



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch RA Dr. Peter Lechner, 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 2, vom 18. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. Dezember 2001 betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO entschieden:

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

### Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz Bw.) war seit 12. 12. 1984 gemeinsam mit A.K. Geschäftsführer der X-GmbH (kurz GmbH), die geschäftsführende Komplementärin der X-KG (kurz KG) war.

Die KG betrieb eine Druckerei. Nach dem Verkauf der Betriebsliegenschaft in R. im September 1995 wurde der Betrieb ab Dezember 1995 in angemieteten Betriebsräumlichkeiten in H. nach Durchführung umfangreicher baulicher Investitionen und Anschaffung einer neuen Druckmaschine weitergeführt.

Am 4. 7. 1996 wurde über das Vermögen der KG das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 22. 7. 2005 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 2,22 %.

1.2. Mit Bescheiden vom jeweils 12. 12. 2001 nahm das Finanzamt sowohl den Bw. als auch A.K. zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für folgende Abgabenschuldigkeiten der KG im Gesamtbetrag von 3.393.850 S in Anspruch:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag (ATS)
3/95, 10/95, 12/95; 1/96, 4/96	Umsatzsteuer	1.148.377,00
1994, 8/95, 10/95, 11/95, 1/96, 2/96, 5/96	Lohnsteuer	1.600.575,00
1994, 8/95, 10/95, 11/95, 1/96, 2/96, 5/96	Dienstgeberbeitrag	469.273,00
1994, 8/95, 10/95, 11/95; 1/96, 2/96, 5/96	Zuschlag zum DB	55.077,00
1996	Stundungszinsen	17.896,00
1-3/1995	Kammerumlage	6.634,00
1996	Eintreibungsgebühren	16.441,00
1995, 1996	Säumniszuschlag	79.227,00
6/1995	Verspätungszuschlag	350,00

In der Begründung des an den Bw. gerichteten Haftungsbescheides wurde ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der KG gemäß § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen wäre, dafür Sorge zu tragen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. diese gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der KG hin.

1.3. In der dagegen erhobenen Berufung vom 18. 12. 2001 beantragte der Rechtsvertreter des Bw. die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides. Vorgebracht wurde, dass es dem Bw. derzeit nicht möglich sei, die Höhe der „behaupteten“ Abgabenschuldigkeiten der primär-schuldnerischen KG zu überprüfen, weil er derzeit über keine Buchhaltungsunterlagen verfüge. Da sich die Buchhaltungsunterlagen der KG möglicherweise noch immer beim Masseverwalter befänden, ersuche der Bw. um die Gewährung einer achtwöchigen Frist, um nach eingehender Überprüfung der erst auszuforschenden Unterlagen sowohl zu den Haftungsbeträgen als auch zur Haftung als solcher konkret Stellung nehmen zu können.

Zwar sei die Begründung des Haftungsbescheides insofern zutreffend, als den Bw. als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH im Hinblick auf § 80 Abs. 1 BAO die Verpflichtung getroffen habe, für die Abgabentrichtung der KG zu sorgen. Die weiteren Ausführungen im Haftungsbescheid, das Finanzamt müsse "bei der gegebenen Aktenlage" bis zum Beweis des Gegenteils von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. ausgehen, seien aber nicht einmal als Scheinbegründung zu bezeichnen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setze die Vertreterhaftung eine schuldhafte Pflichtverletzung voraus, wobei der Vertreter darzulegen habe, weshalb er nicht für die Abgabentrichtung gesorgt habe. Da aber das Finanzamt dem Bw. keine Gelegenheit

zu einem solchen Vorbringen gegeben habe, sei der Haftungsbescheid rechtswidrig. Hätte der Bw. die Möglichkeit zu einer diesbezüglichen Stellungnahme gehabt, wäre der Haftungsbescheid "mit hoher Wahrscheinlichkeit" nicht erlassen worden, zumal aus den der Erstbehörde jedenfalls vorliegenden Unterlagen klar abzuleiten sei, dass ein Verschulden des Bw. nicht gegeben sei bzw. nicht unterstellt werden könne.

Der Bw. sei aufgrund mangelnder finanzieller Mittel im Zusammenhang mit der Anschaffung notwendiger Maschinen, notorischer Probleme in der Druckereibranche sowie unvorhersehbarer technischer Mängel einer Maschine nicht in der Lage gewesen, seine Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen. Das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung habe keine Verletzung von Sorgfaltspflichten begründet, weil der Bw. selbst unter Einsatz aller seiner Kräfte nicht in der Lage gewesen sei, im Unternehmen ausreichende Mittel zu erwirtschaften, um den Zahlungsverpflichtungen der KG nachkommen zu können. Die vom Finanzamt unterstellte schuldhaftige Pflichtverletzung liege somit nicht vor.

Zum Beweis hierfür wurde die Einvernahme des Bw., des Masseverwalters im Konkurs der KG, des vom Masseverwalter zugezogenen Unternehmensberaters Dr. M.P. sowie des Geschäftsführers A.K. beantragt.

1.4. Mit Schriftsatz des Rechtsvertreters vom 21. 1. 2002 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

„...Wie bereits festgehalten, ist die Begründung des bekämpften Haftungsbescheides nicht einmal eine Scheinbegründung und daher rechtswidrig. Wie seitens der erkennenden Behörde überhaupt damit argumentiert werden kann, dass bei der gegebenen Aktenlage das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen müsse, dass der Berufungswerber seine gesetzliche Verpflichtung schuldhaft verletzt habe, ist schlichtweg nicht nachvollziehbar. Denn auch aus dem Behördenakt müsste sich ergeben, dass über das Vermögen der... KG... und über das Vermögen der Komplementärin...ein Konkursverfahren eröffnet worden ist. Im Rahmen dieses Konkursverfahrens hat nicht nur der Masseverwalter...Berichte erstattet, sondern wurde zunächst eine Betriebsfortführung genehmigt, welche der über Auftrag des Masseverwalters installierte Unternehmensberater Dr. M.P. begleitet hat. Schon aus diesen Berichten und vorgelegten Unternehmenskonzepten hätte sich die Unrichtigkeit der Unterstellung schuldhaften Verhaltens eindeutig ergeben.

Des weiteren dürfte wohl amtsbekannt sein, dass im Rahmen des Verfahrens 00Hv000/00 des Landesgerichtes Innsbruck zwangsläufig u. a. auch diese Problematik abgeklärt und das Verfahren eingestellt worden ist. Im Rahmen des Strafverfahrens wurde Prof. Mag. E.M. mit der Erstellung eines Sachverständigengutachtens beauftragt.

Die Ergebnisse dieses Gutachtens seien nachstehend auszugsweise festgehalten:

Die...KG war mit Gesellschaftsvertrag vom 1. 7. 1981 mit Datum 30. 9. 1981 im Firmenbuch des Landesgerichtes Innsbruck als Handelsgericht zu FN... eingetragen, einziger Komplementär derselben war die...GmbH. Das Stammkapital der GmbH betrug von Anfang an ATS 500.000,--, die Kommandithaft einlagen ebenso ATS 500.000,--. Der Geschäftsführer J.E. (Anm.: Berufungswerber) war Rechtsnachfolger des Dr. R.E. und als solcher ab 12. 12. 1994 (richtig: 12. 12. 1984 ) gemeinsam vertretungsbefugter Geschäftsführer mit A.K.. Mit 3. 7. 1996 haben die Geschäftsführer gemeinsam beim zuständigen Landesgericht Innsbruck den Antrag auf Eröffnung des Konkurses sowohl über die...GmbH als auch über die...KG wegen

Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung gestellt. Beide Unternehmen bildeten eine wirtschaftliche Einheit und musste die GmbH das wirtschaftliche Schicksal der KG teilen.

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen ebenso wie zur Erstellung von Jahresabschlüssen über den gesamten Untersuchungszeitraum wurde erfüllt und gab weder formal noch inhaltlich Anlass zu Beanstandungen. Für ein mangelhaftes Rechnungswesen als bestimmte oder Teilursache einer allfällig eingetretenen Zahlungsunfähigkeit haben sich keine Hinweise ergeben. Dem Unternehmen ist es innerhalb des Untersuchungszeitraumes bis inklusive 1994 fast durchgehend gelungen, einen positiven Brutto-Cash-Flow nach Zinsen zu erwirtschaften. Massive Ertragseinbrüche zeigten sich erst ab dem Jahr 1995. Die Liquidität vermochte bis inklusive 1995 aufrechterhalten zu werden. Insbesondere im Jahr 1995 verfügte das Unternehmen, bedingt durch die Realisierung stiller Reserven im Zuge des Liegenschaftsverkaufes, über ausreichend Liquidität, aus der auch die getätigten hohen Investitionen in das Mietobjekt S...unschwer abgedeckt werden konnten. Erst die 1996 erforderlichen zusätzlichen baulichen Investitionen im Ausmaß von rund ATS 3,2 Mio. vermochten zusammen mit den Maschineninvestitionen in Höhe von rund ATS 7,2 Mio. nicht mehr abgedeckt zu werden und hatten eine massive Finanzierungslücke zur Folge.

Die Ergebnisse der Untersuchung zeigen deutlich, dass sich die Liquiditätslage der...KG in den Jahren 1993 und 1994 gegenüber dem Vorjahr 1992 zwar verschlechterte, insgesamt jedoch noch akzeptable Werte aufwies, die allenfalls Zahlungsstockungen, aber nicht Zahlungsunfähigkeit zur Folge hatten.

Im Jahr 1995 vermochten diese Engpässe, bedingt durch den Verkauf der Betriebsliegenschaft und die damit verbundene Realisierung stiller Reserven sowie die vorgenommene Umstrukturierung, beseitigt zu werden. Hervorgerufen durch Umsatzeinbrüche einerseits und Kostenüberschreitungen andererseits, vermochte die Liquidität jedoch nicht aufrechterhalten zu werden und verschlechterte sich im Laufe des ersten Halbjahres 1996 drastisch. Im Ergebnis zeigt sich eine im ersten Halbjahr 1996 entstandene Deckungslücke in Höhe von rund ATS 18,4 Mio. Diese hatte, nachdem die stillen Reserven des Unternehmens bereits im Vorjahr realisiert wurden, zwangsläufig Illiquidität zur Folge.

Die Umsatzentwicklung verlief bis inklusive 1994 positiv. Im Jahre 1995 erfolgte ein erster drastischer Umsatzeinbruch, der mit der Übersiedlung des Betriebes...und damit verbundenen Problemen im Zusammenhang steht. Diese mit der Umstrukturierung bzw. Standortverlegung zusammenhängenden Umsatzeinbußen vermochten jedoch liquiditätsmäßig gut bewältigt zu werden. An seine liquiditätsmäßigen Grenzen stieß das Unternehmen durch die im 1. Halbjahr 1996 neuerlichen massiven Umsatzrückgänge, die ihre Ursachen primär in den Anlaufschwierigkeiten der mit 13. 12. 1995 in Betrieb gegangenen neuen Druckmaschinentype...hatte. Diese Schwierigkeiten setzten unmittelbar nach Inbetriebnahme ein und setzten sich bis Juni 1996 fort. Eine Dokumentation dieser Probleme, die zu Minderauslastungen infolge von Stillstand und Fehlproduktionen im Ausmaß von ca. 18 % führten, findet sich aktenkundig exemplarisch für März 1996 im Maschinenlogbuch. Ergänzende Erhebungen des SV zeigten als Ergebnis das im Vorfeld von Insolvenzverfahren durchaus unübliche Fehlen jeglicher Exekutionen.

Die Sanierungsbemühungen brachten keine Anhaltspunkte für ein die Insolvenz herbeiführendes maßgebliches Fehlverhalten der Geschäftsführung; das an sich sinnhafte, finanziell gesichert erscheinende und professionell zügig abgewinkelte Reorganisationskonzept scheiterte an nicht vorhersehbaren technischen Problemen im Zusammenhang mit der Maschinenumstellung.

Die Entwicklung der Zahlungsunfähigkeit der...KG stellt sich als ein mit Jahresbeginn 1996 einsetzender und konkret mit den technischen Problemen der Inangasetzung der neu angeschafften Groß-Druckmaschine einhergehender, sukzessiv fortschreitender Prozess dar. Die objektiv im Verlauf des zweiten Quartals 1996 eingetretene Zahlungsunfähigkeit der...KG musste den Geschäftsführern aufgrund ihrer ständigen Konfrontation mit den die Zahlungsunfähigkeit verursachenden technischen Problemen und deren offensichtlicher Unbehebbarkeit

sowie der Umsatzeinbrüche ebenfalls im Laufe des 2. Quartals 1996, spätestens jedoch nach Kenntnis des Ausmaßes der entstandenen Überschuldung und entsprechender Information durch den Steuerberater der Gesellschaft anlässlich einer Besprechung am 20. 6. 1996 subjektiv erkennbar sein.

Ursache für den Vermögensverfall und die Zahlungsunfähigkeit waren letztlich neben Kostenüberschreitungen, Mindererlösen anlässlich des Liegenschaftsverkaufs durch Senkung der Baudichte und dergleichen mehr die im Gefolge der Standortverlegung (1995) sowie der technischen Probleme mit der am neuen Standort installierten Groß-Druckmaschine (1996) aufgetretenen massiven Umsatzeinbrüche.

Was die Gläubigerschädigung nach subjektiver Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit betrifft, erscheint diese Frage aufgrund von zeitlicher Nähe von subjektiver Erkennbarkeit der Zahlungsunfähigkeit (20. 6. 1996) und Konkursbeantragung (3. 7. 1996) sowie im Hinblick auf die 60-Tages-Frist des § 69 KO und das Fehlen jeglicher Hinweise auf eine Gläubigerschädigung im oben angeführten Zeitraum gegenstandslos.

Beweis:

Gutachten des Sachverständigen Prof. Mag. E.M. im Akt 00Hv000/00 LG Innsbruck;

Akt 00Hv000/00 LG Innsbruck;

Dr. J.H., Rechtsanwalt, Adresse1;

Dr. M.P., Unternehmensberater, Adresse2;

W.R., Steuerberater, Adresse3;

A.K. , Adresse4.

...Unter Bedachtnahme auf die auch vom Sachverständigen Prof. Dr. E.M. und dem Unternehmensberater Dr. M.P. sowie dem Steuerberater der Gesellschaft, W.R., positiv begutachteten Sanierungskonzepte haben die Geschäftsführer, also auch der Berufungswerber, versucht, zumindest eine anteilige, gleichteilige Befriedigung der Forderungen aller Gläubiger, also auch der Abgabengläubiger zu erreichen. Das Finanzamt wurde über diese Bemühungen laufend informiert, insbesondere mit den Ratenansuchen vom 9. 10. 1995 sowie 25. 1., 14. 3. und 29. 4. 1996. Solange aufgrund vorhandener Liquidität noch Zahlungen möglich waren, wurden diese von der Geschäftsführung veranlasst und wurde dabei auf die Gleichbehandlung der Gläubiger Rücksicht genommen. An das Finanzamt wurden im Zeitraum 1. 7. 1995 bis 31. 5. 1996 noch Zahlungen im Gesamtbetrag von ATS 4.228.123,- geleistet.

Nach Mitteilung des Masseverwalters...ist auch im Rahmen des Konkursverfahrens...mit einer quotenmäßigen Ausschüttung an die Gläubiger zu rechnen, die genaue Höhe dieser Quote steht allerdings nach Mitteilung des Masseverwalters derzeit noch nicht fest. Es ist daher davon auszugehen, dass eine anteilige Befriedigung aller Verbindlichkeiten erfolgt und der Berufungswerber die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als die übrigen Gläubigerschulden. Im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 19. 11. 1998, 98/15/0159, sowie der weiteren Erkenntnisse vom 23. 4. 1998, 95/15/145, und 29. 1. 1993, 92/17/0042, ist daher aufgrund dieser anteiligen Befriedigung eine Haftungsfreiheit des Geschäftsführers gegeben, weil dieser nicht die Gesellschaftsmittel zur Verfügung hatte, die zur Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsschulden ausreichten. (Beweis: wie vor)

Der Berufungswerber hat daher alles ihm im Rahmen der kaufmännischen Sorgfaltspflicht Zumutbare unternommen, um die Erfüllung aller Verpflichtungen der Gesellschaft zu gewährleisten. Er war aufgrund einer für ihn nicht zu verhindernden oder vorsehbaren geschäftlichen Entwicklung des Unternehmens aber nicht in der Lage, ausreichend liquide Mittel zu erwirtschaften, um dies auch tatsächlich zu realisieren. Aus diesem Grunde hat er lediglich eine anteilige, nämlich gleichteilige Befriedigung der Gläubiger, insbesondere der Abgabengläubiger, durchsetzen können und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt, wobei die im Haftungsbescheid genannten Haftungssummen nicht nachvollziehbar erscheinen. Die in der Berufung gestellten Anträge werden wiederholt..."

1.5. Am 9. 1. 2004 legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Eine Berufungsvorentscheidung wurde nicht erlassen.

***Über die Berufung 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 eingebracht werden können.

Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabensforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabensforderung, 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. hat zwar nicht konkret das Bestehen der haftungsgegenständlichen Abgabensforderungen bestritten, aber vorgebracht, dass die im Haftungsbescheid enthaltenen Haftungssummen nicht nachvollziehbar seien. Der Unabhängige Finanzsenat hat diesem Vorbringen Rechnung getragen und dem Rechtsvertreter des Bw. in den Beilagen 1 bis 3 zum Vorhalt vom 27. 3. 2007 eine detaillierte Aufgliederung der den Gegenstand der Haftung bildenden Abgaben nach Abgabenarten und Zeiträumen zur Kenntnis gebracht. Hieraus ist ersichtlich, wie sich die im Haftungsbescheid enthaltenen Summen errechnen. Diese Aufgliederung ist unwidersprochen geblieben; der Bw. hat sich dazu im Antwortschreiben vom 22. 6. 2007 nicht geäußert.

2.3. 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-Kommentar<sup>3</sup>, § 9, Tz 4 f, mwN). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben, weil aufgrund der Aufhebung des Konkurses über das Vermögen der primärschuldnerischen KG am 22. 7. 2005 davon auszugehen ist, dass der die Konkursquote übersteigende Teil der Abgabenschuldigkeiten bei der Erstschuldnerin uneinbringlich ist (vgl. VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0613).

2.4. 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 abgabenrecht-

lichen Pflichten, die die KG treffen. Bei schuldhafter Pflichtverletzung haftet der GmbH-Geschäftsführer für die Abgaben der KG (vgl. z. B. VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107).

Der Bw. war in jenem Zeitraum, in dem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden, gemeinsam mit A.K. vertretungsbefugter Geschäftsführer der X-GmbH, der Komplementärin der X-KG. Damit ist der Bw. für die Abgabenschulden der KG potenziell haftungspflichtig. Bei einer Mehrheit von Geschäftsführern ist jedoch zu beachten, dass sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach richtet, ob zwischen diesen eine Kompetenzabgrenzung bestand oder nicht. Bestand eine solche Abgrenzung nicht, trifft die Haftung – bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen – 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, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut war. 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 Abgabentrachtung 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 Abgabenangelegenheiten nicht Betrauten konkrete Anhaltspunkte dafür ergeben, dass der verantwortliche Geschäftsführer seine Pflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt (vgl. VwGH 25. 11. 2002, ZI. 99/14/0121; Ritz, a. a. O., § 9, Tz 23, mwN).

Wie dem Schreiben des Rechtsvertreters des Bw. vom 22. 6. 2007 zu entnehmen ist, bestand zwischen dem Bw. und A.K. eine Aufgabenteilung dergestalt, dass der Bw. für den Vertrieb, A.K. für die kaufmännischen und administrativen Angelegenheiten und beide Geschäftsführer gemeinsam für die technischen Belange des Druckereibetriebes der KG verantwortlich waren. In einem die Haftungsinanspruchnahme des A.K. betreffenden weiteren Schreiben vom 22. 6. 2007 machte der Rechtsvertreter, der sowohl den Bw. als auch A.K. vertritt, gleich lautende Angaben. Die Ausführungen des Rechtsvertreters bezüglich der Aufgabenverteilung decken sich mit den übereinstimmenden Aussagen beider Geschäftsführer in dem gegen diese beim Landesgericht Innsbruck geführten, Ende 1998 eingestellten Strafverfahren wegen des Verdachtes der fahrlässigen Krida nach §§ 159 Abs. 1 Z. 1 und 2 (161) StGB und der Vergehen nach § 114 Abs. 1 und 2 ASVG. Laut Beschuldigtenvernehmungen vom 12. 8. 1997 war für

das Rechnungswesen der KG nicht der Bw., sondern A.K. zuständig. Auch der vom Gericht am 12. 8. 1997 als Zeuge einvernommene vormalige steuerliche Vertreter der KG (W.R.) sagte aus, dass die kaufmännische Administration der KG einschließlich Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung A.K. oblegen sei (vgl. Strafact 00Vr0000/00, ON 7, 8, 9). Im Hinblick auf dieses Beweisergebnis ist das Bestehen einer Geschäftsverteilung, der zufolge der Bw. mit den abgabenrechtlichen Angelegenheiten der KG nicht befasst war, als erwiesen anzusehen. Zwar kann eine derartige Aufgabenverteilung den Bw. nicht von den jeden Geschäftsführer treffenden, gesetzlich zwingenden Pflichten befreien, wohl aber unter den oben dargelegten Voraussetzungen exkulpieren (vgl. VwGH 21. 5. 1992, 88/17/0216; VwGH 29. 4. 1994, 93/17/0395).

2.5. Da sich das Finanzamt mit der Frage einer Aufgabenverteilung zwischen den beiden Geschäftsführern der Komplementär-GmbH in keiner Weise befasst hat, ist das tatsächliche Bestehen einer solchen erst im Berufungsverfahren hervorgekommen. Dessen ungeachtet hat das Finanzamt sowohl den Bw. als auch A.K. im gleichen Umfang zur Haftung für die rückständigen Abgaben der KG herangezogen. Dabei hat das Finanzamt beiden Geschäftsführern gleichermaßen eine schuldhafte Verletzung der Abgabenzahlungspflicht vorgeworfen, obwohl keinerlei Feststellungen darüber getroffen wurden, ob sich der Bw. im Sinne der obigen Rechtsprechung auf den intern für die Abgabentrachtung zuständigen Geschäftsführer nach Lage des Falles verlassen durfte, oder ob für den Bw. ein Anlass vorlag, an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des A.K. zu zweifeln. Das Vorliegen eines Überwachungsverschuldens des mit der Abgabentrachtung nicht befassten Bw. wäre aber Voraussetzung dafür gewesen, dass die Vertreterhaftung (auch) gegenüber Letzterem geltend gemacht werden kann (vgl. nochmals Ritz, a. a. O., § 9, Tz 23).

2.6. Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalerledigung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen einen neuen Bescheid zu erlassen.

Dem Finanzamt ist zwar einzuräumen, dass in einem Haftungsverfahren nach § 9 Abs. 1 BAO der Vertreter darzutun hat, 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. Diese den Vertreter treffende qualifizierte Mitwirkungspflicht darf aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht so aufgefasst werden, dass die Abgabenbehörden jeglicher Ermittlungspflicht entbunden wären (vgl. etwa VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0013).

Das Finanzamt hat es unterlassen, an den Bw. einen Vorhalt zu richten, um ihm bereits im Vorfeld des Haftungsverfahrens Gelegenheit zu geben, das Nötige an Behauptung und Beweisangebot zu seiner Entlastung vorzubringen. Das Finanzamt hat sich auch nicht mit den umfangreichen Ausführungen und Beweisansprüchen in der Berufung bzw. Berufungsergänzung vom 21. 1. 2002 auseinandergesetzt, sondern die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, obwohl es im Hinblick auf die Bestimmung des § 276 Abs. 6 erster Satz BAO Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz wäre, vor Berufungsvorlage konkrete Feststellungen über die von dem zur Haftung herangezogenen Vertreter angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (vgl. z. B. VwGH 13. 4. 2005, 2001/13/0220). Dazu kommt noch, dass der Haftungsbescheid keine tragfähige Begründung für eine Heranziehung auch des Bw. zur Vertreterhaftung enthält, weil im Fall einer Aufgabenverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern die Haftungsanspruchnahme des mit der Finanzgebarung des Vertretenen nicht befassten Geschäftsführers nicht (allein) auf dessen Vertreterstellung gestützt werden kann. Will das Finanzamt die Haftung auch gegenüber dem Bw. geltend machen, ist vielmehr die Feststellung erforderlich, dass die Uneinbringlichkeit ohne ein schuldhaftes pflichtwidriges Verhalten des Bw. nicht eingetreten wäre. Wird dieser Zusammenhang nicht hergestellt, fehlt es an einer für die Haftungsanspruchnahme wesentlichen Voraussetzung. Durch den bloßen Hinweis auf die „gegebene Aktenlage“ lassen sich konkrete Sachverhaltsfeststellungen in die Richtung, ob und gegebenenfalls welchen Anteil der Bw. an der eine Haftung begründenden schuldhaften Pflichtverletzung gehabt hat, nicht ersetzen. Im Rahmen einer derartigen Beurteilung wird insbesondere festzustellen sein, ob für den Bw. Pflichtverstöße des A.K. bei der Abgabentrachtung 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 Abgabentrachtung zuständigen Vertreters nichts unternommen hat, um Abhilfe zu schaffen (vgl. VwGH 24. 9. 2002, 2002/16/0128).

2.7. Sollte im fortgesetzten Verfahren ein die Vertreterhaftung auslösendes Überwachungsver schulden 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. nochmals Ritz, a. a. O., § 9, Tz 23, mwN). Im erstinstanzlichen Haftungsverfahren wurden auch die für eine solche Abwägung erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen nicht getroffen.

2.8. Der Umstand, dass sich das Finanzamt mit dem Vorbringen des Bw. bisher überhaupt noch nicht auseinandergesetzt hat, hat zur Folge, dass nahezu das gesamte Haftungsverfahren vor die Abgabenbehörde zweiter Instanz verlagert würde, wodurch aber die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache würde. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. 11. 2002, 2002/20/0315, ausgesprochen hat, wäre es nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde wäre, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. idS auch UFS RV/0263-S/05; UFS 0423-S/04).

2.9 Zusammenfassend ist festzustellen, dass der derzeitige Verfahrensstand (noch) nicht die Beurteilung erlaubt, dass auch den Bw. eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten und damit die Vertreterhaftung nach § 9 BAO trifft. Da es die oben dargelegten Ermittlungsmängel nicht ausgeschlossen erscheinen lassen, dass an den Bw. ein im Spruch anders lautender (oder kein) Haftungsbescheid ergangen wäre, liegen die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz vor.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. Mai 2008