



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Alois Pichler, Dr. Bernhard Koller und Alfred Ferstl im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vertreten durch StB., vom 2. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X., vertreten durch FA-Vertreter, vom 23. Juli 2010 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 9. Juli 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 1. September 2009 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber (Bw.) mit, dass am Abgabenkonto der K. GmbH unberichtigte Abgabebeträge aushafteten und die Vertreter für diese wegen Verschuldens an der Nichtentrichtung in Anspruch genommen werden könnten. Die einzelnen Teilbeträge wurden in einer Tabelle konkretisiert und die Gesamtsumme mit 125.618,55 Euro ermittelt. Im Detail wurde er weiters aufgefordert, die Gleichbehandlung der Gläubiger anhand der verfügbaren Mittel nachzuweisen.

In seiner Stellungnahme vom 14. Oktober 2009 erklärte der Bw. durch seinen Rechtsvertreter, bei einer internen Arbeitsaufteilung zwischen mehreren Geschäftsführern befreie die ständige Rechtsprechung jenen Geschäftsführer, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten nicht betraut ist, von der Haftung, da bei diesem kein Verschulden vorliege, was gegenständlich der Fall sei, weil der Erstgeschäftsführer die operative Geschäftsführung

einschließlich der Besorgung sämtlicher Steuerangelegenheiten als Geschäftsführer wahrgenommen habe und der Bw. in erster Linie auf Grund seiner damaligen Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer auch zum handelsrechtlichen Geschäftsführer bestellt wurde. Darüber hinaus sei er Gesellschafter und Geschäftsführer der Bau GmbH, die zu 60% an der Beteiligungs- und Vermögensverwaltungs-GmbH beteiligt ist. Diese wiederum hielt 95% der Anteile an der Primärschuldnerin. Er war in zweiter Linie als Vertreter des Mehrheitseigentümers zum Geschäftsführer bestellt worden. Die Primärschuldnerin sei seinerzeit von der Bau GmbH mehrheitlich übernommen worden, blieb jedoch ein selbständiges Unternehmen. Ausschließlich zwecks Interessenvertretung des Mehrheitseigentümers hatte auch er bzw. die Buchhaltung der Bau GmbH eine TAN (Transaktionsnummern) -Liste, sodass nur mit beiden Transaktionsnummern eine Zahlung der Primärschuldnerin erfolgen konnte, dies um zu verhindern, dass Zahlungen geleistet wurden, die sie eventuell nicht betreffen. Im Übrigen wäre auch die steuerliche Vertretung der Primärschuldnerin von der steuerlichen Vertretung des Erstgeschäftsführers wahrgenommen worden. Der Bw. hatte daher niemals etwas damit zu tun und er verweise auf die getroffene Kompetenzverteilung. Die Berechnung der Haftungssumme habe nach der bereits erfolgten Einschränkung des Finanzamtes im Haftungsverfahren gegen den Erstgeschäftsführer zu erfolgen.

Was die Lohnsteuerbeträge anlange, entspreche es der herrschenden Rechtsprechung, dass diese vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen seien und mangels ausreichender Mittel zur Bezahlung von Nettolöhnen und Lohnsteuer sowohl diese als auch die Lohnsteuer aliquot bedient werden müssten. Dieser Umstand ändere nichts am grundsätzlichen Verschulden des mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten betrauten Geschäftsführers. Allerdings entspreche die Haftung des Vertreters schadenersatzrechtlichen Grundsätzen und sei keine Strafsanktion. Dies bedeute, dass bei der Bemessung des Schadens zu untersuchen sei, welcher Schaden eingetreten wäre, wenn schon vorher die Löhne nicht zur Gänze ausgezahlt worden wären mit der Konsequenz, dass Aufträge nicht fertig gestellt hätten werden können, Pönalzahlungen zu leisten gewesen und daher ein Zwangsausgleich gar nicht durchführbar gewesen wären.

Im Schreiben des Finanzamtes vom 21. März 2010 wurde auf die Zeugenaussage des Bw. im Verfahren des Erstgeschäftsführers hingewiesen und festgehalten, dass auch die Abgabenbehörde trotz des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung in Bezug auf die Aufgabenverteilung davon ausgehe, das operative Geschäft sei von diesem wahrgenommen worden. Bei mehreren Vertretern können die Aufgaben verteilt werden. Eine derartige Arbeitsaufteilung bewirke allerdings nicht, dass ein Vertreter sich um die Tätigkeit der anderen nicht mehr kümmern brauche. Jedem Vertreter obliege die Überwachung der anderen. Die

Geschäftsverteilung könne einen Vertreter aber exkulpieren, wenn er sich diesbezüglich nach Lage des Falles auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte; dies gelte nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, dieser erfülle die ihm intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig.

Wie aus der Aktenlage und der Zeugenaussage des Bw. hervorgehe, war dieser mindestens einmal im Monat zu einer Besprechung im Unternehmen. In den dann stattgefundenen Besprechungen ging es vorwiegend um die Auftragsvergabe und das Kreditengagement bei der Hausbank. Über die finanzielle Situation des Unternehmens war er laut eigener Aussage informiert. Es habe sich - seinen Angaben zufolge - die finanzielle „Schieflage“ des Unternehmens im September 2005 abgezeichnet, und es sei auch versucht worden, über eine andere Gesellschaft eine Verminderung des negativen Jahresergebnisses 2005 zu erreichen. Sowohl der Erstgeschäftsführer als auch der Bw. führten mit der Steuerberatungskanzlei des Unternehmens Gespräche über den Status und die Geschäftslage des Unternehmens. Es wären ihm jedoch keine Abgabenrückstände bekannt gewesen.

Zum Zahlungsverkehr im Unternehmen sei auszuführen, sowohl der Erstgeschäftsführer als auch er verfügten über TAN-Codes. Nur mit beiden Codes konnten Auszahlungen getätigt werden. Dem Bw. wurden die vom Unternehmen erstellten Auszahlungslisten vorgelegt, um diese zu prüfen und nach Prüfung mit dem „zweiten“ TAN-Code freizugeben. Eine Nichtfreigabe von Auszahlungen wäre ihm möglich gewesen, und dies sei in manchen Fällen auch gemacht worden.

Dem Bw. waren die finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschaft seit September 2005 bekannt. Die Löhne für die Monate 11/2005, 12/2005, und 1/2006 wurden an die Arbeitnehmer überwiesen. Von der Bezahlung der Löhne wäre er auf Grund des internen Auszahlungsprozesses im Unternehmen in Kenntnis gewesen. Daher hätte ihm auffallen müssen, dass zwar Löhne bezahlt wurden, die Abfuhr der Lohnsteuer an das Finanzamt jedoch unterblieben sei, weil für die Lohnsteuer zu den jeweiligen Fälligkeitstagen keine Zahlungen an das Finanzamt erfolgt sind. Der Bw. sei Unternehmer und die Verpflichtung der Lohnsteuerabfuhr an das Finanzamt am 15. des folgenden Monats dürfe bei ihm als bekannt angenommen werden. Daher hätte er an der ordnungsgemäßen Geschäftsführung des Erstgeschäftsführers zweifeln müssen, weil eine Abfuhr der Lohnsteuer trotz Lohnzahlung unterblieb. Das Finanzamt gehe daher von einem vorwerfbaren Überwachungsverschulden aus, weshalb die Geltendmachung einer Haftung gemäß § 9 BAO iVm § 80 BAO hinsichtlich der Lohnsteuerteilbeträge 11/2005, 12/2005 und 1/2006 in Erwägung gezogen werde.

Der Einwand, bei Nichtbezahlung der Löhne hätten Aufträge nicht fertig gestellt werden können und es wären Pönalzahlungen zu leisten gewesen, stelle einen fiktiven Sachverhalt

dar, weshalb es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde sei, sich zu bloß fiktiven Sachverhalten und Umständen zu äußern oder diese zu würdigen.

In seiner Gegenäußerung vom 5. Mai 2010 führte der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter aus, aus dem Umstand des Unterbleibens der Lohnsteuerzahlung leite das Finanzamt ab, er hätte wegen Unterbleibens der Lohnsteuerabfuhr an der ordnungsgemäßen Geschäftsführung des Zweitgeschäftsführers zweifeln müssen, da ihm doch die Nichtzahlung der Lohnsteuer hätte auffallen müssen. Dieser Schlussfolgerung sei entgegenzutreten, denn es wurde bereits dargelegt, die Wahrnehmung abgabenrechtlicher Verpflichtungen oblag allein dem Erstgeschäftsführer, von dem auch das Finanzamt ausgehe. Er hatte ausschließlich folgende Obliegenheiten: die gewerberechtliche Geschäftsführung und die Wahrung der Interessen des Mehrheitsgesellschafters, also der Bau GmbH. Zur Wahrung dieser Interessen hatte er bzw. die Buchhaltung seiner Firma eine TAN-Liste, um zu verhindern, dass Zahlungen geleistet werden, die eventuell nicht die GmbH betreffen. Es konnte ihm daher nicht auffallen, dass die Abfuhr der Lohnsteuer unterblieben sei. Seine Aufgabe bestand darin, die Leistung ungerechtfertigter Zahlungen der Primärschuldnerin zu verhindern. Seine Überprüfung war daher ausschließlich darauf gerichtet, ob eine vom Erstgeschäftsführer zur Freigabe vorgelegte Zahlung freigegeben werde, keinesfalls aber sei es seine Aufgabe zu prüfen, ob der operative Geschäftsführer auch tatsächlich alle zu leistenden Zahlungen zur Freigabe vorlegte. Ein Verschulden seinerseits wäre nur dann gegeben gewesen, wenn er die Freigabe vorgelegter Lohnsteuerzahlungen verweigert hätte, was aber nicht der Fall gewesen sei. Ihm gelangte niemals eine Mahnung des Finanzamtes oder sonst ein Umstand zur Kenntnis, der ihn darauf gebracht hätte, dass die GmbH ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht nachkomme. Hätte er Zweifel daran gehabt, der für steuerliche und finanzielle Angelegenheiten zuständige Geschäftsführer habe die Lohnsteuer nicht fristgerecht entrichtet, hätte er die Freigabe der Lohnzahlungen verweigert. Derartige Umstände seien aber nicht vorgelegen, weshalb ihn ein Überwachungsverschulden nicht treffen könne. Wie er jetzt im Zuge näherer Recherchen feststellen konnte, habe die GmbH über ihre steuerliche Vertretung und über Veranlassung des Erstgeschäftsführers mit Schriftsätzen vom 15. November und 15. Dezember 2005 sowie 16. Jänner 2006 um Stundung für Umsatzsteuer und Lohnabgaben angesucht. Diese Stundungsansuchen seien ohne sein Wissen eingebracht worden. Festzuhalten sei jedenfalls, dass er lediglich die Richtigkeit, keinesfalls aber die Vollständigkeit der ihm zur Freigabe vorgelegter Zahlungen zu prüfen und keinen Hinweis dafür hatte, die Lohnsteuerzahlungen wären nicht gesetzeskonform geleistet worden, sodass ihn diesbezüglich keinerlei Überwachungsverschulden treffe. Was den finanzamtlichen Hinweis darauf anlangt, er sei über die finanzielle Situation des Unternehmens informiert gewesen, sei dazu Folgendes zu ergänzen: Die Kostenrechnung der Gesellschaft im ersten Halbjahr 2005 zeigte eine

Ergebnisverschlechterung. Seitens des Erstgeschäftsführers und dessen Vater hieß es dazu ihm gegenüber als Vertreter des Mehrheitseigentümers, das zweite Halbjahr sei im Tiefbaubereich immer besser als das erste Halbjahr und allein aus diesem Grund werde sich gegen Jahresende hin die Situation verbessern, aufgrund neuerer Aufträge sei auch mit höheren Deckungsbeiträgen und Gewinnspannen zu rechnen und diese Umstände müssten zu einer Erhöhung der Liquidität bis zum Jahresende führen. Er habe diese Prognose zur Kenntnis genommen, weshalb für ihn kein Anlass bestand, an der fristgerechten Entrichtung von Abgaben zu zweifeln. Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, seine Firmen hätten im Konkurs der GmbH erhebliche Forderungsausfälle erlitten. Dies wäre nicht der Fall gewesen, wenn er an der Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der GmbH gezweifelt hätte.

Im angefochtenen Bescheid wurde der Bw. für folgende Abgabenschuldigkeiten in Anspruch genommen: Lohnsteuer für November 2005 in Höhe von 27.404,71 €, Lohnsteuer für Dezember 2005 in Höhe von 20.158,69 € und Lohnsteuer für Jänner 2006 in Höhe von 8.139,09 € (Summe: 55.702,49 €).

Begründend führte der Bescheid aus, dass folgende Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO vorliegen müssten: die Stellung als Vertreter, das Bestehen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter, das Verschulden des Vertreters und eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit.

Der Bw. wäre im Zeitpunkt der Fälligkeit der im Spruch angeführten Abgaben Geschäftsführer der GmbH und somit Vertreter i.S.d. § 80 BAO gewesen. Die im Spruch angeführten Abgaben haften derzeit noch am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aus. Bei der Berechnung der Haftungssumme wurde die auf die einzelnen Abgaben entfallende Quote aus dem Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin i.H.v. 20 % berücksichtigt.

Im Zeitraum der Fälligkeit der im Spruch genannten Lohnabgaben war er gemeinsam mit dem Erstgeschäftsführer Geschäftsführer der GmbH. Bei mehreren Vertretern können die Aufgaben verteilt werden. Auf Grund der Aktenlage sei, obwohl es keinen schriftlichen Vertrag über die Aufteilung der Agenden zwischen den beiden Geschäftsführern gegeben habe, davon auszugehen, dass der Erstgeschäftsführer primär für die steuerlichen Angelegenheiten zuständig war. Eine derartige Arbeitsaufteilung bewirke allerdings nicht, dass ein Vertreter sich um die Tätigkeit der anderen nicht mehr kümmern brauche. Jedem Vertreter obliege die Überwachung der anderen. Die Geschäftsverteilung könne einen Vertreter exkulpieren, wenn er sich diesbezüglich nach Lage des Falles auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte; dies gelte nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, dieser erfülle die ihm

intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig. Der Bw. wurde im Zuge des Verfahrens RV/0922-G/07 (Erstgeschäftsführer) vom UFS Graz als Zeuge einvernommen. Aus dieser Zeugeneinvernahme gehe hervor, dass er über die finanzielle Situation des Unternehmens informiert war. Dass es ab September 2005 eine finanzielle Schieflage des Unternehmens gegeben hat, war ihm auch bekannt. Er war mit dem steuerlichen Vertreter in Kontakt und habe bei entsprechenden Besprechungen teilgenommen bzw. wurde eine Statusermittlung der Geschäftslage erstellt. Weiters wurde angegeben, erste Zahlungsschwierigkeiten seien anlässlich der Auszahlung der doppelten Monatsbezüge (Weihnachtsgeld) aufgetreten und ihm auch bekannt gewesen.

Auszahlungen der Primärschuldnerin erfolgten mittels einer Auszahlungsliste, die vom Erstgeschäftsführer erstellt wurde. Für die Auszahlung benötigte die Bank zwei TAN-Codes. Eine TAN-Code Liste war im Besitz des Erstgeschäftsführers und die zweite war im Besitz des Bw. Dieser hatte die Auszahlungslisten zu prüfen und durch die Freigabe (Bekanntgabe der beiden TAN-Codes) konnte die Auszahlung erfolgen. Alle Auszahlungslisten wurden von ihm geprüft bzw. hätte er diese prüfen müssen, weil ohne seinen TAN-Code eine Auszahlung nicht möglich war. In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 2010 wurde eingewandt, er hätte nicht zu prüfen gehabt, ob alle zu leistenden Zahlungen zur Freigabe vorgelegt wurden; es wurde lediglich eine Prüfung der Richtigkeit der Zahlungen jedoch keine Prüfung der Vollständigkeit vorgenommen. Daher musste ihm auffallen, dass in den jeweiligen Monaten Löhne bezahlt wurden, jedoch die darauf entfallende Lohnsteuer nicht an das Finanzamt zur Anweisung gebracht wurde. Auch wenn es keine dahingehende Prüfung gegeben habe, ob alle Verbindlichkeiten bezahlt werden, hätte ihm als erfahrenen Unternehmer, auffallen müssen, dass eine Zahlung der Lohnsteuer unterblieben sei.

Wie jedoch aus seiner Zeugeneinvernahme hervorgehe, waren ihm die Zahlungsschwierigkeiten seit Auszahlung der doppelten Monatsbezüge (Weihnachtsgeld) bekannt. Reichen die Mittel für die Bezahlung (Abfuhr) der Lohnsteuer nicht aus, so habe der Arbeitgeber nur so viel Lohn aus zu bezahlen, dass er auch die darauf entfallende Lohnsteuer entrichten könne. Aus der Vorhaltsbeantwortung gehe nicht hervor, er habe irgendwelche Ermittlungen getätigt, ob trotz der bekannten Zahlungsschwierigkeiten auch die auf die ausbezahlten Löhne entfallende Lohnsteuer entrichtet wurde. Es wurde dem Haftungspflichtigen erst im Zuge der späteren näheren Recherchen bekannt, dass laufend Stundungsansuchen abgegeben wurden. Daraus sei zu schließen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit keine Nachfrage bezüglich der Bezahlung der Lohnsteuern beim operativ tätigen Geschäftsführer erfolgte. Gerade auf Grund der langjährigen Erfahrung als Unternehmer sei ihm ein Überwachungsverschulden vorzuwerfen, weil ihm hätte auffallen müssen, dass trotz Bezahlung der Löhne keine Lohnsteuer abgeführt wurde. Auf Grund der ihm bekannten

Zahlungsschwierigkeiten hätte er Ermittlungen anstellen müssen, ob der operativ tätige Erstgeschäftsführer seinen Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde nachkomme. Zu den abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters gehöre insbesondere die Abgabentrichtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet. Die Haftungsinanspruchnahme setze eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraus. Die Pflichtverletzung müsse zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (vgl. Ritz<sup>4</sup>, § 9 BAO, Rz. 24). Die Haftungsinanspruchnahme liege im Ermessen. Der öffentliche Auftrag zur Ergreifung aller Mittel, vollstreckbare Abgaben einzubringen, verdränge bei einer vorzuwerfenden Pflichtverletzung allfällige Einzelinteressen. Die Haftung wurde auch „nur“ für die nichtbezahlte Lohnsteuer ausgesprochen, da es hier dem nicht operativ tätigen Geschäftsführer hätte auffallen müssen, dass der operativ tätige Geschäftsführer seine Pflicht verletze.

In seiner Berufung führte der Bw. unter anderem aus, der angefochtene Bescheid stütze die Inanspruchnahme zur Haftung darauf, auf Grund seiner langjährigen kaufmännischen Erfahrung als Unternehmer sei ihm ein Überwachungsverschulden vorzuwerfen, weil es ihm hätte auffallen müssen, dass trotz Bezahlung der Löhne die Lohnsteuer für November und Dezember 2005 sowie Jänner 2006 nicht abgeführt wurde. Es seien ihm Zahlungsschwierigkeiten bekannt gewesen, auf Grund welcher er Ermittlungen hätte anstellen müssen, ob der operativ tätige und grundsätzlich - unbestrittenermaßen - für die Abgabentrichtung allein zuständige Erstgeschäftsführer seinen Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde nachkomme.

Eine Geschäftsverteilung könne einen Vertreter exkulpieren, wenn er sich nach der Lage des Falles auf den für die Abgabentrichtung zuständigen Zweitgeschäftsführer verlassen durfte; dies gelte nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, dieser erfülle die ihm intern zugewiesenen Aufgaben nicht oder unvollständig. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hafte der mit abgabenrechtlichen Angelegenheiten nicht befasste Vertreter dann, wenn er seine eigenen Pflichten dadurch grob verletzt, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen (VwGH 25.11.2002, 99/14/0121).

Die Tatsache, dass Überweisungen von dem nicht für die Abgabentrichtung zuständigen Geschäftsführer gegengezeichnet werden mussten, sei für die Frage der Haftung nicht streitentscheidend, da bei einer entsprechenden Geschäftsverteilung die Initiative über die Disposition des Gesellschaftsvermögens hinsichtlich der Abgabentrichtung von jenem Geschäftsführer ausgehe, der für die Abgabentrichtung zuständig sei (UFS Graz

21.12.2009, RV/0922-G/07). Sind mehrere potentiell Haftende vorhanden, richte sich die haftungsrechtliche Verantwortung danach, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist. Nur dann, wenn der damit nicht betraute Vertreter eine grobe Pflichtverletzung durch Untätigkeit begeht, obwohl er Unregelmäßigkeiten in der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen durch den dafür zuständigen Geschäftsführer wahrnimmt, könnte dies eine Haftung begründen (VwGH 29.4.1994, 93/17/0395; VwGH 20.1.2010, 2005/13/0086). Im vorliegenden Falle stehe außer Streit, dass für die Wahrnehmung steuerlicher Angelegenheiten allein der Erstgeschäftsführer zuständig war. Der Bw. hatte ausschließlich folgende Obliegenheiten: die gewerberechtliche Geschäftsführung und die Wahrung der Interessen des Mehrheitsgesellschafters. Zwecks Erfüllung der letztgenannten Aufgabe musste der Erstgeschäftsführer vom Bw. die von ihm getätigten Zahlungen freigeben lassen, in dem der Bw. bzw. seine Firma über einen zweiten TAN-Code verfügte, um die Durchführung allfälliger Zahlungen zu verhindern, die der Willensbildung im Rahmen der Gesellschaft nicht entsprechen. Die im angefochtenen Bescheid gezogene Schlussfolgerung, weil er mit seinem TAN-Code alle Zahlungen freigegeben habe, hätte es ihm auffallen müssen, dass in den jeweiligen Monaten Löhne bezahlt wurden, jedoch nicht die darauf entfallende Lohnsteuer, sei ungerechtfertigt. Es werde auch völlig übersehen, dass die Löhne am Monatsende fällig sind, die Lohnsteuer hingegen am 15. des Folgemonats: Wie sollte also dem Bw. oder seinen Mitarbeitern bei Bestätigung der Lohnzahlungen mittels zweiter TAN-Liste auffallen, dass die dazugehörige Lohnsteuer nicht abgeführt werde? Dies könnte nur jemandem auffallen, der systematisch prüfe, ob alle anfallenden Zahlungstermine auch wirklich eingehalten werden, was auf Grund der Kompetenzverteilung unbestrittenerweise niemals seine Aufgabe war. Schließlich versuche der angefochtene Bescheid auch daraus eine Haftung abzuleiten, weil ihm die Zahlungsschwierigkeiten der GmbH bekannt gewesen seien. Während seiner Geschäftsführungstätigkeit seien ihm niemals Mahnungen des Finanzamtes, Buchungsmitteilungen mit Abgabenrückständen oder sonst irgendwelche Umstände bekannt geworden, die ihn an der pünktlichen Entrichtung der Lohnabgaben hätten zweifeln lassen. Die vom VwGH für die Haftung eines nicht mit der Abgabentrichtung betrauten Geschäftsführers verlangte grobe Untätigkeit "trotz Unregelmäßigkeiten" des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten liege nicht vor. Unrichtig sei die Behauptung des angefochtenen Bescheides, es seien ihm konkrete Zahlungsschwierigkeiten bekannt gewesen, die ihn zu Ermittlungen hätten veranlassen müssen, ob der Erstgeschäftsführer den Abgabenverpflichtungen nachkomme.

Nach ständiger Rechtsprechung treffe bei Bestellung mehrerer Geschäftsführer jenen, dem die Besorgung der Abgabenangelegenheiten nicht obliegt, keine Haftung gemäß § 9 BAO, wenn nicht Umstände vorliegen, die Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit des mit der



Abgabentrückung betrauten Geschäftsführers entstehen lassen. Nur dann, wenn er trotz vorliegender Unregelmäßigkeiten des operativen Geschäftsführers seine Pflichten dadurch grob verletzt, dass er nichts zur Abstellung dieser Missstände unternimmt, treffe auch ihn nach der oben zitierten Rechtsprechung die Haftung gemäß § 9 BAO. Davon könne jedoch im vorliegenden Fall keine Rede sein.

Eine völlig andere Frage sei es jedoch, welchen Abgabenausfall die Finanzverwaltung im Falle einer Pflichtverletzung des Vertreters wegen 100%iger Auszahlung der Nettolöhne und Nichtzahlung der Lohnsteuer erlitten haben kann. Es entspreche nämlich auch der ständigen Rechtsprechung, dass zwischen der Pflichtverletzung und der Uneinbringlichkeit der Forderung ein Rechtswidrigkeits- und Kausalzusammenhang bestehen muss (VwGH 25.11.2002, 99/14/0121, *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 9 BAO, E 55 ff* mit der dort angeführten Judikatur). Dies bestätige auch der angefochtene Bescheid. Es sei daher gegenüberzustellen, welchen Betrag die Abgabenbehörde bei Unterbleiben einer Pflichtverletzung erhalten hätte und dieser Betrag bestimme den Haftungsrahmen. Mangels ausreichender Mittel zur Bezahlung der Nettolöhne und der Lohnsteuer würde es dem pflichtgemäßen Verhalten eines Geschäftsführers entsprechen, sowohl die Nettolöhne zu kürzen und die dadurch verminderte Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen. Dies sei aber jedenfalls ein deutlich geringerer Betrag als die gesamte Lohnsteuer von den zu Unrecht ausbezahlten Nettolöhnen. Soweit ersichtlich, wurde dieser Aspekt von der einschlägigen Judikatur bisher nicht aufgegriffen, erscheine ihm aber wesentlich: Es würde jeden Grundsätzen des Schadenersatzrechtes widersprechen (welche nach ständiger Rechtsprechung für den Haftungsrahmen gem. § 9 BAO maßgebend sind), wenn der Schaden nicht auf jenen Betrag reduziert würde, der konkret und kausal durch eine Rechtswidrigkeit bedingt ist.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2011 wurde der Bw. von den im Verfahren betreffend die Haftungsinanspruchnahme des Erstgeschäftsführers erhobenen Beweismitteln in Kenntnis gesetzt.

In seiner daraufhin eingereichten Äußerung erklärte er, es sei kein Hinweis zu finden, das Unternehmen sei seinen Verpflichtungen zur Abgabentrückung nicht nachgekommen. Er habe sich um die finanziellen Belange gekümmert und es liege keine vorwerfbare Unkenntnis von den Pflichtverstößen des anderen Geschäftsführers vor, weil sehr wohl Überwachungsmaßnahmen in Form laufender Firmenbesprechungen getroffen wurden, aber auch dadurch, dass die Überweisungen gegengezeichnet worden seien und die Buchhaltung von einer Mitarbeiterin einer GmbH des Bw. geführt wurde. Aber auch grundsätzlich geeignete Überwachungsmaßnahmen können im Einzelfall nicht verhindern, dass die Nichtentrückung

von Abgaben für einen kurzfristigen Zeitraum unverschuldeterweise unentdeckt bleibe. Weiters verwies er darauf, es sei noch zu untersuchen, wie viel die Finanzverwaltung an Lohnsteuer erhalten hätte, wenn der für die Lohn- und Abgabenzahlungen zuständige Geschäftsführer mangels ausreichender Mittel die Lohnzahlungen gekürzt und dem pflichtgemäßen Verhalten entsprechend weniger an Nettolöhnen ausgezahlt hätte. Daher könne nur die bei dieser verminderten Lohnzahlung anfallende Lohnsteuer Gegenstand einer Haftung sein, weil nur für diesen Betrag eine Kausalität zwischen Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall bestehe und illustrierte dies an einem Beispiel: *„Bei Nettolöhnen von 100 ergibt sich eine Lohnsteuer von 40. Es stehen aber an Geldmittel nur 100 zur Verfügung. Der Geschäftsführer müsste daher Löhne und Lohnsteuer von insgesamt 100 bezahlen, das ergäbe angenommen Nettolöhne von 70 und Lohnsteuer von 30. Bei pflichtgemäßer Kürzung beider Positionen d.h. ohne Verschulden des Geschäftsführers hätte die Abgabenbehörde 30 erhalten. Nur das kann daher der dem Geschäftsführer vorwerfbare und durch ein schuldhaftes Verhalten kausale Abgabenausfall sein.“* Daher - sollte ein ihn treffendes Verschulden angenommen werden - wären Erhebungen und Berechnungen über die Frage anzustellen, wie hoch überhaupt der Abgabenausfall wäre.

In der am 31. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass eine Überwachung der operativen Geschäftsführung im Interesse des Bw. lag und dem Bw. als Unternehmer die persönliche Haftung für Lohnsteuerbeträge bei entsprechendem Verschulden bekannt sei. Es wäre völlig widersinnig gewesen, die Durchführung der Lohnsteuerzahlungen nicht zu fordern. Die Verluste seiner Bau GmbHs bei der Primärschuldnerin betrugen rund 500.000 €. Sie ergaben sich dadurch, dass Lieferungen von Mischgut nicht bezahlt wurden. Er habe eine Überweisung selbst freigegeben, die Zahlung wurde aber vom operativen Erstgeschäftsführer dennoch nicht durchgeführt.

Weiters führte er aus, bewilligte Zahlungen seien infolge Überziehung des Kreditrahmens von der Bank nicht durchgeführt worden. Ob Zahlungsvorschläge bezüglich Lohnsteuer durch den Erstgeschäftsführer vorgelegt worden seien, könne er derzeit nicht sagen, ebenso nicht, ob die Zahlungsvorschläge sämtliche Zahlungen enthalten haben und ob bezüglich der Lohnsteuer der erste Fall (kein Vorschlag einer Überweisung) oder der zweite (ein Vorschlag, aber keine Durchführung mangels Deckung) vorgelegen sei. Über nicht durchgeführte Überweisungen sei er durch die Kontrolle der Bankauszüge, die seine Gattin als Buchhalterin erhalten hätte, informiert worden. Die Verhandlung wurde zur weiteren Beweisaufnahme vertagt, indem ihm aufgetragen wurde, die Zahlungsvorschlags- und Zahlungsdurchführungslisten der Bank hinsichtlich der Zahlungen der Arbeitslöhne und strittigen Lohnabgaben beizubringen.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2012, eingelangt am 2. Juli 2012, wurden vom steuerlichen Vertreter Buchungsbelege der Primärschuldnerin und die von der Bank auf Grund der elektronischen Überweisungsaufträge durchgeführten Buchungen für den Zeitraum September 2005 bis Februar 2006 vorgelegt. Daraus sei ersichtlich, dass ein freigegebener Zahlungsvorschlag (vom 22. Dezember 2005) über 234.822, 69 € betreffend Lieferantenzahlungen nicht durchgeführt wurde. Anmerkung des Senats: Bei Durchführung dieser Überweisung wäre der Tagessaldo des Kontos von 539.225,60 € auf 774.048,29 € angestiegen, wobei der Kontokorrentrahmen der Bank mit 500.000 € festgelegt war (vgl. Beilage C, Ausdruckseite 200276 der an den Berufungssenat gerichteten ergänzenden Äußerung vom 29. Juni 2012). Entsprechend einem Besprechungsprotokoll über den Bericht der Geschäftsführung der Primärschuldnerin habe der Erstgeschäftsführer berichtet, der derzeitige Kontokorrentrahmen von 400.000 € reiche nicht aus, um alle Kreditoren gleichmäßig zu bezahlen. Die eingehenden Gelder würden größtenteils zur Zahlung von Löhnen und Abgaben verwendet, der Rest gleichmäßig auf die Lieferanten verteilt. Anfang Dezember kam es zur einer Aufstockung des Kreditrahmens von 100.000 €. Am 9. Dezember 2005 sei ein Betrag von 87.064,84 € an das Finanzamt überwiesen worden, der die am 15. Dezember 2005 fällige Lohnsteuer für November 2005 nahezu um das Dreifache überstiegen habe. Für die Lohnabgaben Dezember 2005 und Jänner 2006 wurde vom (operativen) Erstgeschäftsführer kein Zahlungsvorschlag erstattet, wohl aber ohne Kenntnis des Bw. für die Lohnabgaben Dezember 2005 ein Stundungsansuchen beim Finanzamt eingebracht.

Aus seiner Sicht sei festzustellen, er sei seiner ihn treffenden Überwachungspflicht nachgekommen, indem laufende Geschäftsführerbesprechungen stattgefunden hätten. Wenn am 29. November 2005 der Erstgeschäftsführer darlegt, es bestehe lediglich ein Liquiditätsengpass bedingt durch die schlechte Zahlungsmoral der Kunden und lange Prüf- und Zahlungsfristen, so könne ihm nicht vorgeworfen werden, er hätte diese plausible, kaufmännische Einschätzung des Erstgeschäftsführers verwerfen und die Lohnzahlungen verweigern sollen. Mit der vorhin erwähnten Zahlung von ca. 87.000 € sei er überzeugt gewesen, dass mit dieser Liquiditätsaufstockung auch die Lohnsteuer für November 2005 entrichtet werde. Sollte der überwachende Geschäftsführer (Bw.) jeden einzelnen Beleg nachverfolgen müssen, so habe dies mit einer Überwachung nichts mehr zu tun, sondern sei bereits operative Geschäftsführung. Da der (operative) Erstgeschäftsführer bereits zur Haftung herangezogen worden ist, stelle sich die Frage, ob und in welchem Ausmaß seine Heranziehung zur Zahlung von Abgaben noch der Billigkeit entspreche, worüber der angefochtene Bescheid keine Ausführungen enthält.

In der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung, führte der Bw. auf Befragen des Berufungssenates aus, seines Wissens sei die Lohnverrechnung einer externen Gesellschaft,

an der auch sein Unternehmen beteiligt war, übertragen worden. Ob die Primärschuldnerin eine eigene Lohnverrechnung habe, wisse er nicht. Die Lohnabgaben seien ihm jedoch nicht zur Kenntnis gebracht worden. Auf Frage nach den Überwachungsmaßnahmen hinsichtlich der Lohnabgaben, zumal er an der Auszahlung durch Gegenzeichnung mittels zweiten Transaktionscodes mitgewirkt habe, führte er aus, der Erstgeschäftsführer habe ihm ausdrücklich zugesichert, er werde für die Entrichtung der Abgaben Sorge tragen. Ob durch die Zahlung an das Finanzamt tatsächlich Lohnabgaben entrichtet wurden, habe er nicht kontrolliert. Er sei jedoch überzeugt gewesen, dass mit den 87.064,84 € jedenfalls die Lohnabgaben bis November 2005 entrichtet wurden. Er habe sich nicht erkundigt, ob nach der Auszahlung der Löhne Lohnabgaben abgeführt wurden, weil seines Erachtens die operative Geschäftsführung der Erstgeschäftsführer innehatte. Auf die Frage, ob nach Kontrolle der Bankauszüge, die von der Gattin des Bw. vorgenommen wurde, die eventuelle Nichtentrichtung von Lohnabgaben nicht aufgefallen sei, da nach dem 9. Dezember 2005 keine nennenswerten Zahlungen an das Finanzamt geleistet wurden, gab er an, keine weiteren Fragen an den Erstgeschäftsführer gestellt zu haben, da er ihm vertraut habe und für ihn kein Zweifel daran bestand, dass diese nicht abgeführt würden. Obwohl auf dem Überweisungsbeleg vom 9. Dezember 2005 der Verwendungszweck ausdrücklich mit „Ust-Rückstand“ bezeichnet wurde, war er der Meinung, es wären damit auch die Lohnabgaben abgedeckt worden. Die Sichtung und Kontrolle der Bankauszüge habe er seiner Gattin übertragen, die auch über die ihm gehörigen Transaktionsnummern verfügte. Sie habe ihn nicht darüber informiert, dass entsprechende Lohnsteuerzahlungen nicht durchgeführt worden seien. Daher hätte er keinen derartigen Verdacht gehabt, dass derartige Abgabebeträge beim Finanzamt noch offen wären. Auf den Umstand, dass seitens der Primärschuldnerin bereits seit August 2005 die Lohnabgaben lediglich durch Aufrechnung mit Umsatzsteuergutschriften entrichtet wurden, was auf Grund der Kontrolle der Bankauszüge aufgefallen sein müsste und entsprechende Rückfragen beim Erstgeschäftsführer ausgelöst hätte, angesprochen, gab er an, keinen Anlass gesehen zu haben, beim Erstgeschäftsführer über die Entrichtung der Lohnabgaben näher nachzufragen, da ihm dieser versichert hätte, dass in dieser Hinsicht alles in Ordnung sei. Die Frage nach weiteren Aufsichtsmaßnahmen wurde nicht näher beantwortet, sondern lediglich auf die Zahlung von 87.064,84 € verwiesen. Zur Tatsache der nicht ausdrücklichen Übertragung der Abgabenangelegenheiten im Dienstvertrag mit dem Erstgeschäftsführer, sondern vereinbarten Beschränkung der Geschäftsführungsbefugnis dergestalt, dass Verfügungen über Zahlungen der Zustimmung des zweiten Geschäftsführers (Bw.) bedürfen, führte er aus, es sei beiden Geschäftsführern von vorne herein klar gewesen, dass die operative Geschäftsführung dem Erstgeschäftsführer

oblag und darunter zählten seines Erachtens auch die Abgaben. Dieser hätte auch sämtliche Abgabentrichtungen veranlasst und beim Finanzamt um Stundung angesucht.

Der vom Berufungssenat als Zeuge vernommene Erstgeschäftsführer führte aus, im Unternehmen der Primärschuldnerin habe es keine eigene Lohnverrechnung gegeben. Er könne auch nicht mehr sagen, wie die Daten über die Lohnverrechnung ins Unternehmen gelangt seien. Ob es Vereinbarungen zwischen den Geschäftsführern über die Entrichtung der Lohnsteuer nach der Auszahlung von Arbeitslöhnen gegeben habe, könne er bedingt durch den Zeitablauf nicht mehr sagen. Auf die Frage warum hinsichtlich der Lohnabgaben keine Zahlungsanweisungen erfolgten und er die Abgaben dem Finanzamt gemeldet habe, verwies er lediglich auf das Besprechungsprotokoll vom 29. November 2005. Ebenso könne er zu Überwachungsmaßnahmen, Erkundigungen des Bw. bei ihm betreffend Lohnsteuerzahlungen und zum angeführten Zahlungsbeleg keine Angaben machen. Ob die Aufstockung des Kreditrahmens auch für die Lohnsteuer geplant gewesen sei, wisse er nicht mehr und bejahte deren Möglichkeit. Im Übrigen könne er sich an die Überweisung und deren Verwendungszweck von 87.064,84 € nicht mehr erinnern. Er könne sich auch nicht mehr daran erinnern, dass damals ein Abgabenrückstand von über 100.000 € bestand. Auf die Frage nach einer Geschäftsverteilung glaubte er, es habe keine ausdrückliche in der Hinsicht gegeben, dass ihm die Besorgung der Abgabenangelegenheiten übertragen wurde. Er sei jedoch operativer Geschäftsführer in dem Sinne gewesen, als er Aufträge akquiriert, kalkuliert und die Zahlungseingänge überwacht habe. Die von der Buchhaltung erstellten Zahlungslisten habe er durchgesehen und in der Regel freigegeben.

Auf Antrag des Bw. wurde der Gesellschafter (mittelbar 38% und unmittelbar zu 1%) und Protokollführer vom 29. November 2011 zum Nachweis über die zwischen den Geschäftsführern vereinbarte Geschäftsverteilung zeugenschaftlich einvernommen. Dieser verwies hierbei auf den mit dem Erstgeschäftsführer abgeschlossenen Dienstvertrag, worin ausgeführt sei, dass dieser regelmäßig Berichte an den zweiten Geschäftsführer und an die Gesellschafter abzuführen habe. Der operative Geschäftsführer sei der Erstgeschäftsführer und auch für die kaufmännischen Belange, worunter auch seines Erachtens die Abgaben fielen, zuständig gewesen. Von der Buchhaltung sei eine Liquiditätsübersicht erstellt worden d.h. die Gegenüberstellung der fälligen Zahlungen und Außenstände und Eingänge, die dem Geschäftsführer bekannt gegeben worden sei. Bei den Lohnzahlungen laufe dies so ab, dass eine Buchungszeile für die Löhne, eine weitere die Gebietskrankenkasse und eine weitere das Finanzamt vorgesehen war. Ob diese auch in jedem Fall durch den Erstgeschäftsführer erfolgten, wisse er nicht. Über die Zahlungsliste habe grundsätzlich der Geschäftsführer verfügt. Bei Geschäftsführerbesprechungen, die monatlich zumindest einmal stattfanden, wurde darauf gedrängt, Abgabenschulden (gemeint: Lohnsteuer,

Gebietskrankenkassenbeiträge und Bauarbeiterurlaubskasse) und Löhne vorrangig zu bedienen. Weiters gab er an, der Erstgeschäftsführer habe bei der protokollierten Sitzung den Eindruck vermittelt, mit der Kreditaufstockung von 100.000 € könne das Auslangen gefunden werden. Über die vierstündige Besprechung vom 29. November 2005 wurde ein ca. eine Textseite umfassendes Protokoll erstellt.

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

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. 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 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 eingebracht werden können.

Die primärschuldnerische GmbH wurde vom Erstgeschäftsführer und dem Bw. einzelzeichnungsberechtigt vertreten. Eine ausdrückliche, klare und nachweisbare zwischen den Geschäftsführern geltende Geschäftsverteilung, dass die Besorgung der Abgabenangelegenheiten ausschließlich dem Erstgeschäftsführer übertragen wurden, konnte trotz eingehender Befragung des Bw., des Erstgeschäftsführers und des vom Bw. als Zeugen beantragten Gesellschafters nicht festgestellt werden, zumal höchst unterschiedliche Darlegungen abgegeben wurden.

Zwecks Interessenvertretung der dem Bw. nahestehenden Mehrheitsgesellschafterin ist zwischen den Geschäftsführern vereinbart gewesen (Dienstvertrag mit dem Erstgeschäftsführer), dass jede Disposition über das Bankkonto jeweils nur mit Zustimmung beider Geschäftsführer erfolgen konnte und deshalb war der Bw. bzw. seine Angestellten im Unternehmen des Bw. (der P. GmbH) im Besitze der zweiten Transaktionsnummern, um entsprechende Zahlungsfreigaben durchführen zu können. Entsprechend dem Vorbringen des Bw. wurde die Buchhaltung der Primärschuldnerin teilweise (Aufbuchungen des Bankkontos) auch von einer Mitarbeiterin seiner Firma (Ehegattin des Bw.) geführt, woraus zu schließen war, dass dies ihm den erforderlichen Einblick in die Gebarung ermöglichte. Er behauptete, dem Erstgeschäftsführer sei die Aufgabe der Besorgung der Abgabenangelegenheiten übertragen worden, weil dieser regelmäßig am Sitz der Gesellschaft tätig wurde, die Zahlungsvorschläge zur Entrichtung der Abgaben und Auszahlung der Löhne bei der Bank

veranlasste, was von diesem nicht weiter in Abrede gestellt wurde. Der Bw. selbst habe lediglich die Endfreigabe der Zahlungen durchgeführt.

Der daraufhin befragte Erstgeschäftsführer konnte auf konkrete Fragen der Gebarung des Unternehmens keine Angaben mehr machen und verwies lediglich auf das vom Bw. in der aufgetragenen Äußerung zur mündlichen Verhandlung beigebrachte Besprechungsprotokoll. Er glaubte in subjektiver Hinsicht, es habe keine ausdrückliche Geschäftsverteilung gegeben, die ihm die Aufgabe der Besorgung der Abgabenangelegenheiten übertragen hätte, wobei er in seiner Äußerung durch seine steuerliche Vertretung vom 31. August 2009 in seinem Haftungsverfahren RV/0922-G/07 vor dem Unabhängigen Finanzsenat, die auch dem Bw. zur Äußerung zur Kenntnis gebracht wurde, behauptete für den Bereich des Rechnungswesens sei nach der von ihm behaupteten Geschäftsverteilung ausdrücklich der Bw. zuständig gewesen. Dieser Einwand wurde nun nicht mehr aufrechterhalten. Auf weiteres Befragen führte er aus, für die Bereiche Akquirierung und Kalkulation der Aufträge zuständig gewesen zu sein und habe auch die Zahlungseingänge überwacht. Recht allgemein führte er aus, er habe die von der „Buchhaltung erstellten“ Zahlungslisten (d.h. Überweisungsaufträge) an die Bank freigegeben. Auf Grund des Vorhaltes von Zahlungserleichterungsansuchen gestand er die abstrakte Kenntnis von Abgabenrückständen zu.

Für den erkennenden Senat wirkte der Zeuge unsicher, weil sich bei konkreten Fragen nach der Gebarung des Unternehmens nicht mehr daran zu erinnern glaubte, obwohl er unmittelbar am Geschehen beteiligt war. Seine ungenauen und allgemein gehaltenen Ausführungen lassen auch den Schluss zu, er wollte mit dem Geschehenen wahrscheinlich auch im Hinblick auf sein eigenes Haftungsverfahren nicht weiter behelligt werden und dürfte der kaufmännischen Geschäftsleitung der Primärschuldnerin nicht gewachsen gewesen sein.

Der vom Bw. als Zeuge nominierte Gesellschafter verwies primär auf den bereits hinlänglich bekannten Dienstvertrag mit dem Erstgeschäftsführer, wo unter anderem ausgeführt sei, dass dieser Berichte an den Zweitgeschäftsführer und die Gesellschafter zu liefern habe. Er bezeichnete den Erstgeschäftsführer als den operativen, dem auch die kaufmännischen und steuerlichen Belange oblagen. Seine Ausführungen erwiesen sich letztendlich eher als allgemein theoretisch, oberflächlich und wenig konkret. Im Übrigen erschöpfen sich seine Darlegungen über die „operative Geschäftsführung“ im Wesentlichen mit der Wiedergabe und Bestätigung der Rechtsbehauptungen des Bw. Dass er als Minderheitsgesellschafter, der lediglich ein Besprechungsprotokoll über die Gesellschafterbesprechung mit den Geschäftsführern anfertigte, größere Detailkenntnis des Ablaufs der Gebarung und Pflichtenverteilung zwischen diesen als der unmittelbar betroffene Erstgeschäftsführer verfügte, erscheint unwahrscheinlich. Es ist anzunehmen, dass es sich um die Wiedergabe

eines subjektiv gefühlten Eindrucks des in der Firma der Primärschuldnerin abgelaufenen Geschehens gehandelt habe.

Was die gegenständlichen Lohnsteuerzahlungen anlangt, ist von folgenden Umständen auszugehen:

Hinsichtlich der drei Lohnzahlungszeiträume November, Dezember 2005 und Jänner 2006 ist festzustellen, dass – wie vorhin erwähnt – sämtliche Zahlungen der Arbeitslöhne durch den Bw. mittels Setzung des zweiten TAN-Codes endgenehmigt wurden. Nach den Bw. Ausführungen sind ihm die finanziellen Schwierigkeiten seit September 2005 bekannt gewesen. Entsprechend dem Protokoll einer vierstündigen Besprechung vom 29. November 2005 seien die eingehenden Gelder größtenteils zur Zahlung von Löhnen und Abgaben zu verwenden, weil der derzeitige Kontokorrentrahmen von 400.000 € nicht ausgereicht hätte, um alle Kreditoren gleichmäßig zu bezahlen. In seiner Befragung in der mündlichen Verhandlung vom 9. Juli 2012 verwies er auf die Frage, ob hinsichtlich der Lohnabgaben konkrete Überwachungsmaßnahmen gesetzt wurden, auf eine Zahlung von rd. 87.000 € an das Finanzamt am 9. Dezember 2005, auf deren Zahlungsbeleg allerdings ausdrücklich „UST-Rückstand“ vermerkt war. Definitiv hatte er sich nicht erkundigt, ob die Lohnabgaben tatsächlich entrichtet wurden, da seines Erachtens die operative Geschäftsführung der Erstgeschäftsführer innehatte. Der Verantwortung des Bw., dass damit auch die auf die vorhin ausbezahlten Arbeitslöhne entfallenden Lohnsteuerbeträge gemeint sein konnten, kann nicht geglaubt werden, zumal dem Bw. als langjährigen Unternehmer bzw. Geschäftsführer der Unterschied zwischen der Zahlung einer Umsatzsteuerschuld und Lohnabgaben dem Grunde nach bekannt war und er andererseits den Überweisungstext auch mitgefertigt hatte. Auch hinsichtlich der Lohnsteuerzahlungszeiträume 12/2005 und 1/2006 hatte er keine weiteren Überwachungsmaßnahmen gesetzt, obwohl er ebenso der Auszahlung von Nettolöhnen zustimmte.

Was die Kontrolle des Erstgeschäftsführers anlangt, ist festzustellen, dass der Bw. einerseits - wie er selbst ausführt - die Geschäftsführerstellung einnahm, um die Interessen des Mehrheitsgesellschafters zu wahren, durch den Dienstvertrag mit dem Erstgeschäftsführer diesen in seiner Geschäftsführungsbefugnis in der Weise einschränkte, als Verfügungen über das Bankkonto seiner Endgenehmigung vorbehalten sind, seiner Gattin die Verbuchung der Bankbelege übertrug und andererseits konkrete Fragen nach Überwachung des mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betrauten Geschäftsführers mit dem allgemein gehaltenen Hinweis auf sein in ihn gesetztes Vertrauen unterließ, obwohl die vereinbarte Organisation der Gesellschaft auf eine Beaufsichtigung des Erstgeschäftsführers ausgerichtet war und auch stattfand (Mitunterfertigung bei Banküberweisungen und Ex-Post-Kontrolle des



Bankkontos). Man kann sich nicht des Eindrucks erwehren, dass Kontrolle jedenfalls dann stattfand, um Fehler zu Lasten anderer bzw. Firmen hintanzuhalten, nicht jedoch um die Zahlungen der Abgaben ausreichend zu überwachen. Dies ist auch unschwer der eigenen Formulierung des Bw. – „Seine Aufgabe bestand darin, die Leistung ungerechtfertigter Zahlungen zu verhindern“ zu entnehmen. Selbst aus der Nachkontrolle der Bankbewegungen konnte er unschwer feststellen, dass Arbeitslöhne ausbezahlt wurden und die Lohnabgaben offen blieben. Gerade bei einer aktiven Verfügung der Zahlung von Arbeitslöhnen hätte der Bw. ausreichende Vorsorge für die Zahlung der Lohnsteuer und gegebenenfalls eine anteilige Kürzung zu treffen gehabt und sich nicht bloß auf einen vermeintlichen Zahlungsvorschlag des Erstgeschäftsführers verlassen dürfen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zur Haftung bei einer Mehrheit von Geschäftsführern in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, bei mehreren potenziell Haftenden richte sich die Verantwortung primär 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 den Abgabenangelegenheiten nicht befasste Vertreter seinen Pflichten dadurch grob, dass er trotz Unregelmäßigkeiten des zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Angelegenheiten Bestellten nichts unternimmt, um Abhilfe zu schaffen, so ist er haftbar, es sei denn, es machen ihm triftige Gründe die Erfüllung dieser wechselseitigen Überwachungspflicht unmöglich, die vom Bw. nicht eingewendet wurden.

Allerdings kommt eine Überprüfung der Tätigkeit des anderen Geschäftsführers dann in Betracht, wenn ein Anlass vorliegt, an der Ordnungsmäßigkeit seiner Geschäftsführung zu zweifeln. Davon ausgehend trifft ihn auch eine Überwachungspflicht, deren Rahmen von den Umständen des Einzelfalles abhängt (VwGH 20.1.2010, 2005/13/0086, 26.1.1982, 81/14/0083, 0169, vom 24.6.1982, 81/15/0100, und vom 28.5.1986, Slg. 6123/F, 25.1.1999, 94/17/0229). An die Überwachungspflicht des Geschäftsführers, die die Erfüllung der gesetzlich zwingenden Pflichten gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft gewährleisten soll, sind besonders strenge Anforderungen zu stellen (OGH 11.7.1979, 3 Ob 622/78).

Die Verantwortung des Bw., es wäre ihm vom Erstgeschäftsführer kein entsprechender Zahlungsvorschlag zugekommen, er sei nicht zur gezielten Überwachung der Abfuhrabgaben zuständig gewesen und die Lohnsteuer sei erst am darauf folgenden 15. des Folgemonats fällig geworden, weshalb für ihn kein Anlass bestand an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftstätigkeit des Erstgeschäftsführers zu zweifeln, wird als nicht schuldbefreiend erachtet, weil ihm ein subjektives Wissen von der Auszahlung der Arbeitslöhne auf Grund der vereinbarten Zeichnungsregeln über die Durchführung von Banküberweisungen (Freigabe

durch den Bw.) und damit auch die Disposition über das Gesellschaftsvermögen zukam. Aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG 1988 leitet sich ab, dass jede vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht ausreichen, um die Lohnsteuer zu entrichten, eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten darstellt (VwGH 13.3.1991, 1990/13/0143).

Auf Grund des von ihm selbst eingestandenen Umstandes (ihm) bekannter Zahlungsschwierigkeiten (seit September 2005 und ausdrücklich im Besprechungsprotokoll vom 29. November 2005) war ein hinreichender Anlass gegeben, den Erstgeschäftsführer auch bei der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten zu überwachen. In diesem Zusammenhang lässt auch der Einwand des Bw. vom 14.10.2009 des Inhalts: *„Dies bedeutet, dass bei der Bemessung des Schadens zu untersuchen ist, welcher Schaden eingetreten war, wenn schon vorher die Löhne nicht zur Gänze ausgezahlt worden wären mit der Konsequenz, dass Aufträge nicht fertiggestellt hätten werden können, Pönalzahlungen zu leisten gewesen wären und daher ein Zwangsausgleich nicht durchführbar gewesen wäre!“* darauf schließen, dass durch Auszahlung der (vollen) Arbeitslöhne primär die Fertigstellung der Aufträge erfolgen sollte und die Nichtabfuhr der Lohnsteuer in Kauf genommen oder zumindest als nebensächlich betrachtet wurde.

Auch der Hinweis auf die unterschiedlichen Fälligkeiten der Arbeitslöhne und der Lohnabgaben reichen für seine Exkulpierung nicht aus, zumal mit der Auszahlung von Arbeitslöhnen ohne ausreichende Vorsorge für die Lohnabgaben die Pflichtverletzung bereits ihren Lauf genommen hat. Im Übrigen wäre auch eine nachträgliche Entrichtung bei Erkennen des Umstandes, dass Arbeitslöhne ungekürzt ausbezahlt wurden, zuzumuten gewesen, zumal eine Rückforderung rechtmäßig dem Gläubiger ausbezahlten Arbeitslohnes rein faktisch kaum mehr möglich ist. In diesem Zusammenhang bleibt festzuhalten, dass der Bw. keineswegs grenzenloses Vertrauen (VwGH 20.1.2010, 2005/13/0086) in die kaufmännische Gebarung seines Mitgeschäftsführers hatte, weil sämtliche Verfügungen über das Firmenkonto bei der Bank de-facto nur mit seiner abschließenden Genehmigung erfolgen konnten. Bei dieser Konstellation war es ihm neben der Interessenwahrung als Vertreter seiner Gesellschaftergruppe ohne weiteres möglich und gerade in der Krise (bedrängter Liquiditätsverhältnisse), auch die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten durch den primär verantwortlichen Erstgeschäftsführer zu überwachen. Die feingliedrige Unterscheidung - wie sie dem Bw. vorschwebt - einerseits sämtliche Dispositionen über das Firmenvermögen mit zu unterfertigen und andererseits, hinsichtlich der unterlassenen Abfuhr von Abgaben mit dem Hinweis zu begegnen, vom unmittelbaren Geschäftsführer wäre kein entsprechender Zahlungsvorschlag für die Lohnsteuer gekommen, weil die erforderlichen Mittel gefehlt haben, kann nicht nachvollzogen werden. Daher wurde die Kontrolle des für die

Abgabenangelegenheiten betrauten Geschäftsführers möglicherweise nur insofern wahrgenommen, als es um andere Verfügungen über das Gesellschaftsvermögen ging.

Konkreten Fragen über die Ausübung der Kontrolle der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen des Erstgeschäftsführers wurden lediglich mit dem allgemeinen Hinweis auf die Erhöhung des Rahmenkredites und die Zusicherung des Erstgeschäftsführers begegnet, dass dieser für die Entrichtung der Lohnabgaben Sorge tragen werde. Der im vorgelegten Protokoll der Gesellschafterbesprechung vom 29. November 2005 aufscheinende Hinweis, dass die eingehenden Gelder größtenteils zur Zahlung von Löhnen und Abgaben verwendet werden sollten, ersetzt eine hinreichende Kontrolle nicht, zumal dem Bw. – wie von ihm selbst eingestanden – die mangelnde Liquidität insbesondere bei der Auszahlung der Weihnachtsgelder (doppelte Löhne) ohnehin bekannt war und er selbst deren Auszahlung aus den vorhandenen Mitteln noch mitveranlasst hat. Gerade die Auszahlung von Arbeitslöhnen im Falle schon länger wählender finanziell angespannter Situation löst einen dahingehenden Überwachungsbedarf aus, ob die entsprechenden Lohnabgaben an das Finanzamt abgeführt werden. Abgesehen davon wurde im Zusammenhang mit der von der Bank mangels ausreichenden Kreditrahmens abgelehnten Zahlung in Höhe von 234.822,69 € vom 22. Dezember 2005 eine Überweisung (Zahlung) an die Gebietskrankenkasse (wie vom Bw. in der Beilage C, Ausdruckseite 200276 der an den Berufungssenat gerichteten ergänzenden Äußerung vom 29. Juni 2012 ersichtlich) in Höhe von 67.983,43 € mit seiner Zustimmung durchgeführt. Eine entsprechende Nachfrage hinsichtlich der strittigen Abgaben wie die Entrichtung der Lohnabgaben beim Erstgeschäftsführer erfolgte nicht. Abgesehen davon wird die Vorgangsweise des Bw. – einerseits an der Auszahlung von Arbeitslöhnen durch Endgenehmigung mitzuwirken und andererseits die abgabenrechtliche Verpflichtung zur Zahlung der Abgaben an den anderen (Erst-) Geschäftsführer zu übertragen – als haftungsbegründendes Verhalten angesehen. Ebenso kann der Hinweis der späteren Fälligkeit der Lohnsteuer im Verhältnis zu den Arbeitslöhnen kein ausreichend schuldbefreiendes Handeln zu indizieren, zumal bereits mit der Veranlassung der Auszahlung der Arbeitslöhne ein haftungsauslösendes Handeln und entsprechender Kontrollbedarf begründet wurde.

Daher kann eine haftungsrechtlich relevante Pflichtverletzung eines von den abgabenrechtlichen Pflichten entbundenen Geschäftsführers auch in einer vorwerfbaren Unkenntnis von der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den anderen Geschäftsführer liegen.

Was die Frage der Bestreitung der Kausalität zwischen Abgabenausfall und Pflichtverletzung anlangt, wird auf die h.L. verwiesen, wonach die Haftungsinanspruchnahme eine Kausalität zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Abgabenausfall voraussetzt. Die Pflichtverletzung muss zur Uneinbringlichkeit geführt haben. Wäre die Abgabe auch ohne schuldhafte

Pflichtverletzung des Vertreters uneinbringlich geworden, so besteht keine Haftung. Bei schuldhafter Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben (VwGH 17.5.2004, 2003/17/0134; 23.4.2008, 2004/13/0142; 2.9.2009, 2008/15/0201; 28.4.2011, 2011/16/0082; *Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9, Tz. 24, Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup> § 9, E 215-216a*). Der Einwand, wonach gegenüber zu stellen sei, welchen Betrag die Abgabenbehörde bei Unterbleiben der Pflichtverletzung erhalten hätte, der dann den Haftungsrahmen bestimme, erweist sich hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abfuhrabgaben als wenig zielführend, weil er hier wohl übersieht, dass gegenständlich die von ihm vorgeschlagene Kürzung der Nettolöhne gerade eben nicht vorgenommen wurde. Daher erübrigt sich auch eine dahingehende Beweisführung, weil keine für den streitgegenständlichen Sachverhalt neuen Verfahrensergebnisse abgeleitet werden können. In diesem Zusammenhang irrt der Bw. offenbar, als er übersieht, dass bei pflichtgemäßem Kürzen der Arbeitslöhne und Abfuhr an das Finanzamt die entsprechenden Lohnsteuerbeträge nicht in den Abgabenrückstand gelangt und damit gar nicht haftungsrelevant geworden wären. Warum bei der Bemessung des Schadens weiter zu untersuchen wäre, welcher Schaden eingetreten wäre, wenn schon vorher die Löhne nicht zur Gänze ausgezahlt worden wären mit der Konsequenz, dass Aufträge nicht fertiggestellt hätten werden können, Pönalzahlungen zu leisten gewesen wären und daher ein Zwangsausgleich nicht durchführbar gewesen wäre, ist vom Beweisthema her gesehen unerheblich. Außerdem sind die Abgabenbehörden nicht verpflichtet hypothetische und nicht verwirklichte Sachverhalte zu beurteilen. Die hier aufgestellte Argumentation der versuchten Rechtfertigung abzugsfreier Auszahlung von Arbeitslöhnen übersieht dabei, dass deren Vorteile ohnehin anderen Gläubigern z.B. das Fertigstellen von Bauvorhaben zu Gute kamen. Eine solche Vorgangsweise würde den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen des Lohnsteuerabzugsverfahrens diametral zuwiderlaufen.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt (VwGH 23.1.1997, 95/15/0173), wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Aus dem - auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten - Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067). Die Nichtentrichtung der vom Bescheidspruch umfassten Abgaben ist auch dem Bw. (neben dem Erstgeschäftsführer)

als verantwortlichen Geschäftsführer anzulasten, weshalb er aus Gründen der Zweckmäßigkeit im Sinne des öffentlichen Interesses des Staates an der Einbringung der Abgaben als Haftungspflichtiger in Anspruch zu nehmen war. Im Hinblick auf die derzeitige wirtschaftliche Situation (Vermögensverhältnisse) des Erstgeschäftsführers, die auch dem Bw. zur Kenntnis gelangte, sind die Abgaben im Hinblick auf dessen anderweitig eingegangene Verbindlichkeiten erschwert einbringlich, weshalb eine Haftungsinanspruchnahme im öffentlichen Interesse an einer geordneten Abgabenwirtschaft auszusprechen war. Der Bw. moniert die fehlende Begründung finanzamtlichen Ermessens bei der Entscheidung beide Geschäftsführer in Anspruch zu nehmen und ersuchte zu dieser Thematik Stellung zu nehmen. Dass er dies dann letztendlich in der mündlichen Verhandlung nicht tat, ist seinem eigenen Verhalten zuzuschreiben, wobei er in seinem Ergänzungsschriftsatz nur unklar andeutete, entsprechende Ausführungen zum Ermessensgebrauch erheben zu wollen.

Eine Haftungsinanspruchnahme ist auch dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten (langfristige unbesicherte Rückzahlungsraten) verbunden ist (VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606). Wäre bei zwei Gesamtschuldnern die Forderung bei einem zur Gänze uneinbringlich, liegt ein Ermessensspielraum, an wen die Abgabenbehörde das Leistungsgebot richten will, nicht mehr vor (VwGH 22.4.1982, 3303, 3304/79, ÖStZB 1983, 87; 23.2.1984, 83/16/0055, 0057, ÖStZB 1985, 7 = Slg 5866/F; 23.2.1984, 82/16/0140, ÖStZB 1985, 10; 24.11.1994, 89/16/0050; 26.6.1997, 96/16/0137).

Graz, am 9. Juli 2012