



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 31. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Mai 2007 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 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 im Zeitraum vom 24. 3. 2001 bis zum 17. 5. 2006 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der X-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Als weiterer selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer dieser Gesellschaft war im Zeitraum vom 24. 3. 2001 bis zum 9. 5. 2007 Y. im Firmenbuch eingetragen. Letzterer war auch Alleingesellschafter der GmbH.

Mit Gerichtsbeschluss vom 12. 4. 2007 (AZ...) wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH mangels Vermögens abgewiesen und die Gesellschaft gemäß § 39 FBG aufgelöst. Zum Liquidator wurde Y. bestellt.

1.2. Mit Schreiben vom 14. 2. 2007 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass am Abgabenkonto der GmbH folgende Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von 314.610,98 € unberichtigt aushafteten:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Umsatzsteuer	2002	16.006,33
Normverbrauchsabgabe	1-12/2003	1.995,14
Umsatzsteuer	2003	20.953,93
Kapitalertragsteuer	1-12/2001	54.959,70
Kapitalertragsteuer	1-12/2002	91.991,25
Kapitalertragsteuer	1-12/2003	49.703,75
Lohnsteuer	2001	11.999,97
Dienstgeberbeitrag	2001	1.799,96
Dienstgeberzuschlag	2001	204,03
Lohnsteuer	2002	25.799,96
Dienstgeberbeitrag	2002	3.869,96
Dienstgeberzuschlag	2002	387,03
Lohnsteuer	2003	29.999,99
Dienstgeberbeitrag	2003	4.499,99
Dienstgeberzuschlag	2003	440,01

In diesem Schreiben wurde unter Hinweis auf die einschlägigen Haftungsbestimmungen und die in Kopie beigegebenen Bescheide über die gegenständlichen Abgabenansprüche ausgeführt, dass dem Bw. als Geschäftsführer die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der GmbH obliegen sei. Da die gegenständlichen Abgaben während der Funktionsperiode des Bw. fällig geworden 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 stehe fest. Falls die GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen der Abgaben nicht mehr über ausreichende Mittel zur Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, sei dies durch eine Aufstellung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. Diese Aufstellung müsse alle damaligen Gesellschaftsgläubiger sowie die auf die einzelnen Verbindlichkeiten geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten. Weiters seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) darzustellen. Es stehe dem Bw. frei, die finanzielle Situation der GmbH zu den jeweiligen Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger auch auf andere Weise bekannt zu geben. Dem Bw. obliege der Nachweis, welche Zahlungsmittel bei der GmbH vorhanden gewesen seien und in welchem Ausmaß die anderen Gesellschaftsgläubiger noch Befriedigung erlangt hätten. Werde dieser Nachweis nicht geführt, sei von einer schuldhaften, für den Abgabenausfall ursäch-

lichen Verletzung der Abgabenzahlungspflicht auszugehen. Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die obigen Abgabebeträge auszusprechen. Da der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, allfällige Einzelinteressen verdränge, sähe sich das Finanzamt gegebenenfalls zur Geltendmachung der Vertreterhaftung veranlasst.

1.3. In einer schriftlichen Stellungnahme vom 6. 3. 2007 brachte der Bw. vor, dass zwischen ihm und Y. eine interne Geschäftsverteilung bestanden habe. Danach sei der Bw. nur für die technischen Angelegenheiten der Gesellschaft zuständig gewesen. Sein Aufgabengebiet habe nur die Wartung und Reparatur von Taxifahrzeugen der GmbH sowie die Instandhaltung ihrer Vermietungsobjekte umfasst. Für die wirtschaftlichen und finanziellen Belange der Gesellschaft einschließlich der abgabenrechtlichen Angelegenheiten sei ausschließlich Y. verantwortlich gewesen. Da Y. auf eine jahrzehntelange Tätigkeit als Unternehmer zurückblicke und bisher keine Unregelmäßigkeiten insbesondere bei der Erfüllung abgabenrechtlicher oder anderer finanzieller Verpflichtungen aufgetreten seien, habe für den Bw. kein Anlass zur Annahme bestanden, dass Y. die ihm laut Geschäftsverteilung zugewiesenen Aufgaben nicht oder nur unvollständig erfülle. Der Bw. sei auch Dienstnehmer einer anderen Gesellschaft des Y., nämlich der Z-GmbH. gewesen. Dort habe der Bw. die jahrelange Beobachtung gemacht, dass Y. die Geschäftsführung dieser Gesellschaft ohne jegliche Beanstandung seitens des Finanzamtes oder anderer Behörden ausgeübt habe. Somit hätten für den Bw. zu keinem Zeitpunkt Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungstätigkeit des Y. bestanden.

1.4. Mit Schreiben vom 9. 3. 2007 forderte das Finanzamt den Bw. zur Vorlage von Unterlagen betreffend die behauptete Geschäftsverteilung auf. Im Antwortschreiben vom 22. 3. 2007 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass „klärende Aufzeichnungen“ über damalige Vereinbarungen bzw. Beschlüsse verloren gegangen seien. Der Bw. habe daher von Y. die beigeschlossene eidesstattliche Erklärung verlangt, welche die Angaben des Bw. bestätige.

Diese Erklärung des Y. lautete wie folgt:

„...Bezugnehmend auf den Sachverhalt, dass Herr... (Anm.: Bw.) zur Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO für die ...GmbH herangezogen werden soll, möchte ich nachstehende Erklärung abgeben:

Im Jahr 2001 wurde Herr...durch mich als alleiniger Gesellschafter der ...GmbH per Beschluss zum Geschäftsführer bestellt. Seine Aufgaben sowie Befugnisse waren ausschließlich auf den technischen Bereich des Unternehmens beschränkt und nicht auf die Verwaltung von Vermögenswerten der Gesellschaft.

Auf Forderung durch Herrn...wurde zum damaligen Zeitpunkt ein Aktenvermerk/Beschluss gefertigt, welcher jedoch im Zuge mehrmaligen Umzuges z. Z. nicht mehr auffindbar ist. Herr...hatte zu keinem Zeitpunkt eine Kontovollmacht und war nicht in den Zahlungsverkehr bzw. buchhalterische Angelegenheiten involviert. Die Abgabe von Voranmeldungen und Erklärungen gegenüber Dritten lag ausschließlich in meinem Verantwortungsbereich...”

1.5. Mit Bescheid vom 3. 5. 2007 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO für die oben angeführten Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Gesamtbetrag von 314.610,98 € heran. Das Finanzamt übergang das Vorbringen des Bw. zu einer Aufgabenverteilung zwischen den GmbH-Geschäftsführern und führte aus, der Bw. sei als Vertreter der GmbH zur Abgabentrichtung verpflichtet gewesen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wurde auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der erstschuldnerischen Gesellschaft hingewiesen.

1.6. In der dagegen erhobenen Berufung vom 31. 5. 2007 bestritt der Bw. eine Verletzung der Abgabenzahlungspflicht. Wie den Jahresabschlüssen der GmbH zu entnehmen sei, hätten die der GmbH zur Verfügung gestandenen Mittel zur Entrichtung der nunmehr festgesetzten Abgaben nicht ausgereicht. Da deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen von Mitteln zur Abgabentrichtung vorhanden seien, hätte das Finanzamt eine diesbezügliche Ermittlungspflicht getroffen (VwGH 30.9.2004, 99/14/0278). Auch aus der Sicht des Gleichbehandlungsgrundsatzes sei keine Verletzung der Abgabenzahlungspflicht gegeben, weil der Abgabengläubiger nicht besser als andere Gläubiger gestellt werden müsse (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278).

Seien mehrere Geschäftsführer vorhanden, könnten deren Aufgaben verteilt werden. Eine Geschäftsverteilung könne einen Vertreter exkulpieren, wenn sich dieser nach Lage des Falles auf den für die Abgabentrichtung intern zuständigen Vertreter habe verlassen dürfen. Dies gelte dann nicht, wenn für den Vertreter Anlass zur Annahme bestanden habe, der andere Vertreter erfülle die ihm intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig, wenn somit ein Anlass vorgelegen sei, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu zweifeln (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043). Der Umfang der Überwachungspflicht hänge von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 18.11.1991, 90/15/0123). Primär sei jener Vertreter haftbar zu machen, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229).

Der Bw. sei aufgrund einer internen Geschäftsverteilung nur für die technischen Belange der Gesellschaft verantwortlich gewesen, während der Aufgabenbereich des Y. alle finanziellen Angelegenheiten der GmbH einschließlich der Abgabengenden umfasste. Da für den Bw. aus den bereits im Schreiben vom 6. 3. 2007 genannten Gründen kein Anlass zu Zweifeln an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des Y. bestanden habe, sei der Bw. zu Unrecht zur Haftung herangezogen worden. Der Haftungsbescheid ließe jegliche Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Bw. vermissen.

Kämen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht, sei die Ermessensentscheidung, wer von ihnen – allenfalls auch in welchem Ausmaß – in Anspruch genommen werde, entspre-

chend zu begründen (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Auch diesbezüglich sei der Haftungsbescheid mangelhaft.

1.7. Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. 6. 2007 keine Folge. Nach Darstellung des Verfahrensganges und Zitierung der Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO wurde ausgeführt, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben aus einer Betriebsprüfung und einer Lohnsteuerprüfung umfassend die Jahre 2001 bis 2003 resultierten. Die Pflicht zur Abgabentrachtung ende erst mit deren Abstattung. Als Vertreter der GmbH sei der Bw. zur Entrichtung jener Abgaben verpflichtet gewesen, mit deren Zahlung die GmbH in Rückstand geraten sei. Maßgeblich sei die gesetzliche Fälligkeit der Abgaben gewesen.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehöre auch die Abgabe vollständiger und wahrheitsgemäßer Erklärungen. Wie die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfungen gezeigt hätten, sei diese Verpflichtung verletzt worden.

Der Bw. könne sich nicht erfolgreich darauf stützen, dass die GmbH nicht über ausreichende Mittel zur Abgabentrachtung verfügt habe, seien doch für die Jahre 2001 bis 2003 Gewinne in Höhe von rund 138.000 €, 348.000 € bzw. 211.000 € ermittelt worden. Da der Bw. (trotz Aufforderung vom 14. 2. 2007) nicht nachgewiesen habe, welche Zahlungen bei einer Gleichbehandlung aller Gesellschaftsgläubiger an die Abgabenbehörde zu leisten gewesen wären, sei er zur Haftung für die gesamten während seiner Geschäftsführungstätigkeit fällig gewordenen Abgaben heranzuziehen.

Nach der Rechtsprechung bewirke eine Aufgabenverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern nicht, dass sich der eine Geschäftsführer um die Tätigkeit des anderen nicht mehr kümmern müsse. Jedem Vertreter obliege die Überwachung des anderen etwa hinsichtlich der Pflicht, für die Führung der erforderlichen Bücher Sorge zu tragen (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216). Bei den durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen sei festgestellt worden, dass die Buchführung der GmbH nicht ordnungsgemäß gewesen sei.

Dem Vorbringen, der Bw. habe auf eine korrekte Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch Y. vertrauen dürfen, zumal er als Dienstnehmer der Z-GmbH. keine Unregelmäßigkeiten habe feststellen können, sei zu entgegnen, dass auch diese Gesellschaft mehreren abgabenbehördlichen Prüfungen unterzogen worden sei und auch dort erhebliche Buchführungsmängel festgestellt worden seien. Somit erscheine die Argumentation, der Bw. habe sich auf ein ordnungsmäßiges Verhalten des Y. verlassen dürfen und keine Zweifel an der korrekten Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten haben müssen, nicht berechtigt. Vielmehr sei dem Bw. eine Verletzung der ihn treffenden Überwachungspflicht vorzuwerfen.

Auf das Vorbringen, der Bw. sei bei der X-GmbH nur für technische Angelegenheiten zuständig gewesen, sei zu erwidern, dass der Bw. laut vorliegendem Unterschriftsprobenblatt einzeln zeichnungsberechtigt gewesen sei.

Wesentliches Ermessenskriterium bei der Geltendmachung der Haftung sei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Haftungsschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsbestimmung folge, dass die Geltendmachung der Haftung im Fall der Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner in aller Regel ermessenskonform sei. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der GmbH sei gegeben.

1.8. Der Vorlageantrag vom 20. 6. 2007 wurde auszugsweise wie folgt begründet:

„...Die mir vorgeworfene Verletzung der Überwachungspflicht hinsichtlich des Geschäftsführers Y. wird entschieden in Abrede gestellt:

Zunächst ist festzuhalten, dass ich zu keiner Zeit beobachten konnte, dass Herr Y. seine abgabenrechtlichen Pflichten als Geschäftsführer der Z-GmbH. verletzt hat. Dies deshalb, weil meine Kenntnisse über die abgabenbehördlichen Prüfungen bis zum Jahr 2004 keine Schlüsse in diese Richtung zuließen. So hat mir Herr Y. im Jahr 1999 mitgeteilt, dass die bei der Z-GmbH. abgehaltene Betriebsprüfung keine Beanstandung ergeben hätte. Auch eine Lohnsteuerprüfung im Jahr 2000 sei ohne jegliche Nachforderung abgelaufen. Erst im Jahr 2004 hat mich Herr Y. wissen lassen, dass nunmehr das Finanzamt von der Z-GmbH. Abgaben nachfordere. Die Feststellungen der Betriebsprüfung wären jedoch nicht richtig und im Zusammenhang mit dem medial bekannt gewordenen „Finanzamtsskandal“ zu sehen.

Nachdem nunmehr das Finanzamt in der BVE festgestellt hat, dass bei den diversen Nachprüfungen der Z-GmbH. erhebliche Buchführungsmängel festgestellt worden sind und deshalb mein diesbezügliches Vorbringen unglaublich sei, habe ich Herrn Y. um Einsicht in den diesbezüglichen Prüfungsbericht ersucht. Dabei stellte ich fest, dass Herr Y. mich immer richtig informiert hat. So wurden bei der Betriebsprüfung im Jahre 1999 (für die Jahre 1995 bis 1998) lediglich insgesamt 1.973,87 Euro (!) als Nachzahlung festgesetzt. Im diesbezüglichen Betriebsprüfungsbericht vom 29.06.1999 ist jedenfalls kein Hinweis enthalten, dass erhebliche Buchführungsmängel vorgelegen sind. Auch sind dem Bericht vom 18. 06. 2000 über die abgeschlossene Lohnsteuerprüfung, die zu keiner Änderung gegenüber den erklärten Lohnabgaben führte, keine diesbezüglichen Ausführungen zu entnehmen. Erst in der Niederschrift zu der am 25.02.2004 abgehaltenen Schlussbesprechung sind diverse Feststellungen aufgelistet, die eine Verletzung von abgabenbehördlichen Pflichten bedeuten würden. Allerdings wurde dagegen eine überzeugend vorgetragene Berufung erhoben, wobei die Entscheidung darüber noch aussteht. Daher kann auch diesbezüglich noch nicht gesagt werden, dass erhebliche Buchführungsmängel vorgelegen sind. Somit ist die diesbezügliche, in der BVE angeführte, Feststellung aktenwidrig und kann daher nicht als Begründung dafür dienen, dass mein Vorbringen unglaublich sei. Vielmehr gaben meine damaligen (jedenfalls bis Ende des Jahres 2003) subjektiven Kenntnisse keinen Anlass dafür, dass ich an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführertätigkeit von Herrn Y. irgendeine Zweifel zu hegen gehabt hätte. Diese subjektive Sichtweise wird nunmehr auch noch durch die vorliegenden Prüfberichte des Finanzamtes untermauert. Wenn das Finanzamt vielleicht meint, dass ich zumindest seit der letzten Betriebsprüfung im Jahr 2006 Zweifel an der ordnungsgemäßen Erfüllung der abgabenbehördlichen Pflichten des Geschäftsführers Y. haben müsste, so hat dies für die gegenständliche Haftungsinanspruchnahme keinen Einfluss, zumal sie die Jahre 2001 bis 2003 betrifft.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass ich mich aufgrund der internen Geschäftsverteilung auf den für die Abgabenangelegenheiten zuständigen Geschäftsführer Y. verlassen konnte, zumal für mich kein Anlass bestand, an der Ordnungsmäßigkeit dieser Geschäftsführung zu zweifeln. Darüber hinaus wurden von der X-GmbH die erforderlichen Bücher geführt, für eine Überprüfung der materiellen Richtigkeit dieser Bücher bestand von meiner Seite aus – wie erwähnt – kein Anlass.

Meine Zeichnungsberechtigung für die X-GmbH war grundsätzlich gegeben, jedoch schließt dies keineswegs aus, dass intern eine andere Geschäftsverteilung vereinbart wird. Daher ist dieser Hinweis in der BVE ohne Bedeutung, steht doch zweifelsfrei fest, dass ich gegenüber der Abgabenbehörde tatsächlich keine Vertretungstätigkeiten für die X-GmbH gesetzt habe.

Hinsichtlich des geübten Ermessens wird nur ein Kriterium und zwar die Vermeidung des endgültigen Abgabenausfalles angeführt. Es wird jedoch nicht begründet, weshalb ich zur Gänze in Anspruch genommen werde, obwohl in erster Linie der für die Abgabenangelegenheiten zuständige Y. als Haftungspflichtiger in Betracht kommt. Diesbezüglich liegt somit einerseits ein Begründungsmangel und andererseits eine Ermessensüberschreitung vor. Dies auch im Hinblick auf meine wirtschaftlichen Verhältnisse, zumal ich nur über ein geringes Einkommen verfüge und kein Vermögen besitze, somit der Haftungsbetrag bei mir uneinbringlich wäre...”

2.1. Dazu wurde erwogen:

2.2. 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 eingebracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenerforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenerforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (vgl. VwGH 30.11.1999, 94/14/0173; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006).

2.3. Im Berufungsfall ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschulden bei der erstschuldnerischen GmbH unstrittig. Weiters steht außer Streit, dass der Bw. in jenem Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden, gemeinsam mit Y. selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH und damit für deren Abgabenschulden potenziell haftungspflichtig war.

Im Mittelpunkt der Ausführungen des Bw. steht die Behauptung, dass zwischen den beiden Geschäftsführern der GmbH eine Geschäftsverteilung bestanden habe, der zufolge ausschließlich Y. mit der Besorgung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten der Gesellschaft betraut gewesen sei, während der Bw. nur für technische Belange verantwortlich gewesen sei.

Dieses Vorbringen wurde durch die oben wiedergegebene Erklärung des Y. glaubhaft gemacht. Somit ist vom Vorliegen einer wirksamen Verteilung der Geschäfte unter die Geschäftsführer auszugehen, zumal hierfür keine bestimmten Formvorschriften bestehen (vgl. VwGH 18.11.1991, 90/15/0123). Der Umstand, dass dem Finanzamt anlässlich der Eröffnung des Betriebes der GmbH im Jahr 2001 die Einzelzeichnungsberechtigung beider Geschäftsführer bekannt gegeben wurde, ändert an der Beachtlichkeit der zwischen ihnen vereinbarten Kompetenzverteilung nichts, weil – wie im Vorlageantrag zu Recht bemerkt wurde – die Einzelzeichnungsberechtigung des Bw. einer Ressortverteilung in keiner Weise entgegenstand (vgl. Koppenstein/Rüffler, GmbHG³, § 21 Rn 13).

Sind mehrere potenziell Haftende vorhanden, so richtet sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Der von den finanziellen, insbesondere steuerlichen Angelegenheiten ausgeschlossene Geschäftsführer ist in der Regel nicht in Anspruch zu nehmen. Verletzt jedoch der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter seine eigenen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, so ist auch er haftbar, es sei denn, dass ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich machen. Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des mit der Abgabentrachtung betrauten oder hierfür verantwortlichen Geschäftsführers durch den anderen Geschäftsführer nur dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln (vgl. etwa VwGH 27.2.2008, 2005/13/0085; VwGH 26.6.2007, 2004/13/0032; VwGH 13.4.2005, 2005/13/0001; VwGH 6.7.2006, 2006/15/0032; VwGH 25.11.2002, 99/14/0121).

Der Bw. hat schon in der Stellungnahme vom 6. 3. 2007 das Fehlen von Anhaltspunkten dafür behauptet, dass Y. seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen bei der erstschuldnerischen GmbH nicht nachkommen würde. Das Finanzamt hat sich im Haftungsbescheid mit diesem Vorbringen nicht auseinandergesetzt und insbesondere keine Feststellungen zu einem allfälligen Überwachungsverschulden des Bw. getroffen. Der Argumentation des Bw., er habe keine Hinweise auf ein Fehlverhalten des anderen Geschäftsführers gehabt, wurde in der Berufungsvorentscheidung entgegnet, dass – wie bei den abgabenbehördlichen Prüfungen der erstschuldnerischen GmbH festgestellt werden können – die Geschäftsbücher nicht ordnungsgemäß geführt worden seien. Mit dem impliziten Vorwurf, dies hätte dem Bw. auffallen müssen, befände sich das Finanzamt dann im Recht, wenn solche Buchführungsmängel zu einer Zeit festgestellt worden wären, als der Bw. noch Geschäftsführer war. In einem solchen Fall könnte sich der Bw. nämlich nicht darauf stützen, er habe auf ein pflichtgemäßes Verhalten des Y. vertrauen dürfen. Tatsächlich wurden aber die abgabenbehördlichen

Prüfungen bei der erstschuldnerischen GmbH erst mehrere Monate nach dem Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer durchgeführt, wobei die der Haftung zugrunde liegenden Bescheide am 12., 15. bzw. 23. 1. 2007 erlassen wurden. Unter diesen Umständen hätte es für die Annahme eines haftungsrelevanten Überwachungsverschuldens im oben beschriebenen Sinn konkreter Ermittlungsergebnisse bedurft, aus denen sich ableiten ließe, dass beim Bw. schon während seiner Vertretungstätigkeit Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des Y. aufkommen hätten müssen. Derartige Feststellungen, denen zufolge der Bw. schon im Zeitraum seiner Geschäftsführungstätigkeit Anlass gehabt hätte, die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch Y. wahrzunehmen, wurden jedoch im gesamten Haftungsverfahren nicht getroffen.

In der Berufungsvorentscheidung wurde der Vorwurf einer Verletzung von Überwachungspflichten weiters darauf gestützt, dass nicht nur die erstschuldnerische GmbH, sondern auch die von Y. (allein) vertretene Z-GmbH. abgabenbehördlichen Prüfungen unterzogen worden sei, bei denen erhebliche Buchführungsmängel zu Tage getreten seien. Dieses Argument sieht allerdings daran vorbei, dass der Bw. nie Vertreter der Z-GmbH. war. In seiner Eigenschaft als Dienstnehmer dieser Gesellschaft bestand aber für den Bw. kein Anlass (und auch keine rechtliche Handhabe), sich mit der Frage der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen bei dieser Gesellschaft zu befassen. Der Umstand, dass die Bücher der Z-GmbH. mangelhaft waren, war daher nicht geeignet, den Standpunkt des Bw., er habe keine Anhaltspunkte für Pflichtverstöße des anderen Geschäftsführers gehabt, zu entkräften. Die vom Finanzamt ins Treffen geführten Buchführungsmängel bei der Z-GmbH. hätten den Bw. allenfalls dann zu einer Überprüfung der Geschäftsführung bei der erstschuldnerischen GmbH veranlassen müssen, wenn diese Mängel auch für einen Dienstnehmer so offenkundig gewesen wären, dass diese zum unausweichlichen Schluss führen hätten müssen, dass sich Y. auch als Geschäftsführer der erstschuldnerischen GmbH nicht pflichtgemäß verhalte. Feststellungen in diese Richtung wurden vom Finanzamt ebenfalls nicht getroffen.

Aus den dargelegten Gründen lässt sich der Vorwurf, der Bw. habe die Geschäftsführung des Y. nicht auf die gebotene Weise überwacht, nicht aufrecht erhalten. Das Finanzamt hat Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen, deren Fehlen wesentlich ist, weil dem Bw. als von der Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten entbundenem Geschäftsführer ein die Haftung begründender Verstoß gegen seine eigenen Pflichten erst dann zum Vorwurf gemacht werden kann, wenn eindeutig feststeht, dass er trotz Vorliegens konkreter Anhaltspunkte für Pflichtverstöße des Y. nichts unternommen hat, um gegen Unregelmäßigkeiten dieses Geschäftsführers Abhilfe zu schaffen.

Zwar hat in einem Haftungsverfahren nach § 9 Abs. 1 BAO der Vertreter darzutun, weshalb er nicht Sorge dafür tragen konnte, dass der Vertretene die Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Der Bw. hat aber ein solches Vorbringen, das zu seiner Entlastung grundsätzlich geeignet war, erstattet. Somit wäre es Aufgabe des Finanzamtes gewesen, eine dem Bw. allenfalls vorzuwerfende Unkenntnis von einem Fehlverhalten des anderen Geschäftsführers durch geeignete Tatsachenfeststellungen so zu erhärten, dass eine solche Pflichtwidrigkeit des Bw. als erwiesen angenommen werden kann.

2.4. Das Fehlen diesbezüglicher Ermittlungen wird nicht dadurch wettgemacht, dass der Bw. trotz entsprechender Aufforderung keinen Nachweis dafür erbracht hat, welche Zahlungen bei einer Gleichbehandlung aller Gesellschaftsgläubiger an die Abgabenbehörde zu leisten gewesen wären. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung übersehen nämlich, dass sich die Frage einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nicht alternativ zu einem allfälligen Überwachungsverschulden des Bw., sondern erst als Folge eines solchen Verschuldens stellt.

2.5. Sollte sich im fortgesetzten Verfahren erweisen, dass auch den Bw. ein haftungsrelevantes Verschulden am Abgabenausfall trifft, so wäre weiters zu beachten, dass die Ermessensübung auch unter dem Aspekt, wer von mehreren potenziell Haftungspflichtigen – gegebenenfalls in welchem Ausmaß – zur Haftung herangezogen wird, entsprechend zu begründen ist (vgl. Ritz, BAO³, § 9, Tz 23, mwN). Wie im Vorlageantrag zu Recht bemängelt wurde, fehlen die für eine Interessenabwägung, wonach nicht der für die Abgabentrichtung zuständige Geschäftsführer, sondern der Bw. zur Haftung heranzuziehen sei, erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen. Bei der vom Finanzamt festgestellten Uneinbringlichkeit der Abgaben handelt es sich um kein nachvollziehbares Kriterium für die Ausübung des Auswahlermessens, sondern lediglich um eine Voraussetzung, die erfüllt sein muss, damit jemand überhaupt als Haftender in Betracht gezogen werden kann (vgl. VwGH 25.3.2010, 2009/16/0104).

2.6. Wie bereits erwähnt, erlaubt das bisherige Verfahrensergebnis (noch) nicht die Beurteilung, dass den Bw. eine schuldhafte Verletzung eigener Pflichten und damit auch die Vertreterhaftung nach § 9 BAO trifft. Da es die oben dargelegten Ermittlungsmängel nicht ausgeschlossen erscheinen lassen, dass der Bw. nicht zur Haftung heranzuziehen ist, liegen die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vor (§ 289 Abs. 1 BAO).

Die Aufhebung des Haftungsbescheides erscheint zweckmäßig, weil andernfalls wesentliche Teile des Beweisverfahrens in einem für die Vertreterhaftung zentralen Punkt auf die Ebene

der Abgabenbehörde zweiter Instanz verlagert würden, die aber nach den Anordnungen des Gesetzesgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren primär umfassende Kontrollbefugnisse wahrzunehmen hat (vgl. Ritz, a. a. O., § 289, Tz 5, mwN).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Mai 2011