



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch B & O Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, 6322 Kirchbichl, Europastraße 5, vom 25. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 26. September 2005 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

1.1. Der Berufungswerber (kurz Bw.) war ab dem 11. 9. 1991 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der A-GmbH in Liquidation. Als weiterer selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer war seit dem 15. 2. 1990 der Bruder des Bw. (W.W.) im Firmenbuch eingetragen.

Mit Beschluss des Landesgerichtes X. vom 21. 9. 2005 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet. Nach der Schlussverteilung wurde der Konkurs gemäß § 139 KO am 15. 6. 2007 aufgehoben.

1.2. Mit Bescheid vom 26. 9. 2005 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertreterhaftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschulden der GmbH heran.

Tabelle:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
----------	------------	----------------

5/2005	Lohnsteuer	2.227,69
5/2005	Dienstgeberbeitrag	3.757,96
5/2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	367,45
4/2004	Umsatzsteuer	2.659,39
2005	Säumniszuschläge	1.260,86
2005	Eintreibungsgebühren	1.099,49
6/2005	Lohnsteuer	10.546,38
6/2005	Dienstgeberbeitrag	4.333,54
6/2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	423,72
5/2005	Umsatzsteuer	17.986,70
7-9/2005	Körperschaftsteuer	349,60
6/2005	Umsatzsteuer	35.398,00
7/2005	Lohnsteuer	9.522,60
7/2005	Dienstgeberbeitrag	3.931,95
7/2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	384,46
6/2005	Verspätungszuschlag	707,96
7/2005	Umsatzsteuer	<u>26.352,66</u>
Summe		121.310,41

Dazu führte das Finanzamt nach Wiedergabe der Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO aus, dass die Vertreterhaftung eine Ausfallhaftung sei, welche nur insoweit bestehe, als Abgaben beim Erstschuldner uneinbringlich seien. Da bei der erstschuldnerischen GmbH Nettolöhne ohne Abfuhr der Lohnabgaben ausbezahlt worden seien, sei eine schuldhafte Verletzung der einem Vertreter auferlegten Pflichten gegeben. Die Haftung für die rückständigen Lohnabgaben sei „zu 100 %“ auszusprechen, während hinsichtlich der übrigen Abgabenschulden von einer Uneinbringlichkeit in Höhe von 80 % der aushaftenden Beträge auszugehen sei. Im Konkurs der GmbH sei nämlich kaum eine höhere Quote als eine Zwangsausgleichsquote von 20 % zu erwarten.

1.3. Mit weiterem – inhaltlich gleich lautenden – Bescheid vom 26. 9. 2005 zog das FA auch W.W. zur Vertreterhaftung für die gegenständlichen Abgabenschulden der GmbH heran.

1.4. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung vom 25. 10. 2005 führte der Rechtsvertreter des Bw. im Wesentlichen aus, dass zwischen den beiden Vertretern der GmbH eine Ressortverteilung bestanden habe, der zufolge der Bw. nur für die „gewerberechtlichen Belange der ...abteilung“, nicht jedoch für die finanziellen Angelegenheiten der GmbH verantwortlich gewesen sei. Da der Bw. aufgrund dieser Aufgabenteilung für „Finanzamtsbelange“ nie zuständig gewesen sei, ihn also keine wie immer geartete Verantwortung für die „Finanzamtsgebarung“ getroffen habe, sei der Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Für den Eventualfall sei festzustellen, dass die Geltendmachung der Haftung eine betragsmäßig feststehende Abgabenschuld voraussetze, wobei der zur Haftung herangezogene Vertreter nach Art und Umfang über den Haftungsanspruch wie der Erstschuldner informiert werden und die Haftungssumme nach Abgabenarten und Zeiträumen aufgeschlüsselt werden müsse (VwGH 21.09.1990, 87/17/223).

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschulden beruhten auf „reinen Schätzungen“, zumal weder gegenüber der erstschuldnerischen GmbH noch gegenüber dem Bw. rechtskräftige Abgabenfestsetzungen vorgenommen worden seien. Somit sei eine Inanspruchnahme des Bw. im Haftungsweg von vornherein ausgeschlossen. Der Haftungsbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, weil an die primärschuldnerische GmbH keine Abgabenbescheide gerichtet worden seien. Da der tatsächliche Abgabenausfall bei der Erstschuldnerin betragsmäßig noch nicht feststehe, seien die im Haftungsbescheid enthaltenen Beträge „völlig fiktiv“.

Aus dem Prinzip der Subsidiarität der Haftung folge, dass diese in der Regel erst nach der Inanspruchnahme des Erstschuldners geltend gemacht werden könne (VwGH 30.06.1964, 1809/63; VwGH 6.12.1978, 2028/78). Aus dem Haftungsbescheid sei nicht ersichtlich, dass die Abgabenforderungen gegenüber der erstschuldnerischen GmbH bereits geltend gemacht worden seien. Eine Haftung des Bw. könne erst dann „weiterverfolgt“ werden, wenn die Einbringlichkeit der Abgaben bei der Erstschuldnerin feststehe.

Schließlich setze die Haftung nach § 9 BAO eine für den Abgabenausfall kausale schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter voraus. Dem bekämpften Haftungsbescheid sei nicht einmal ansatzweise zu entnehmen, worin ein schuldhaftes, pflichtwidriges Verhalten des Bw. gelegen sei. Das Finanzamt habe dem Bw. weder eine Pflichtverletzung nachgewiesen noch die Feststellung getroffen, dass die Abgaben ohne eine solche Pflichtverletzung einbringlich gewesen wären. Den Bw. treffe kein Verschulden am Abgabenausfall, weil die Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgaben nicht durch irgendein Verhalten des Bw. erschwert oder verunmöglicht worden sei.

Zum Beweis wurde die Einvernahme des Bw. und des Steuerberaters Dr. K.B., die Einholung eines „buchhalterischen Sachbefundes“ sowie die Einsichtnahme in sämtliche „Buchhaltungsakte“ beantragt.

1.5. Mit einem Vorhalt vom 18. 5. 2006 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Vorlage einer Aufstellung sämtlicher Verbindlichkeiten und Schuldentgelungen der GmbH im Haftungszeitraum „2004 und 2005“ als Nachweis für eine Gleichbehandlung des Abgabengläubigers mit anderen Gesellschaftsgläubigern. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse offen zu legen. Dazu führte das Finanzamt aus, dass in der Auszahlung von Nettolöhnen und Nichtentrichtung der Lohnabgaben eine haftungsrelevante

Pflichtwidrigkeit zu erblicken sei. Ein Vertreter handle schuldhaft, wenn er eine Geschäftsführerfunktion ohne buchhalterische bzw. steuerrechtliche Kenntnisse übernehme, weil er wissen müsse, dass er solcherart der „Sorgfaltspflicht des GmbH-Gesetzes“ nicht entsprechen könne. Schuldhaft handle auch, wer sich bei Übernahme der Geschäftsführerfunktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nehme, die eine künftige Erfüllung der gesetzlichen Vertreterpflichten insbesondere gegenüber der Abgabenbehörde unmöglich mache. Im Übrigen sei es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden Verpflichtungen zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel für die Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten nicht ausgereicht hätten, es sei denn, der Geschäftsführer erbringe den Nachweis einer anteiligen Mittelverwendung. Von diesem Grundsatz seien Lohnabgaben ausgenommen.

1.6. Dieser Vorhalt blieb in der Folge (trotz Fristenstreckung) unbeantwortet. Bei einer persönlichen Vorsprache am 18. 9. 2006 wies der Bw. aber neuerlich darauf hin, dass er lediglich „der Handwerker“ gewesen sei und mit der Buchhaltung und den steuerlichen Angelegenheiten der GmbH nichts zu tun gehabt habe.

1.7. Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. 9. 2006 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge, indem es die Haftung im Hinblick auf nicht näher konkretisierte Ermittlungen wie folgt einschränkte:

Tabelle:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag in Euro
5/2005	Lohnsteuer	1.113,85
5/2005	Dienstgeberbeitrag	1.878,98
5/2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	183,73
4/2004	Umsatzsteuer	1.329,70
2005	Säumniszuschläge	630,43
2005	Eintreibungsgebühren	549,75
6/2005	Lohnsteuer	5.273,19
6/2005	Dienstgeberbeitrag	2.166,77
6/2005	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	261,86
5/2005	Umsatzsteuer	8.993,35
7-9/2005	Körperschaftsteuer	174,80

Summe		22.556,41
-------	--	-----------

Gegenüber dem Haftungsbescheid wurden die Haftungsbeträge laut Berufungsvorentscheidung offenbar deshalb um jeweils 50 % reduziert, weil bei der persönlichen Vorsprache des Bw. eine „Einigung auf die Hälfte der jeweiligen Haftbeträge“ erzielt worden sei. Weiters ergibt sich aus einem diesbezüglichen Aktenvermerk vom 18. 9. 2006 in Verbindung mit dem übrigen Akteninhalt, dass von einer Haftung für die Lohnabgaben 7/2005 offenbar deshalb Abstand genommen wurde, weil die vormals mit der Lohnverrechnung bei der erstschuldnerischen GmbH beauftragte E. Datenverarbeitung GmbH dem Finanzamt am 14. 3. 2006 schriftlich mitgeteilt hatte, dass im Zeitraum vom 1. 7. 2005 bis zur Konkursöffnung keine Löhne mehr ausbezahlt worden seien. Eine weitere Einschränkung der Haftung ergab sich aus der Berücksichtigung eines nach einer Forderungspfändung in Verwahrung verrechneten Betrages von zirka 35.700 € zu Gunsten des Bw. sowie aus der Fälligkeit der Umsatzsteuer 7/2005 im Monat der Konkursöffnung.

1.8. Im Vorlageantrag vom 31. 10. 2006 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. nur deshalb als Geschäftsführer bestellt worden sei, weil er über die gewerberechtliche Befähigung als ...meister verfügt habe. In den kaufmännischen Bereich der Geschäftsführung sei der Bw. nie eingebunden gewesen, sondern sei diese Tätigkeit ausschließlich von W.W. ausgeübt worden.

Ungeachtet der bloß „gewerberechtlichen Zuständigkeit“ des Bw. werde unpräjudiziell eingewendet, dass W.W. bei der Tilgung der Gesellschaftsschulden keine Gläubiger begünstigt habe. Daran änderten auch Zug um Zug Geschäfte (Lieferungen gegen Vorauskasse) nichts, weil damit nur der Fortbestand des Unternehmens gesichert werden sollte. Bei nicht termingerechten Abgabenzahlungen sei das Finanzamt stets vorab informiert worden und seien dem Finanzamt Forderungen der GmbH abgetreten worden, was durch eine Einvernahme der ehemaligen Buchhalterin (M.B.) bewiesen werden könne.

Die GmbH sei von den Banken als Sanierungsfall betrachtet worden, weshalb ein Unternehmensberater (W.M.) engagiert worden sei, der entsprechende Finanzierungspläne erstellt habe, die stets die Gleichbehandlung aller Gläubiger berücksichtigt hätten. Dieser Unternehmensberater, der beim Finanzamt vorgesprochen und seine Aufgabenstellung erklärt habe, könne bezeugen, dass es zu keiner Gläubigerbegünstigung zu Lasten des Finanzamtes gekommen sei.

Mit Ausnahme der Zug um Zug Geschäfte seien ab dem 30. 6. 2005 alle Zahlungen eingestellt worden. Da ab diesem Zeitpunkt keine Gesellschaftsgläubiger mehr befriedigt worden seien, wäre es sogar zu einer Ungleichbehandlung von Gläubigern gekommen, wenn das Finanzamt noch Zahlungen erhalten hätte. Somit bestünde jedenfalls keine Haftung für Abgaben mit

Fälligkeitsterminen nach dem 30. 6. 2005 (Umsatzsteuer ab 5/2005, Lohnabgaben ab 6/2005). Ab dem 30. 6. 2005 seien auch Gespräche über ein Insolvenzverfahren geführt worden, dessen Eröffnung sich jedoch urlaubsbedingt verzögert habe. Der Umstand, dass es keine Zahlungen mit Begünstigungscharakter mehr gegeben habe, sei auch aus der Buchhaltung der GmbH ersichtlich, in welche das Finanzamt im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung Einsicht genommen habe.

Weiters sei zu berücksichtigen, dass W.W. der GmbH im Lauf der Zeit erhebliche Privatmittel zugeführt habe, die zum Teil auch dem Finanzamt zugute gekommen seien.

Unter den gegebenen Umständen werde die Haftungsinanspruchnahme des Bw. im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung seiner „nichtkaufmännischen Stellung“ nicht gerecht und sei aufgrund der „besonderen Situation“ des Bw. eine gänzliche Entlassung aus der Haftung geboten.

Hierüber wurde erwogen:

2.1. 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.

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 eingebbracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. z. B. VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0145; VwGH 30. 11. 1999, 94/14/0173; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0006).

2.2. Der Bw. war in jenem Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden, gemeinsam mit seinem Bruder W.W. selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH und damit für deren Abgabenschulden potenziell haftungspflichtig. Im Mittelpunkt der Ausführungen des Bw. steht jedoch die Behauptung, dass zwischen ihm und W.W. eine Geschäftsverteilung bestanden habe, der zufolge ausschließlich W.W. mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten der GmbH betraut gewesen sei.

Zu diesem Vorbringen ist zunächst festzustellen, dass sich bei einer Mehrheit von Geschäftsführern die haftungsrechtliche Verantwortung danach richtet, ob zwischen diesen eine Kom-

petenzabgrenzung bestand oder nicht. Bestand eine solche Abgrenzung nicht, trifft die Haftung bei Vorliegen aller Tatbestandsvoraussetzungen sämtliche Vertreter gleichermaßen, es sei denn, der Einzelne hätte aus triftigen Gründen seine abgabenrechtlichen Pflichten nicht erfüllen können (vgl. VwGH 22. 2. 1993, 91/15/0065). War hingegen eine interne Arbeitsaufteilung vereinbart, so trifft die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit in der Regel denjenigen Geschäftsführer, dem die Besorgung der steuerlichen Agenden oblag. Hat der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter seine eigenen Pflichten dadurch grob verletzt, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternahm, um Abhilfe zu schaffen, so ist auch er haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung der wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich gemacht haben. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabenentrichtung betrauten Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln. Es besteht also keine generelle Kontrollpflicht wie bei der Betrauung eines Dritten mit Geschäftsführungsagenden, sondern es müssen sich für den mit der Besorgung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht betrauten Geschäftsführer konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der verantwortliche Geschäftsführer seine Pflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt (vgl. etwa VwGH 25. 11. 2002, 99/14/0121; Ritz, BAO³, § 9, Tz 23, mwN).

2.3. Das Finanzamt hat sich mit der vom Bw. ausdrücklich behaupteten Aufgabenverteilung nicht befasst. Ausgehend vom Rechtsirrtum, die Haftung des Bw. allein auf seine Stellung als selbständige vertretungsbefugter GmbH-Geschäftsführer stützen zu können, meinte das Finanzamt anscheinend, zu einer Ressortverteilung keine Feststellungen treffen zu müssen. Damit wurden Ermittlungen im Sinn des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Dieser Ermittlungsmangel ist wesentlich, weil – wie bereits erwähnt – im Fall einer Aufgabenverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern der mit der Finanzgebarung des Vertretenen nicht befasste Geschäftsführer nur dann haftbar gemacht werden kann, wenn auch ihn eine die Haftung begründende schuldhafte Pflichtverletzung trifft. Eine solche Beurteilung erfordert insbesondere Feststellungen darüber, ob die behauptete Ressortverteilung tatsächlich bestand und weiters, ob gegebenenfalls Pflichtverstöße des W.W. bei der Abgabenentrichtung für den Bw. erkennbar waren oder sein hätten müssen. Denn für die Haftung eines mit den abgabenrechtlichen Angelegenheiten des Vertretenen nicht betrauten Vertreters ist entscheidend, ob dieser trotz zumutbarer Wahrnehmbarkeit von Unzulänglichkeiten im Agendenbereich des für die Abgabenentrichtung zuständigen Vertreters nichts unternommen hat, um Abhilfe zu schaffen (vgl. z. B. VwGH 24. 9. 2002, 2002/16/0128).

2.4. Sollte im fortgesetzten Verfahren ein die Vertreterhaftung auslösendes Überwachungsverschulden des Bw. festgestellt werden, so wäre auch zu beachten, dass die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt ist, das sich innerhalb der Grenzen zu halten hat, die das Gesetz dem Ermessen zieht (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Kommen mehrere Vertreter eines Primärschuldners als Haftungspflichtige in Betracht, so ist auch die Ermessensübung, wer von ihnen – (allenfalls auch in welchem Ausmaß) – in Anspruch genommen wird, entsprechend zu begründen (vgl. Ritz, a. a. O., § 9, Tz 23, mwN). Im erstinstanzlichen Haftungsverfahren wurden auch keine für eine solche Abwägung erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen getroffen. Eine „Einigung“ mit dem Bw. über einen Haftungsausspruch im Umfang der Berufungsvorentscheidung, wie sie offenbar bei einer persönlichen Vorsprache im Finanzamt erzielt wurde, vermag derartige Feststellungen nicht zu ersetzen.

2.5. Zusammenfassend ist festzustellen, dass der derzeitige Verfahrensstand (noch) nicht die Beurteilung erlaubt, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß den Bw. eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten und damit die Vertreterhaftung nach § 9 BAO trifft. Die dargelegten Ermittlungsmängel lassen es auch nicht ausgeschlossen erscheinen, dass den Bw. kein Verschulden am Abgabenausfall trifft. Somit liegen die Voraussetzungen für eine Aufhebung des Haftungsbescheides und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vor (§ 289 Abs. 1 BAO). Die Aufhebung des Haftungsbescheides erscheint auch nicht ermessenswidrig, weil sich andernfalls das gesamte Beweisverfahren in einem für die Vertreterhaftung maßgeblichen Punkt auf die Ebene der Abgabenbehörde zweiter Instanz verlagert würde, die aber nach den Anordnungen des Gesetzesgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren primär umfassende Kontrollbefugnisse wahrzunehmen hat (vgl. Ritz, BAO³, § 289, Tz 5, mwN).

2.6. Vorsorglich wird noch darauf hingewiesen, dass im Fall der Erlassung eines neuen Haftungsbescheides darauf Bedacht zu nehmen wäre, inwieweit sich die Abgabenschulden der GmbH durch eine Verrechnung der Konkursquote entsprechend den Regeln des § 214 Abs. 1 BAO vermindert haben. Weiters erscheint der Hinweis angebracht, dass auch bei Lohnabgaben nur eine Haftung für uneinbringliche Beträge besteht. Für die im Haftungsbescheid zum Ausdruck gebrachte gegenteilige Ansicht des Finanzamtes besteht keine Rechtsgrundlage.

2.7. Der Einwand in der Berufung, der Haftungsbescheid sei rechtswidrig, weil an die primärschuldnerische GmbH keine Abgabenbescheide gerichtet worden seien, ist nicht berechtigt, weil abgabenrechtliche Haftungen zwar den Bestand einer Abgabenschuld voraussetzen, nicht jedoch die bescheidmäßige Vorschreibung gegenüber dem Erstschildner (vgl. VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0138; VwGH 30. 3. 2000, 99/16/0141; VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0242). Im

Übrigen ist bei Selbstbemessungsabgaben die Selbstberechnung durch den Abgabenschuldner bzw. Abfuhrpflichtigen ohne vorherige behördliche Tätigkeit vorgesehen, wobei Abgabenfestsetzungen nur in den Fällen des § 201 bzw. § 202 BAO erfolgen.

Weiters ist zu den Berufungsausführungen betreffend die Subsidiarität der Haftung zu bemerken, dass aufgrund der zwischenzeitigen Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der GmbH davon ausgegangen werden kann, dass der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschulden bei der Erstschuldnerin uneinbringlich ist (vgl. VwGH 23. 1. 1989, 87/15/0136; VwGH 22. 9. 1999, 96/96/15/0049).

Schließlich widerspricht die im Vorlageantrag vertretene Auffassung, Zug-um-Zug-Geschäfte hätten auf die Frage einer Gläubigergleichbehandlung keinen Einfluss, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Danach bezieht sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, und kann eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern bestehen (vgl. VwGH 18. 10. 2007, 2006/15/0073; Ritz a. a. O., § 9, Tz 11, mwN).

Weiters kann die Nichtentrichtung der Lohnsteuer nicht mit dem Fehlen ausreichender Mittel entschuldigt werden, weil wirtschaftliche Schwierigkeiten der GmbH im Hinblick auf die Konstruktion des § 78 Abs. 3 EStG ohne rechtliche Bedeutung sind (vgl. etwa VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037, 0038).

2.8. Aufgrund der oben aufgezeigten Ermittlungsmängel war jedoch spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. April 2009