



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 10

GZ. RV/0339-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18. November 2003 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 3. Februar 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als der Haftungsbetrag von bisher € 66.661,74 auf nunmehr € 62.434,72 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 18. November 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der GmbH für Abgaben in der Höhe von € 66.661,74, nämlich

		fällig am				fällig am
U 7/97	1.404,18	15. 09. 97	L 2/98	453,84	16. 03. 98	
U 8/97	6.940,76	15. 10. 97	DB 2/98	255,01	16. 03. 98	
U 9/97	4.006,96	17. 11. 97	DZ 2/98	30,01	16. 03. 98	
U 10-12/97	13.081,06	16. 02. 98	L 2/98	49,42	16. 03. 98	
U 1997	5.520,23	16. 02. 98	DB 2/98	22,31	16. 03. 98	
U 1-3/98	11.551,06	15. 04. 98	DZ 2/98	2,62	16. 03. 98	
U 4/98	23,62	15. 05. 98	L 3/98	453,84	15. 04. 98	
U 5/98	6.918,02	15. 06. 98	L 3/98	134,81	15. 04. 98	
U 7/98	2.354,09	17. 08. 98	DB 3/98	255,01	15. 04. 98	
L 11/97	724,98	15. 12. 97	DZ 3/98	30,01	15. 04. 98	
DB 11/97	385,31	15. 12. 97	L 4/98	588,65	15. 05. 98	
DZ 11/97	45,35	15. 12. 97	DB 4/98	315,84	15. 05. 98	
L 12/97	453,84	15. 01. 98	DZ 4/98	37,21	15. 05. 98	
DB 12/97	267,51	15. 01. 98	L 5/98	588,65	15. 06. 98	
DZ 12/97	31,54	15. 01. 98	DB 5/98	315,84	15. 06. 98	
L 1-12/97	2.059,11	15. 01. 98	DZ 5/98	37,21	15. 06. 98	

DB 1-12/97	2.990,71	15. 01. 98		L 6/98	863,72	15. 07. 98
DZ 1-12/97	352,25	15. 01. 98		DB 6/98	452,10	15. 07. 98
L 1/98	453,84	16. 02. 98		DZ 6/98	53,27	15. 07. 98
DB 1/98	255,01	16. 02. 98		L 7/98	1.234,28	17. 08. 98
DZ 1/98	30,01	16. 02. 98		DB 7/98	571,35	17. 08. 98
				DZ 7/98	67,30	17. 08. 98

zur Haftung herangezogen, da er es verabsäumt hätte, für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen, und auch keine Beweise vorgelegt hätte, die die Annahme eines pflichtwidrigen Verhaltens entkräften hätten können, weshalb eine schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten in Form der Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen vorgelegen wäre.

In der dagegen am 15. Dezember 2003 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass der Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet wäre, da nicht ausgeführt worden wäre, dass hinsichtlich anderer Abgaben, die für das Geschäftsergebnis einer juristischen Person nicht erfolgsneutral seien, es Angelegenheit des Geschäftsführers sei, darzulegen, weshalb er nicht Sorge tragen hätte können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hätte, widrigenfalls eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden dürfe. In diesem Punkt sei die Begründung des angefochtenen Bescheides unzureichend.

Weiters brachte der Bw. vor, dass die Behörde seine Schuldhaftigkeit damit zu begründen versucht habe, dass es durch sein pflichtwidriges Verhalten als Vertreter der Gesellschaft zur Uneinbringlichkeit gekommen wäre und er der Verpflichtung, Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun, nicht nachgekommen wäre. Da ihm aber entsprechende Aufforderungen nicht zugegangen wären und die erkennende Behörde nicht oder nur unzureichend ihrer Manuduktionspflicht nachgekommen wäre, würde hier ebenfalls ein Verfahrensmangel vorliegen.

Darüber hinaus sei der Bescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet, da die Behörde zwar folgert, dass Uneinbringlichkeit gegeben sei, es jedoch unterlassen würde, auszuführen, welche Umstände zu dieser Feststellung veranlasst hätten.

Der Bw. stellte außer Streit, dass er im fraglichen Zeitraum als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen gewesen wäre, wandte aber ein, dass die Agenden de facto von D.P. und M.D. wahrgenommen worden wären. Da er von den genannten Personen in betrügerischer Absicht getäuscht worden sei und ihm relevante Unterlagen vorenthalten worden wären, sei er daher der Auffassung, dass ihn kein strafrechtlich relevantes Verschulden treffen könnte. Auch wären diese Personen, die als unmittelbare Täter nach seiner Beurteilung vorsätzlich Finanzvergehen begangen hätten, dazu noch nicht einvernommen worden.

Die Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Haftung seiner Person seien im Bescheid nicht näher dargelegt und würden auch bestritten, da weder eine Pflichtverletzung oder das

Verschulden seinerseits noch die Ursächlichkeit gegeben wären, da selbst eine – hier nicht vorliegende – Pflichtverletzung nicht zur Uneinbringlichkeit geführt hätte, sondern andere Ursachen kausal gewesen wären.

Die nicht abgeführten Abgaben wären aus Sicht des Bw. schon zum Zeitpunkt der Fälligkeit in jedem Fall uneinbringlich gewesen. Eine Pflichtverletzung sei schon deshalb ausgeschlossen, da bereits zu diesem Zeitpunkt von P. und D. keine Zahlungen mehr geleistet worden wären, die die Abgabenschuld benachteiligt hätten. Da er aber keine Gelegenheit zur Stellungnahme, ob zum Zeitpunkt der abgabenrechtlichen Fälligkeit auch die entsprechenden Mittel vorhanden gewesen wären, gehabt hätte, würde eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs vorliegen.

Dazu führte der Bw. weiters aus, dass bei Vorliegen einer – bestrittenen – Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aber nur für diese Beträge zu haften wäre, die bei Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten an das Finanzamt zu zahlen gewesen wären. Die Erwägungen, dass sich die Verhältnisrechnung zur Feststellung der Höhe der Haftung auf den gesamten Zeitraum zu erstrecken hätte, in dem die noch berechtigten aushaftenden Forderungen entstanden wären, seien im angefochtenen Bescheid vernachlässigt. Die volle Haftung für nicht entrichtete Abgabenforderungen werde wohl nach Ansicht des Bw. auf jene Fälle einzuschränken sein, in denen die Mittel der GmbH zur Befriedigung sämtlicher Gläubiger ausgereicht hätten, andernfalls eine Bevorzugung der Forderungen des Finanzamtes eintreten würde.

Da die Behauptungs- und Beweislast dem Bw. obliegen würde, brachte er aus Vorsichtsgründen – wenngleich die Berechtigung der Forderungen überhaupt bestritten werde - vor, dass aus den Buchhaltungsunterlagen, welche ihm von P. und D. vorenthalten worden wären, allenfalls aus dem Konkursakt des Handelsgerichtes Wien über das Vermögen der GmbH, ebenso aus sämtlichen Aufzeichnungen und Büchern, welche bereits von der Abgabenbehörde nachweislich eingesehen worden wären und in denen sämtliche Zahlungsflüsse dokumentiert seien, ersichtlich sei, dass die Abgabenforderungen – falls diese überhaupt zu Recht bestehen würden – nicht benachteiligt worden wären, da die Gesellschaft de facto zahlungsunfähig gewesen wäre. Die Abgabenforderungen wären bei gleichmäßiger Befriedigung sämtlicher Gläubiger allenfalls in geringstem Ausmaß befriedigt worden.

Der Bw. wandte überdies ein, dass der bekämpfte Haftungsbescheid lediglich eine objektive Feststellung einer Pflichtverletzung, nicht aber eine Begründung für ein schuldhaf tes Verhalten enthalten würde, da die Behörde sich ausschließlich in Floskeln ohne Anbindung an die konkrete Situation ergehen würde. Zum Nachweis, dass er lediglich ein einfacher Arbeiter in diesem Unternehmen gewesen und als unbewusster Scheingeschäftsführer von den genannten Geschäftsführern getäuscht worden sei, beantragte er die Einvernahme von L.Z., J.T., E.C. sowie A.G. als Auskunftspersonen.

Der Bw. brachte vor, der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht in vollem Umfang entsprochen und sein pflichtgemäßes Verhalten bereits nachgewiesen zu haben. Da durch die Abgabenbehörde stets nur Verdachtsmomente geäußert, jedoch keine konkreten Vorhalte gestellt worden wären, sei er im jetzigen Verfahrensstadium nur mehr rudimentär in der Lage, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zu Verfügung gestandenen Mittel zu behaupten und zu konkretisieren, zumal ihm die Unterlagen von Petrovic und Dogas vorenthalten worden wären.

Die ihn zwar grundsätzlich treffende Mitwirkungspflicht könne aber nicht soweit aufgefasst werden, dass ein Geschäftsführer für alle Eventualitäten bereits im Voraus Beweise darzulegen hätte und das Finanzamt von jedweder Ermittlungspflicht entbunden wäre, zumal sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen dieser Mittel ergeben würden. Der Umstand, dass die GmbH zu einem späteren Zeitpunkt auf Grund von – Forderungsausfällen gleichzusetzenden - Machenschaften von P. und D. in Zahlungsunfähigkeit verfallen wäre, dürfe seines Erachtens keine Haftung seinerseits begründen.

Da Einwendungen gegen die Richtigkeit und Höhe der Abgabenschuld der GmbH von ihm als zur Haftung herangezogener Geschäftsführer nicht im Haftungsverfahren geltend gemacht werden könnten, sondern ausschließlich im Verfahren über die Abgabenfestsetzung, werde auch gegen die Höhe des Abgabenanspruches Berufung erhoben.

Abschließend beantragte der Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Jänner 2004 wurde die Berufung abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass im konkreten Fall Uneinbringlichkeit vorliegen würde, da die Zwangsvollstreckung in das gesamte bewegliche und unbewegliche Vermögen des Schuldners – voraussichtlich - erfolglos gewesen wäre.

Zum Einwand des fehlenden Vorhalteverfahrens zur Feststellung der vorhandenen Mittel und deren Aufteilung wandte die belangte Behörde ein, dass ein solches ungeachtet des Bestehens einer amtswegigen Ermittlungspflicht im gegenständlichen Fall entbehrlich gewesen sei, da durch die Nichtentrichtung von Lohnsteuern bereits eine schuldhafte Pflichtverletzung anzunehmen gewesen wäre. Hinsichtlich der übrigen, nur anteilig in Höhe der vorhandenen Mittel zu entrichtenden Abgaben, hätte im Berufungsverfahren die Möglichkeit des Nachweises bestanden.

Hinsichtlich der Behauptung des Bw. betreffend Scheingeschäftsführertätigkeit wurde festgehalten, dass sich ein im Handelsregister (Firmenbuch) eingetragener gesetzlicher Vertreter einer Kapitalgesellschaft nicht auf Unkenntnis seiner Steuerpflichten berufen könne und die entsprechenden Kenntnisse in geeigneter Weise zu verschaffen hätte. Da ein Mindestmaß an Überwachung für den alleinverantwortlichen Geschäftsführer verlangt werden

müsste, habe er sich bei Übernahme seiner Tätigkeit darüber zu unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen wäre. Im Falle einer Behinderung an der Ausübung seiner Tätigkeit würde es dem Geschäftsführer freistehen, durch unverzügliche Niederlegung seiner Funktion das Haftungsrisiko auszuschließen. Inwieweit die Scheingeschäftsführertätigkeit unbewusst gewesen wäre, würde sich aus den Berufungsausführungen nicht erkennen lassen. Allerdings wäre nach der geltenden Lehre und ständigen Rechtsprechung eine eventuell bestehende interne Vereinbarung, die den Geschäftsführer von jeder Mitwirkung an der Geschäftsführung ausschließen würde, ohnedies unwirksam.

Fristgerecht beantragte der Bw. mit Schreiben vom 11. Februar 2004 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die erkennende Behörde irrtümlich davon ausgehen würde, dass er behaupten würde, Scheingeschäftsführer zu sein, und dass er sich auf Unkenntnis von entsprechenden steuerlichen Vorschriften berufen würde. Vielmehr wäre er zwar handelsrechtlicher Geschäftsführer gewesen, hätte aber die tatsächlich von P. und D. wahrgenommenen Agenden lediglich überprüft. Das angesprochene Mindestmaß an Überwachung wäre von ihm in jedem Falle eingehalten worden, da er auf Grund der ihm vorgelegten Unterlagen davon ausgehen hätte können, dass die von der GmbH ihm zugewiesenen Zahlungen die Verpflichtungen vollständig getilgt hätten.

Weiters wandte der Bw. ein, dass die von ihm gestellten Beweisanbote auf Einvernahme diverser Zeugen zum Beweis dafür, dass er von den genannten Personen in betrügerischer Absicht getäuscht worden wäre, bis dato nicht beachtet und negiert worden wären. Auch wäre die Behörde nicht darauf eingegangen, dass seiner Ansicht nach die nicht abgeführtten Abgaben bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit uneinbringlich gewesen wären.

In der am 3. Februar 2005 vor dem Berufungssenat abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der Bw. ergänzend vor, dass er bemüht gewesen wäre, seine Geschäftsführerbelange ordnungsgemäß wahrzunehmen. Er hätte sich auch entsprechende Unterlagen und Belege von den beiden anderen Geschäftsführern P. und D. vorlegen lassen, welche ihn jedoch offensichtlich bewusst getäuscht und dadurch geschädigt hätten, dass sie entsprechende Belege und Unterlagen an dem Bw. vorbeigeschleust und auch teilweise gefälschte Zahlungsbestätigungen dem Bw. gezeigt hätten. Sobald der Bw. diese Malversationen der beiden anderen Geschäftsführer erkannt hätte, habe er sofort seine Geschäftsführertätigkeit im August 1998 zurückgelegt.

Ferner gab der Bw. bekannt, dass der Grund für seine Geschäftsführerbestellung am 20. März 1997 gewesen wäre, dass er dadurch legal im Rahmen eines Dienstverhältnisses in Österreich arbeiten und auch hier bleiben hätte können. Vorher wäre er schon Gesellschafter der GmbH gewesen. Als normaler Dienstnehmer hätte er keine Arbeitsbewilligung erhalten,

jedoch als Geschäftsführer legalerweise eine Arbeitstätigkeit in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses entfalten können. Im Juni 1997 sei auch noch D. als Geschäftsführer dazugekommen. Er selbst habe ausschließlich als Bauarbeiter auf den Baustellen gearbeitet. Eine Vereinbarung mit den anderen beiden Geschäftsführern über eine Aufgabenteilung im Rahmen der GmbH wäre nicht ausdrücklich getroffen worden. Grundsätzlich sei ihm schon klar gewesen, dass er als Geschäftsführer Entscheidungen im Rahmen der GmbH zu treffen gehabt hätte. Sämtliche Aufträge wären aber von P. und D. abgewickelt, in Empfang genommen und auch von ihnen die Kundengelder vereinnahmt worden.

Der Bw. hätte netto monatlich ATS 15.000,00 bis ATS 18.000,00 erhalten, jedoch keinerlei Entscheidungen im Rahmen der GmbH getroffen. Er wäre auch nicht am Firmenkonto zeichnungsberechtigt gewesen und hätte auch nie Gelder vom Firmenkonto behoben. Seines Wissens habe P. entschieden, welche Zahlungen im Rahmen der GmbH zu leisten gewesen seien, möglicherweise nach Rücksprache mit D. . Seiner Meinung nach wäre für die steuerlichen Belange während des gesamten Zeitraums seiner Geschäftsführung ein Steuerberater tätig gewesen. Die Unterlagen wären dorthin durch P. oder D. gebracht worden. Er selbst wäre nur zwei- oder dreimal bei dieser steuerlichen Vertretung gewesen, um seine eigenen Einkommensteuerbescheide abzuholen.

Auch hätten P. oder auch D. die Entscheidungen hinsichtlich der Zahlungen getroffen. Seiner Meinung nach wären die beiden auch für die abgabenrechtlichen Belange zuständig gewesen. Grundsätzlich hätte er gewusst, dass jeden Monat Zahlungen an das Finanzamt zu zahlen seien, wie die Umsatzsteuer und die Lohnabgaben. Er habe die beiden gefragt, ob alles bezahlt werde und ihm wären Zahlungsbestätigungen gezeigt worden. Vermutlich wären das Empfangsbestätigungen von der Bank gewesen, welche - wie sich jetzt herausgestellt hätte - nie überwiesen worden wären. Im Juni bzw. Juli 1997 hätte sich der Bw. nach seinen Angaben beim Finanzamt hinsichtlich des Abgabenzustandes erkundigt, wobei damals nur ein Rückstand von ca. ATS 30.000,00 auf dem Abgabekonto aushaftend gewesen wäre. Nach Vorhalt der Unterschriften auf den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen führte er aus, dass diese Unterschrift nicht von ihm stammen würde. Er könne auch nicht genau sagen, von wem die Unterschrift stammen würde. Es könnte die von D. gewesen sein.

Die ordnungsgemäß geladenen Zeugen D.P., M.D. sowie E.C. waren zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen.

Der Zeuge L.Z. gab bekannt, dass er vom 17. Jänner 1997 bis 13. Oktober 1997 als Innenausbaumonteur bei der GmbH beschäftigt gewesen wäre. Der Bw. wäre genauso wie er Arbeiter im Rahmen der GmbH gewesen. Entscheidungen wären von ihm seines Wissens nach nicht getroffen worden. Der tatsächliche Chef in der Firma wäre P. gewesen. Er sei auch nach dem Eintritt des Geschäftsführers D. der oberste Chef geblieben. P. hätte ihn als Dienstnehmer aufgenommen und ihm auch den Lohn zum Teil bar ausbezahlt und manchmal

auch überwiesen. Er sei auch später darauf gekommen, dass er bei der Bauarbeiterurlaubskasse nicht gemeldet gewesen wäre und daher auch keine Ansprüche gegenüber dieser Institution geltend machen hätte konnte. Da P. ihm auf seine ausdrückliche Frage bestätigt hätte, dass er bei der Bauarbeiterurlaubskasse von ihm angemeldet worden wäre, was sich jedoch nachträglich als unrichtig herausgestellt hätte, wäre dies auch der Grund seines Austrittes aus der GmbH gewesen. Zahlungsbelege habe er ihm keine gezeigt. Der Bw. wäre ständig auf der Baustelle, aber seines Wissens nach niemals im Büro gewesen. Ob es ein Büro überhaupt gegeben hätte, wüsste er nicht. Daraufhin gab der Bw. bekannt, dass ein Büro in der W-Gasse existiert habe. Mit P. hätte er keinen Kontakt und würde auch seinen Aufenthaltsort nicht kennen. Möglicherweise könnte er sich in K. aufhalten. Von seiner Frau habe er gehört, dass der D. in S. wohnen könnte.

J.T. sagte zeugenschaftlich aus, dass er von Februar 1997 bis zum Konkurs der Firma Arbeitnehmer der GmbH gewesen wäre. Er wäre von P. aufgenommen worden, andere Geschäftsführer würde er nicht kennen. Welchen Aufgabenbereich D. im Rahmen der Firma gehabt hätte, wüsste er nicht. Der Bw., mit dem er ca. sechs Monate zusammengearbeitet hätte, wäre wie er Arbeiter in der Firma gewesen. Er hätte nicht gewusst, dass der Bw. Geschäftsführer bzw. Gesellschafter der Firma gewesen wäre. Das Geld habe er von P. bekommen, der eindeutig Chef der Firma gewesen wäre. Der Bw. hätte seines Wissens nach keine Entscheidungen getroffen. Die auf den Umsatzsteuervoranmeldungen befindlichen Unterschriften würde er nicht kennen. Auch wäre er von P. bei der Bauarbeiterurlaubskasse nicht angemeldet worden und habe daher auch kein Urlaubs- und Weihnachtsgeld erhalten. Auch mit den Kunden hat nur P. verhandelt. Den Lohn hätte er am Anfang auf das Konto bekommen, jedoch vier bis fünf Monate vor der Konkurseröffnung Barzahlungen durch P. erhalten.

Der Zeuge A.G. führte aus, dass er vom 17. März 1997 bis 3. August 1998 bei der GmbH beschäftigt gewesen wäre. Der Geschäftsführer wäre für ihn P. gewesen. Er hätte ihn in die Firma aufgenommen und ihm den Lohn bezahlt. Auch die Arbeit wäre von P. eingeteilt worden. Darüber hinaus hätte er keine Wahrnehmungen über die Tätigkeit des Hrn. P. gehabt. Er habe mit dem Bw. gemeinsam im Team auf der Baustelle gearbeitet. Der Bw. hätte seines Wissens nach in der Firma keine Entscheidungen getroffen. Er habe ihn nicht als Chef angesehen, für ihn wäre er lediglich sein Arbeitskollege, weder Chef noch Parteiführer gewesen. Erst später habe er gehört, dass der Bw. als Geschäftsführer im Firmenbuch geführt gewesen wäre. Seines Wissens nach hätte er auch keine Entscheidungen über finanzielle Belange im Rahmen der Firma getroffen. Er habe Urlaubs- und Weihnachtsgeld nicht von der Bauarbeiterurlaubskasse, sondern persönlich von P. und zwar in seinem Büro, in der W-Gasse, die auch seine Wohnanschrift gewesen wäre, wo er einen kleinen abgeteilten Teil der Wohnung als Büro genutzt hätte, bekommen.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.*

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallshaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066).

Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 8.11.1978, 1199/78).

Dem Vorbringen des Bw., dass die Behörde nicht ausgeführt hätte, welche Umstände sie zur Feststellung der Uneinbringlichkeit veranlasst hätten, muss beigeplichtet werden, da der Haftungsbescheid darüber keinerlei Angaben enthält und auch die Ausführung in der Berufungsvorentscheidung entgegen ihrem Wortlaut keinen konkreten Bezug zur gegenständlichen Causa herstellt. Dennoch steht im gegenständlichen Fall die Uneinbringlichkeit fest, da der Konkurs über das Vermögen der GmbH mit Beschluss des Gerichtes vom 19. Februar 1999 mangels Vermögens abgewiesen und die Gesellschaft mit Beschluss vom 4. April 2002 im Firmenbuch auch bereits gelöscht wurde. Der Einwand erscheint darüber hinaus im Hinblick auf das Vorbringen des Bw., dass seiner Ansicht nach die nicht abgeführt Abgaben ohnedies bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit in jedem Falle uneinbringlich gewesen wären, unverständlich.

Unbestritten ist, dass der Bw. im Zeitraum vom 20. März 1997 bis zum 12. August 1998 im Firmenbuch eingetragener handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH war. Vom Bw. bestritten wird jedoch, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft, insbesondere für die rechtzeitige und vollständige Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen, oblag.

Dem Vorbringen des Bw., dass er zwar im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen gewesen wäre, die Agenden aber de facto von D.P. (Geschäftsführer vom 18. Jänner 1996 bis 16. Juli 1999) sowie M.D. (Geschäftsführer vom 9. Juni 1997 bis 12. August 1998) wahrgenommen worden wären, ist insoweit zu folgen, als eine Geschäftsverteilung, wobei zwischen mehreren vertretungsbefugten Personen eine Aufgabenteilung besteht, sich auf die Verantwortlichkeit der einzelnen Geschäftsführer auswirkt. Jeder Vertreter trägt dann zunächst lediglich für sein ihm zugewiesenes Arbeitsgebiet die volle Verantwortung. Eine Arbeitsaufteilung bewirkt jedoch, selbst bei großer

Spezialisierung, nicht, dass ein Geschäftsführer sich nur noch auf sein eigenes Arbeitsgebiet beschränken darf und sich um die Tätigkeit der anderen Geschäftsführer nicht mehr zu kümmern braucht (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216).

Allerdings besteht eine Pflicht zur allgemeinen Beaufsichtigung (Überwachung) des mit den steuerlichen Angelegenheiten befassten Geschäftsführers - im Gegensatz zur Rechtslage bei Übertragung der steuerlichen Agenden an einen Dritten, wonach ein Geschäftsführer die Tätigkeit der mit Steuerangelegenheiten betrauten Personen in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen hat, die es ausschließen, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (VwGH 22.2.1993, 91/15/0065) - lediglich im Falle eines konkreten und begründeten Verdachtes, dass im Arbeitsbereich eines anderen Geschäftsführers Missstände vorliegen.

Diesfalls muss der Vertreter sich einschalten, um nicht selbst ersatzpflichtig zu werden (VwGH 25.9.1992, 91/17/0134).

Von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten kann eine Geschäftsverteilung freilich niemals befreien. Hierher gehört unter anderem die Pflicht der Geschäftsführer, für die Führung der erforderlichen Bücher der Gesellschaft Sorge zu tragen. Die Geschäftsverteilung kann aber auch in diesem Fall einen Geschäftsführer exkulpieren, wenn er nach den Umständen des Falles sich auf die ordnungsgemäße Buchführung seitens des hiefür zuständigen Geschäftsführers bzw. deren Veranlassung und Überwachung verlassen durfte und die wahre Lage nicht kannte. Allerdings sind an die Überwachungspflicht des Geschäftsführers, die die Erfüllung der erwähnten gesetzlich zwingenden Pflichten gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft gewährleisten soll, diesbezüglich besonders strenge Anforderungen zu stellen (VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169).

Nun hat der Bw. in seiner Berufung das Fehlen von Anhaltspunkten dafür, dass P. bzw. D. ihren Verpflichtungen nicht nachkommen würden, nicht behauptet. Im Gegenteil lautete die Verantwortung dahingehend, dass er von den genannten Personen in betrügerischer Absicht getäuscht worden wäre und ihm relevante Unterlagen vorenthalten worden wären. Er hätte daher durchaus Anlass gehabt, an der Ordnungsmäßigkeit deren Geschäftsführung zu zweifeln. Dabei kann es aber für das erforderliche Mindestmaß an Überwachung nicht genügen, lediglich in Zahlungsbelege Einsicht zu nehmen, da daraus keine Rückschlüsse auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gewonnen werden können. Mängel hätten ihm daher gar nicht auffallen können, weshalb er auch nicht der ansonsten eintretenden Verpflichtung, durch entsprechende Maßnahmen Abhilfe zu schaffen, nachkommen hätte können.

Darüber hinaus wurde auch das Vorliegen einer Agendenverteilung gar nicht behauptet, da der Bw. lediglich einwandte, niemals Geschäftsführungsaufgaben wahrgenommen zu haben, wobei sich seine Stellung als Geschäftsführer auf die Eintragung ins Firmenbuch beschränkt hätte und er lediglich einfacher Arbeiter gewesen wäre, obwohl es in einem solchen Fall Sache des zur Haftung in Anspruch genommenen Geschäftsführers gewesen wäre, initiativ

---

darzulegen, in welcher Weise die Aufgabenverteilung tatsächlich erfolgt ist und welche organisatorischen Vorkehrungen zur Kontrolle in diesem Sinne getroffen worden sind (VwGH 20.2.1996, 95/08/0179).

Dem Vorbringen des Bw., dass P. und D. als unmittelbare Täter die Uneinbringlichkeit der Abgaben verschuldet hätten und daher offenbar wegen des diesfalls bei mehreren Vertretern auszuübenden Ermessens, wonach insbesondere das Ausmaß der Verantwortlichkeit bzw. der aus der Rechtsbeziehung gewonnenen Vorteile des Einzelnen von Bedeutung ist, zur Haftung herangezogen werden könnten, da sich die Abgabenbehörde nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten darf, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (VwGH 3.10.1996, 95/16/0068), muss entgegengehalten werden, dass bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei den anderen Gesamtschuldnern für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensübung bleibt (VwGH 26.6.1997, 96/16/0137).

Dies betrifft den Geschäftsführer D.P., der weder an der aktenkundigen Adresse W-G., noch an der vom Bw. in der Berufung angeführten Adresse H-G., noch sonst innerhalb des Bundesgebietes amtlich gemeldet ist, weshalb der Abgabenrückstand bei ihm nicht einbringlich gemacht werden kann.

Hinsichtlich des dritten Geschäftsführers, M.D., ist festzustellen, dass dieser nach den der Abgabenbehörde erster Instanz im Zeitpunkt des Ergehens des angefochtenen Haftungsbescheides vorliegenden Unterlagen, insbesondere auch nach dem Firmenbuchauszug der GmbH, mit der Schreibweise M.Dj. evident war und daher im amtlichen Melderegister, das diesen unter dem Namen D. führt, nicht aufgefunden werden konnte. Dass D. mittlerweile auf Grund der in der Berufung neu hervorgekommenen Schreibweise nunmehr im amtlichen Melderegister unter der auch in der Berufung angeführten Adresse eruiert werden konnte, ändert jedoch nichts an der geübten Ermessensentscheidung, da dieser als vom Bw. beantragter Zeuge zur mündlichen Verhandlung trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienen war und daher weder ein Nachweis über das Bestehen eines vertraglichen Innenverhältnisses noch darüber, wer von den vorhandenen Geschäftsführern die Steuerlast tragen hätte sollen, erbracht werden konnte. Darüber hinaus ging aus den glaubhaften Aussagen der befragten Zeugen hervor, dass in Wahrheit D.P. der alleinige Chef, M.D. jedoch ebenso wie der Bw. lediglich einfacher Arbeiter gewesen wäre.

Nach der Verantwortung des Bw. sowie den übereinstimmenden Aussagen der namhaft gemachten Zeugen war der Bw. tatsächlich niemals mit Geschäftsführungsaufgaben jedweder Art betraut. Wirksam bestellte Geschäftsführer ohne Tätigkeitsbereich sind aber weder denkbar noch nach den gesetzlichen Bestimmungen des GmbHG zulässig, da wie bereits erwähnt auch eine Geschäftsverteilung von den jedem Geschäftsführer obliegenden, gesetzlich zwingenden Pflichten niemals befreien kann.

Wenn zwischen mehreren Geschäftsführern aber keine Kompetenzabgrenzung besteht, trifft die Haftung sämtliche Vertreter gleichermaßen (VwGH 28.5.1986, 84/13/0246), wobei diesfalls lediglich das Bestehen einer Abgrenzung zwischen dem Bw. und den übrigen Geschäftsführern, nicht aber die Frage, ob eine solche Aufgabenteilung zwischen den verbleibenden besteht, von Bedeutung ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Geschäftsführers, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 0038). Der Vertreter hat also darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, andernfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 9.7.1997, 94/13/0281).

Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003).

Mit dem Vorbringen des Bw., dass die Behörde keine Feststellungen darüber getroffen hätte, in welchem Umfang er zur Haftung herangezogen werden könnte, da selbst bei Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nur für jene Beträge zu haften wäre, die bei Gleichbehandlung an das Finanzamt abzuführen gewesen wären, übersieht er, dass es am Bw., dem als Geschäftsführer der Primärschuldnerin ausreichend Einblick in die Gebarung zustand, gelegen gewesen wäre, das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel nachzuweisen (vgl. VwGH 19.11.1998, 97/15/0115), da nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel (VwGH 23.4.1998, 95/15/0145).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Aus dem Einwand des Bw., dass die Behörde nicht von jedweder Ermittlungs- und Feststellungspflicht entbunden wäre, wenn aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen liquider Mittel ersichtlich wären, lässt sich nichts gewinnen, da der Umstand, dass der Konkurs über das Vermögen der Primärschuldnerin mangels Vermögens mit Beschluss vom 19. Februar 1999 abgewiesen wurde, keinen Rückschluss auf die Vermögenslage im Zeitpunkt der bis zum 12. August 1998, dem Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer, fälligen aushaftenden Abgaben zulässt.

Darüber hinaus gab der Bw. selbst bekannt, dass die GmbH auf Grund von Machenschaften der beiden anderen Geschäftsführer "zu einem späteren Zeitpunkt" in Zahlungsunfähigkeit verfallen wäre. Dies impliziert jedoch, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit daher Mittel vorhanden waren. Eine später erfolgte Zahlungsunfähigkeit ist deshalb ohne Bedeutung, da der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich nämlich danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018).

Seiner Aussage, dass die nicht abgeführteten Abgaben bereits zum Zeitpunkt der Fälligkeit mangels bestehender Liquidität in jedem Falle uneinbringlich gewesen wären, weshalb ihm die Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten unmöglich gewesen wäre, widersprechend wandte der Bw. darüber hinaus aber auch ein, dass die Abgabenforderungen bei gleichmäßiger Befriedigung sämtlicher Gläubiger allenfalls in geringstem Ausmaß befriedigt worden wären, und bekannte damit jedenfalls vorhandene Mittel ein. Mangels entsprechender Nachweise kann dieses Vorbringen somit nicht verifiziert werden.

Darüber hinaus wurden regelmäßig die nunmehr haftungsgegenständlichen Vorauszahlungen an Umsatzsteuer sowie Lohnabgaben gemeldet, weshalb auch davon auszugehen war, dass im gesamten Haftungszeitraum sowohl Umsätze getätigt als auch von den dadurch gewonnenen Mitteln Löhne ausbezahlt wurden.

Auch kann in den eingewendeten Machenschaften der beiden anderen Geschäftsführer keine Exkulpierung des Bw. erblickt werden, da es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420).

Das Vorbringen des Bw., dass die erfolgten Zahlungsflüsse aus dem Konkursakt über das Vermögen der Primärschuldnerin respektive den ihm von P. und D. vorenthaltenen Buchhaltungsunterlagen ersichtlich wären, geht ins Leere, da es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie bereits ausgeführt Sache des Vertreters ist, nachzuweisen, welcher Betrag bei der anteilmäßigen Befriedigung der Abgabenschulden abzuführen gewesen wäre, es sich damit daher um eine unzulässige Umkehr der Beweislast handeln würde. Darüber hinaus wurde auch nicht eingewendet, dass es dem Bw. nicht möglich gewesen wäre, selbst Einsicht in die Konkursakten zu nehmen (VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081).

Im Hinblick auf die unterlassene Behauptung und Konkretisierung des Ausmaßes der Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten zur Verfügung gestandenen Mittel zur Erfüllung der vollen Abgabenverbindlichkeiten, da der Bw. den im Rahmen der besonderen Behauptungs- und Konkretisierungspflicht zur Feststellung des für die aliquote Erfüllung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Teiles vom Gesamtbetrag der liquiden Mittel

geforderten Liquiditätsstatus - in Form einer Gegenüberstellung von liquiden Mitteln und Verbindlichkeiten zum jeweiligen Fälligkeitstag der haftungsgegenständlichen Abgaben, wobei es auf die Abgabenverbindlichkeiten einerseits und die Summe der übrigen Verbindlichkeiten andererseits ankommt - nicht aufstellt, kommt eine Beschränkung der Haftung des Bw. bloß auf einen Teil der von der Haftung betroffenen Abgabenschulden nicht in Betracht (VwGH 21.1.1991, 90/15/0055).

Für aushaftende Abfuhrabgaben wie die Lohnsteuer gelten ohnedies Ausnahmen vom Gleichheitsgrundsatz (VwGH 15.5.1997, 96/15/0003; 29.1.2004, 2000/15/0168), da nach § 78 Abs. 3 EStG der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten hat.

Der Einwand des Bw., dass keine grobe Verletzung abgaben- oder steuerrechtlicher Pflichten gegeben wäre, geht ins Leere, da dabei keine bestimmte Schuldform gefordert ist. So wenig wie den Vertreter Unkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen exkulpieren vermag, da ein Vertreter schon deshalb schuldhaft handelt, weil ihm bewusst sein muss, dass er der gesetzlichen Sorgfaltspflicht des § 25 Abs. 1 GmbHG nicht entsprechen kann, wenn er dessenungeachtet die Funktion eines Geschäftsführers übernimmt, liegt Verschulden auch dann vor, wenn sich ein Vertreter schon bei der Übernahme seiner Funktion mit der Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erklärt bzw. eine solche Beschränkung in Kauf nimmt, die die künftige Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen unmöglich macht (VwGH 13.3.1992, 92/17/0057). Das Einverständnis, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren, somit auf die tatsächliche Geschäftsführung keinen Einfluss zu nehmen, stellt eine derartige Beschränkung der Befugnisse eines Geschäftsführers dar (VwGH 22.1.2004, 2003/14/0097).

Jedoch konnte hinsichtlich der jeweils am 17. August 1998 fälligen Selbstbemessungsabgaben, nämlich U 7/98 in Höhe von € 2.354,09, L 7/98 von € 1.234,28, DB 7/98 von € 571,35 sowie DZ 7/98 von € 67,30, keine schuldhafte Pflichtverletzung bestehen, da der Bw. lediglich bis zum 12. August 1998 als Geschäftsführer der Primärschuldnerin fungierte, somit für ihn nach diesem Zeitpunkt auch keine Zahlungsverpflichtung mehr bestand.

Die Haftungsinanspruchnahme setzt eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aber davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134).

Dem Einwand des Bw., dass nicht eine von ihm zu verantwortende (bestrittene) Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit geführt hätte, sondern dass andere Ursachen, nämlich offenbar angebliche vorsätzlich begangene Finanzvergehen der beiden übrigen Geschäftsführer, die zu Forderungsausfällen und damit letztlich zur Zahlungsunfähigkeit geführt hätten, dafür

kausal gewesen wären, muss entgegengehalten werden, dass eine später eintretende Zahlungsunfähigkeit nicht den Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen der im Zeitpunkt der Fälligkeit mangels Entrichtung bzw. Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes bestehenden schuldhaften Pflichtverletzung und der nunmehr gegebenen Uneinbringlichkeit beseitigen kann.

Auf Grund des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. als Haftungspflichtiger für die Abgabenschuldigkeiten der GmbH im Ausmaß von nunmehr € 62.434,72 zu Recht, jedoch im Ausmaß von € 4.227,02 nicht zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Februar 2005