uneinbringlichkeit bedeutet nicht, dass die Aussichtlosigkeit der Betreibung der Abgaben gegenüber dem Erstschuldner durch eine fruchtlose Vollstreckung erwiesen sein muss. Da im gegenständlichen Fall selbst im Insolvenzverfahren die behauptete Forderung der KEG gegen die Limited nicht festgestellt werden konnte, könnte selbst dann, wenn es auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin ankäme, davon ausgegangen werden, dass eine Forderungsexekution voraussichtlich erfolglos wäre. Überdies hat der Berufungswerber in seiner Stellungnahme vom 17.6.2005 selbst eingeräumt, dass der Aufwand zur Feststellung dieser Forderungen in keinem Verhältnis zu den erwarteten Forderungen gestanden wäre.

Die im Insolvenzverfahren der Gesellschaft erzielte Konkursquote wurde gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten Abgabengrundstände verrechnet, wodurch sich der Haftungsumfang auf

die im Spruch dargestellten Abgaben weiter reduzierte. Abgedeckt wurden insbesondere die Lohnabgaben für Mai 2001, die Umsatzsteuer für April 2001, sowie die Lohnsteuer samt Dienstgeberbeitrag für Juni 2001. Der Zuschlag zu diesem Dienstgeberbeitrag reduzierte sich auf 275,66 €

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass der Berufungswerber durch die Vorgangsweise des Finanzamtes bei der Erlassung des Haftungsbescheides begünstigt wurde. So wurden die einzelnen haftungsgegenständlichen Abgaben nur mit jeweils 80 % in Ansatz gebracht, die erzielte Konkursquote von rund 21 % dann jedoch nicht aliquot auf die einzelnen Abgaben verrechnet (wie dies im Falle eines Zwangsausgleiches geboten gewesen wäre, und nicht zum gänzlichen Wegfall der oben angeführten Abgaben, sondern nur zu einer Reduktion aller Abgaben auf rund 79 % geführt hätte), sondern richtigerweise gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten (haftungsgegenständlichen) Verbindlichkeiten. Dadurch verminderte sich die Haftungsschuld nicht auf 79 % der Abgabenansprüche gegenüber der KEG, sondern in einem wesentlich höheren Ausmaß. Ob hinsichtlich der restlichen Abgabenansprüche (die bisher nicht geltend gemachten jeweils 20 % der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen) eine Haftungsinanspruchnahme in Erwägung gezogen wird, bleibt dem Finanzamt überlassen. Eine "Verböserung" in der gegenständlichen Berufungsentscheidung dahingehend, dass die Haftungsinanspruchnahme hinsichtlich der im Spruch angeführten Abgaben auf 100 % ausgedehnt würde, wäre unzulässig, da damit über den Gegenstand des erstinstanzlichen Bescheides hinausgegangen würde. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabenbetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren festgelegt. Bei einer Ausdehnung der Haftungsinanspruchnahme würde insoweit der Berufungswerber erstmalig zur Haftung herangezogen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz würde damit eine Entscheidung treffen, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt, und damit ihre Entscheidung mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit belasten (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Zu dem vom Berufungswerber mehrfach angesprochenen Gleichbehandlungsgebot wurde bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 3.6.2005 darauf hingewiesen, dass bei einer Haftungsinanspruchnahme gemäß § 12 BAO (anders als bei einer Haftung nach § 9 BAO) nicht zu prüfen ist, ob das Gleichbehandlungsgebot bei der Verfügung über die Gesellschaftsmittel beachtet wurde. Diese Verpflichtung trifft den Vertreter einer Gesellschaft im Sinne der §§ 80 ff BAO, nicht den Gesellschafter – außer diesem kommt gleichzeitig Vertretereigenschaft zu. Eine Verletzung der Pflichten als Vertreter wäre aber nicht mittels Gesellschafterhaftung gemäß § 12 BAO, sondern mittels Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO geltend zu machen.

Soweit dazu in der Stellungnahme ausgeführt wurde, dass das Finanzamt Zahlungen erhalten hätte, die aufgrund der Konkursantragstellung wieder rückzuführen "wären", wurde festgestellt, dass der Masseverwalter die entsprechende Zahlungen angefochten hatte, und vom Finanzamt aus diesem Grund 121.969,56 € an die Konkursmasse zurückgezahlt wurden.

In der mündlichen Verhandlung wurde dazu ausgeführt, dass die Konkursantragstellung durch das Finanzamt Ursache für die Anfechtung von Zahlungen der KEG an den Abgabengläubiger durch den Masseverwalter gewesen sei. Hätte das Finanzamt keinen Konkursantrag gestellt, wäre es nicht zu einer Rückzahlung an die Masse gekommen und bestünde insoweit kein Abgabengrückstand, der Gegenstand einer Haftung sein könnte.

Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass die mit dem Finanzamt abgeschlossenen Zahlungsvereinbarungen immer nur teilweise eingehalten wurden und es trotz geleisteter Zahlungen wegen der (gänzlichen oder teilweisen) Nichtentrichtung der laufend neu anfallenden Selbstbemessungsabgaben (Lohnabgaben und Umsatzsteuern) zu einem stetigen Anwachsen des Abgabengrückstandes kam. Zu Beginn des Jahres 2000 betrug der Rückstand rund 200.000,00 S, im Oktober 2000 bereits 1,2 Mio. S, Ende des Jahres 2000 schon 1,5 Mio. S., und im Zeitpunkt des Konkursantrages rund 1,9 Mio. S. Bei dieser Sachlage kann es dem Finanzamt nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass es zur Vermeidung eines weiteren Rückstandszuwachses einen Konkursantrag stellte. Auf die im Insolvenzverfahren durch den Masseverwalter erfolgte Anfechtung von Zahlungen an den Abgabengläubiger hatte das Finanzamt keinen Einfluss.

Es trifft auch nicht zu, dass ohne diese Rückzahlung an die Masse kein Abgabengrückstand bestünde, der Gegenstand einer Haftung sein könnte. In der mündlichen Verhandlung wurde darauf hingewiesen, dass vor Durchführung dieser Rückzahlung ein Abgabengrückstand von rund 166.000,00 € bestand, der sich durch die Rückzahlung auf rund 287.000,00 € erhöhte. In diesem Rückstand von 166.000,00 € waren keineswegs etwa nur nach dem 31.10.2001 angefallene Abgaben enthalten, sondern bestand dieser Rückstand zum Großteil aus Abgaben, die Zeiträume vor dem 31.10.2001 betreffen und Gegenstand der Haftung sind.

Zum Einwand, durch den vom Finanzamt eingebrachten Konkursantrag wäre eine Beteiligung Dritter am Unternehmen der KEG gescheitert, wird festgestellt, dass seitens des Finanzamtes mit der Stellung des Konkursantrages nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ohnehin sehr lange zugewartet wurde. Der Berufungswerber hat wiederholt Zahlungszusagen gemacht, die dann immer nur zum Teil eingehalten wurden, und so die Eröffnung des Insolvenzverfahrens lange Zeit hinausgezögert. Erst mit Schreiben vom 18.7.2001 hat das Finanzamt die Einbringung eines Konkursantrages angedroht, und am 26.9.2001 die Finanzprokuratur um Stellung eines Konkursantrages ersucht. Selbst gegenüber dem Konkursgericht wurde über mehrere Monate hinweg noch stets behauptet, dass eine Vollzahlung des Finanzamtes angestrebt werde und möglich sei. Am 7.11.2001 fand die erste Tagsatzung zur Vernehmung

des Schuldners statt. Dabei gab der Berufungswerber an, dass die KEG die Abgabenverbindlichkeiten binnen 14 Tagen zur Gänze begleichen könne. Dies nach Erhalt eines entsprechenden Rahmens durch die Hausbank. Sollte eine Rahmenerweiterung nicht möglich sein, werde die KEG selbst einen Konkursantrag bei Gericht einbringen und zugleich einen Kostenvorschuss über 50.000,00 S erlegen. Die angekündigte Vollzahlung an das Finanzamt erfolgte weder binnen 14 Tagen, noch bis zum vom Gericht erstreckten Termin am 30.11.2001. Am 30.11.2001 teilte die KEG dem Finanzamt mit, dass es nunmehr gelungen sei, eine ordentliche, der Geschäftsentwicklung angepasste Kreditlinie zu fixieren, sodass das Abgabekonto geregelt werden könnte. Nicht näher bezeichnete Dienstgeberbeiträge seien bereits am 29.11.2001 angewiesen worden, die Überweisung des restlichen Abgabenrückstandes erfolge umgehend. Tatsächlich erfolgte keine Abdeckung dieses Restrückstandes. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 7.1.2002 wurde der Gläubigerschutzverband KSV um Feststellung ersucht, ob kostendeckendes Vermögen im Sinne der §§ 71, 72a KO vorhanden sei. Der Berufungswerber teilte dem Konkursrichter mit Schreiben vom 23.1.2002 mit, dass die Kreditlinie mit der W-Bank genehmigt sei. Es wären nunmehr ordentliche finanzielle Rahmenbedingungen für die Gesellschaft gegeben, die sie in die Lage versetzen würden, die derzeit offenen Abgaben beim Finanzamt sofort zu bedienen und in Zukunft eine termingerechte Abgabenleistung garantieren zu können. Tatsächlich erfolgte neuerlich keine Rückstandsabdeckung. Im Bericht des Kreditschutzverbandes vom 23.1.2002 wird unter anderem festgehalten, dass die H-GmbH und AK sich mit jeweils 2 Mio. S an der KEG in Form einer Bankgarantie beteiligen wollten. Entsprechende Beteiligungserklärungen vom 14.1.2002 (!) waren dem Bericht angeschlossen. Am 5.2.2002 teilte der Berufungswerber dem Konkursrichter mit, dass die Abgabenverbindlichkeiten bis 7.2.2002 per Schnellüberweisung dem Finanzamt gutgebracht würden. Die zeitliche Verzögerung sei im Ablauf der Vertragsunterzeichnungen (welche nunmehr alle unter Dach und Fach seien) und des Bankwechsels begründet. In der Folge wurden zwar Teilzahlungen an das Finanzamt geleistet, der Rückstand jedoch bei weitem nicht abgedeckt. Am 21.3.2002 erfolgte eine weitere Vernehmung des Schuldners vor dem Landesgericht Linz. Dabei gab der Berufungswerber an, dass die KEG die Tätigkeit mit 31.10.2001 eingestellt habe und seither nicht mehr operativ tätig sei. Die Dienstnehmer wären mit 31.10.2001 bei der KEG ausgetreten und am 1.11.2001 bei der Limited eingetreten. "Nächste Woche" erhalte er ca. 140.000,00 € von einem stillen Beteiligten und in drei Wochen weitere 140.000,00 € von einem weiteren stillen Beteiligten. Mit den ersten 140.000,00 € würde das Finanzamt bedient. Für den Fall, dass nicht bis 1.4.2002 eine Regulierung mit dem Finanzamt herbeigeführt werde, nehme das Konkursgericht Zahlungsunfähigkeit als gegeben an. Da auch bis zu diesem Zeitpunkt keine Abdeckung des Rückstandes beim Finanzamt erfolgte, eröffnete das Landesgericht Linz mit Beschluss vom 8.4.2002 das Konkursverfahren.

Nicht nur das Finanzamt, sondern auch das Konkursgericht hat der Gesellschaft einen weit über das übliche Ausmaß hinausgehenden Zeitrahmen zur Regulierung des Abgabenrückstandes eingeräumt. Von der ersten Tagsatzung am 7.11.2001 bis zur Konkurseröffnung am 8.4.2002 stand der Gesellschaft dazu ein Zeitraum von *fünf Monaten* zur Verfügung.

Sämtliche Ankündigungen der Gesellschaft bzw. des Berufungswerbers konnten jedoch auch gegenüber dem Konkursgericht nicht eingehalten werden.

Die Geltendmachung der Gesellschafterhaftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Haftung gemäß § 12 BAO ist keine Ausfallhaftung. Zu berücksichtigen ist jedoch das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Der Haftende darf daher in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Das Konkursverfahren über das Vermögen der Primärschuldnerin wurde bereits beendet, die nicht durch die Konkursquote abgedeckten Abgabenschulden können nur mehr im Haftungsweg eingebracht werden. Auf der Grundlage des bereits mehrfach zitierten Sachverständigen-gutachtens ist davon auszugehen, dass der KEG auch keine Forderungen gegen die Limited zustehen. Selbst nach den Angaben des Berufungswerbers stünde allein schon der Aufwand für die Feststellung allfälliger Forderungen in keinem Verhältnis zu den zu erwartenden Forderungen, sodass eine (teilweise) Hereinbringung der Abgabenschulden bei der KEG unrealistisch erscheint. Die Haftungsschuld wurde im Insolvenzverfahren des Berufungswerbers angemeldet, sodass diese zumindest in Höhe der in diesem Verfahren erzielbaren Konkursquote eingebracht werden kann. Weiters hat das Finanzamt auch den Gesellschafter JA zur Haftung gemäß § 12 BAO herangezogen. Dessen Ergebnisanteil an den Einkünften der Gesellschaft betrug wie jener des Berufungswerbers 50 %. Bei diesem Haftungsschuldner konnte bisher nur ein geringer Teil der Haftungsschuld eingebracht werden. Insgesamt wurden auf dessen Haftungsschuld Zahlungen in Höhe von 6.596,00 € geleistet, die auf die Umsatzsteuer 07/2001 verrechnet wurden. Da JA für jeweils 100 % der Abgabenschulden in Anspruch genommen wurde, verminderte sich diese Umsatzsteuer von 16.112,59 € (100 % laut gegenständlichem Erstbescheid vom 19.9.2002) auf nur mehr 9.516,59 €. Der Berufung wurde daher auch insoweit stattgegeben. Schließlich wurde zum Einwand, die Stellung des Konkursantrages durch das Finanzamt habe zur Anfechtung der Zahlungen der Gesellschaft durch den Masseverwalter geführt, bereits darauf hingewiesen, dass aus den angeführten Gründen die Konkursantragstellung berechtigt war und das Finanzamt keinen Einfluss darauf hat, ob und in welchem Umfang seitens eines Masseverwalters Zahlungen angefochten werden. Keinesfalls kann dem Finanzamt in diesem Zusammenhang ein "Verschulden" an der Anfechtung der Zahlungen durch den Masseverwalter bzw. den erfolgten Rückzahlungen an die Masse zur Last gelegt werden, welches der Geltendmachung der Haftung entgegenstünde. Schließlich sei in diesem Zusammenhang noch bemerkt, dass die Gesellschafterhaftung gemäß § 12 BAO verschuldensunabhängig ist. Anders als etwa bei der

Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO kommt es hier nicht darauf an, ob den Haftungspflichtigen ein Verschulden daran trifft, dass Abgaben unberichtigt aushaften, oder er "gar nichts dafür kann", dass Abgabenforderungen offen sind. Es kommt lediglich darauf an, ob er Gesellschafter ist und Abgabenansprüche gegenüber der Gesellschaft entstanden sind. Unter Berücksichtigung aller Umstände erfolgte die Heranziehung des Berufungswerbers zur Haftung für Abgaben der KEG somit im Ausmaß von 123.554,71 € zu Recht, und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. Oktober 2005