



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Lawpartners Dr. Borns Rechtsanwalts GmbH, 2230 Gänserndorf, Dr. Wilhelm Exner-Platz 6, vom 11. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 7. September 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 9. August 2006 setzte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) davon in Kenntnis, dass es ihn gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO als ehemaligen Geschäftsführer der K. GesmbH (Komplementär) für Abgabenschulden der K. GmbH & CoKG (KG) in Höhe von € 50.858,63 (Umsatzsteuer 2001) zur Haftung heranzuziehen beabsichtige und forderte ihn auf, die Gründe darzutun, die eine schuldhafte Pflichtverletzung ausschließen würden.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben führte der Bw. aus, dass die Umsatzsteuerforderung aus dem Verkauf einer Tennisanlage resultiere. Der Bw. sei als Geschäftsführer im Zuge des Liegenschaftsverkaufes schlecht beraten worden. Durch diesen Verkauf sei die Firma (Tennisanlage) de facto zur Gänze liquidiert worden. Mit dem Erlös wären sämtliche Verbindlichkeiten zur Abdeckung gelangt.

Durch einen Fehler der steuerlichen Vertretung oder des Vertragsabwicklers sei im Zuge des Liegenschaftsverkaufes keine Option im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des

Umsatzsteuergesetzes wahrgenommen worden. Bei richtiger Abwicklung wäre der Bw. nicht mit der Umsatzsteuerforderung konfrontiert worden, der Erwerber hätte vielmehr zusätzlich zum Kaufpreis Umsatzsteuer bezahlen müssen, welche vom Bw. an das Finanzamt abgeführt worden wäre. Der Liegenschaftserwerber hätte den Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer geltend machen können.

In diesem Zusammenhang werde ein Urteil des Gerichtes übersendet, woraus sich der wesentliche Sachverhalt ergebe. Es sei darauf hinzuweisen, dass sich die steuerliche Vertretung der GmbH sehr wohl mit der Abwicklung der Angelegenheit befasst gehabt habe, gegenüber dem Gericht allerdings die Behauptung aufgestellt habe, keinen Auftrag zur steuerrechtlichen Überprüfung des Kaufvertrages gehabt zu haben.

Mit Bescheid vom 7. September 2006 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO als ehemaliger Geschäftsführer der K. GesmbH (Komplementär) für Abgabenschulden der KG in Höhe von € 50.858,63 (Umsatzsteuer 2001) zur Haftung herangezogen.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass Versäumnisse in der Vertragsgestaltung bzw. im Sinne der Abgabengesetze nicht dazu führen könnten, dass von einer schuldhaften Pflichtverletzung nicht gesprochen werden könne.

In der dagegen rechtzeitig eingebrochenen Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Abgabenbehörde keinerlei Feststellungen betreffend die Uneinbringlichkeit getroffen habe. Weiters seien keine ausreichenden Feststellungen zum tatbestandsmäßigen Verschulden getroffen worden.

Die KG habe mit Kaufvertrag vom 8. Mai 2001 die Baurechtseinlage EZ X Grundbuch E. sowie sämtliche auf diesem Grundstück konsensmäßig errichteten Baulichkeiten mit allem rechtlichen und tatsächlichem Zubehör (Tennisanlage) an die S-GmbH verkauft.

Der Kaufpreis habe ATS 4 Mio. betragen, wobei im Kaufvertrag keine Umsatzsteuer ausgewiesen worden und von der Option gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG keinen Gebrauch gemacht worden sei.

Auf Grund des Verkaufes ohne Optierung zur Umsatzsteuerpflicht hätte die Vorsteuer berichtigt werden müssen, sodass das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 26. Juni 2003 mit € 55.586,07 festgesetzt habe. Die Abgabennachforderung habe € 50.858,63 betragen.

Bevor es zu dem Vertragsabschluss mit der S-GmbH gekommen sei, sei die KG auf der Suche nach einem Käufer gewesen. Zur Unterstützung habe die Raiffeisenbank P. als Pfandgläubigerin ihre Immobiliengesellschaft eingeschaltet und auch einen Kaufinteressenten

gefunden. Daraufhin habe Notar N. einen Kaufvertragsentwurf mit einem Kaufpreis von ATS 4 Mio. ohne ausgewiesene Umsatzsteuer errichtet.

In weiterer Folge habe die KG die Möglichkeit gehabt, einen Käufer zu denselben Konditionen beizubringen. Diese habe so S., vertreten durch Rechtsanwalt R. ausfindig machen können.

Im Zuge der Vertragsverhandlungen habe der Rechtsanwalt die Steuerberatungskanzlei der KG aufgesucht und habe sich das AfA-Verzeichnis der KG besorgt. Diesem sei somit bewusst gewesen, dass die Verkäuferin Vorsteuer aus Ausgaben für Anschaffungen geltend gemacht habe und die Investitionen noch nicht zur Gänze abgeschrieben gewesen seien.

In der Folge habe der Rechtsanwalt einen Kaufvertrag nach dem Muster des Kaufvertragsentwurfs des genannten Notars mit einem Kaufpreis von ATS 4 Mio. ohne Umsatzsteuer errichtet, der von den Parteien am 8. Mai 2001 unterfertigt worden sei.

Da in der Abwicklung des Verkaufes der Tennisanlage anfangs ein Notar und danach ein Rechtsanwalt involviert gewesen sei, hätte sich der Bw. auf die rechtlich korrekte Abwicklung durch diese Sachverständigen verlassen können.

Notare seien verpflichtet, die Interessen aller Vertragsparteien zu berücksichtigen, sich neutral zu verhalten und absolut unparteiisch vorzugehen. Dabei habe der Notar als Vertragsverfasser sowohl Vor- als auch Nachteile eines Vertrages aufzuzeigen. Die Aufklärungspflicht des Notars als Vertragsverfasser umfasse auch steuerrechtliche Aspekte. Auch auf diese den Vertragsverfasser treffende gesetzliche Verpflichtung habe der Bw. vertrauen können.

Rechtsanwälte würden zwar grundsätzlich nur eine Partei vertreten, aber als Vertragsverfasser sei die anwaltliche Sorgfaltspflicht besonders hoch, insbesondere, wenn er mehrere Personen zu vertreten habe.

Die Beratung beider Parteien widerspreche lediglich dann dem Doppelvertretungsverbot, wenn zwischen den Vertragsparteien noch kein Grundkonsens gefunden worden sei, danach könne der Anwalt den Auftrag zur Formulierung übernehmen und habe dann die Interessen aller Vertragsparteien zu berücksichtigen. Im Rahmen der Informationsaufnahme und der nachfolgenden Belehrung sei auch auf steuer- und gebührenrechtliche Fragen einzugehen.

Der Bw. habe so nicht schuldhaft – auch nicht fahrlässig – abgabenrechtliche Pflichten verletzt. Fahrlässig sei die Außerachtlassung der gehörigen Sorgfalt. Fahrlässig handle also, wer bei gehöriger Aufmerksamkeit den Schaden habe voraussehen können.

Auf Grund der Mitwirkung bzw. Abwicklung des Verkaufes durch juristisch ausgebildete Sachverständige hätte der Bw. auch bei gehöriger Aufmerksamkeit den Schaden bzw. den Fehler nicht vorhersehen können.

Auch ein Verschulden bei der Auswahl der rechtlichen sowie steuerlichen Vertretung treffe den Bw. nicht.

Selbst bei Annahme, dass der Bw. leicht fahrlässig gehandelt habe, als er nicht erkannt habe, dass die Sachverständigen bei der Vertragserrichtung die Umsatzsteuer nicht berücksichtigt hätten, bzw. die Vorsteuer zu berichtigen gewesen wäre, wäre dem Bw. auf Grund der finanziellen Situation der KG die Errichtung der Abgabe gar nicht möglich gewesen. Es fehle so an der erforderlichen Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit.

Die KG sei auf Grund ihrer damaligen finanziellen Situation gezwungen gewesen, die Tennisanlage zu verkaufen. Mit dem Verkauf der Tennisanlage sollten die damals fälligen Verbindlichkeiten abgedeckt und danach die Gesellschaft gelöscht werden. Der Kaufpreis hätte lediglich ausgereicht die andrängensten Gläubiger zu befriedigen, die erst am 15. Juli 2001 fällige Umsatzsteuer (Vorsteuerberichtigung) hätte von der KG nicht entrichtet werden können, ohne dass den Bw. ein Verschulden treffe.

Die dem Bw. vorgeworfene Pflichtverletzung, dass er die Vorsteuer nach Verkauf der Tennisanlage nicht ordnungsgemäß berichtet und abgeführt habe, habe nicht zur Uneinbringlichkeit geführt. Es bestehe kein Kausalzusammenhang. Auch bei ordnungsgemäßer Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für Mai 2001 hätte die KG nicht über ausreichend finanzielle Mittel verfügt, um die am 15. Juli 2001 fällige Vorsteuer zu berichten.

Der Antrag auf Löschung der KG sei am 21. September 2001 beim Firmenbuch eingelangt und die Löschung am 14. Dezember 2001 eingetragen.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 31. Oktober 2002 sei die Auflösung der GmbH beschlossen worden. Diese befände sich derzeit in Liquidation. Am 14. März 2006 habe die GmbH einen Konkursantrag gestellt.

Bei Bescheiderlassung sei die KG bereits gelöscht gewesen. Hätte die Behörde ihre Ermittlungspflicht wahrgenommen, so hätte sie zur Feststellung kommen müssen, dass mangels liquider Mittel eine Abgabenerrichtung nicht möglich gewesen sei.

Mit Schriftsatz vom 11. Oktober 2006 brachte der Bw. im Wesentlichen neu hervor, dass der Kaufvertrag vom Rechtsanwalt unter Mitwirkung der Steuerberaterin erstellt worden sei. Bei Erstellung der Abschlussbilanz habe sich herausgestellt, dass die Umsatzsteuer vergessen worden sei. Der Käufer sei um eine neue Rechnungslegung mit Umsatzsteuer ersucht worden, die nur ein Durchlaufposten für ihn gewesen wäre. Für diese Korrektur seien ATS 150.000,00 geboten worden, doch der Käufer hätte abgelehnt. Die Steuerberatungskanzlei sei daher vom Bw. auf Schadenersatz verklagt worden, wobei sich bei der Verhandlung herausgestellt habe, dass der Rechtsanwalt als Vertragsersteller nicht darauf hingewiesen habe, welche

Auswirkungen es habe, ob die Umsatzsteuer ausgewiesen werde oder nicht. Die Steuerberaterin hätte bestritten, den Kaufvertrag je gesehen zu haben, was nicht den Tatsachen entspreche. Die Klage sei abgewiesen worden. Eine Klage gegen den Rechtsanwalt wäre aus finanziellen Gründen nicht mehr möglich gewesen. Die Schulden und Steuern seien alle nach bestem Wissen und Gewissen beglichen worden und der Bw. habe nicht vorsätzlich gehandelt. Dem Richter sei es unverständlich gewesen, dass der Käufer den neuen Vertrag nicht akzeptiert habe. Der Bw. sei unschuldig durch unglückliche Verknüpfungen bei den Vertragsverhandlungen zu Schulden gekommen, weshalb um Nachlass der Steuerschuld ersucht werde.

Mit Eingabe vom 18. Oktober 2006 wurde um Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung ersucht.

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

Zum ergänzenden Antrag vom 18. Oktober 2006 ist zunächst auszuführen, dass gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung über eine Berufung stattzufinden hat,

- 1.) wenn dies in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird, oder
- 2.) wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält.

Vorliegendenfalls hat der Bw. in den Berufungen vom 11. Oktober 2006 keinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Da dem am 18. Oktober 2006 nachgereichten Antrag aber keine Qualifikation einer Berufung bzw. eines Vorlageantrages zukommt, vermittelt diese Ergänzung auch keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23. April 2001, 96/14/0091 zur Antragstellung im Rahmen einer Berufungsergänzung).

*§ 9 Abs. 1 BAO: Die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter haften 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.*

*§ 80 Abs. 1: Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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.*

Voraussetzung für die Geltendmachung der Haftung ist die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe bei der Primärschuldnerin.

Die K. GmbH & CoKG wurde per 14. Dezember 2001 im Firmenbuch gelöscht. Der über das Vermögen der persönlich haftenden Gesellschafterin, der K. GesmbH eröffnete Konkurs wurde

mit Beschluss des Gerichtes vom 10. November 2006 mangels Kostendeckung aufgehoben. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabe steht daher zweifelsfrei fest.

Bei einer GmbH & Co KG, bei welcher die KG durch die Komplementär-GmbH, somit im Ergebnis durch deren Geschäftsführer, vertreten wird, haben diese Geschäftsführer die abgabenrechtlichen Pflichten, die die KG betreffen, zu erfüllen. Sie haften bei schuldhafter Pflichtverletzung für die Abgaben der KG (VwGH 21.10.2003, 2001/14/0099).

Unbestritten ist, dass der Bw. ab 27. Mai 1997 Geschäftsführer und vom 31. Oktober 2002 bis zur Konkursöffnung (12. April 2006) Liquidator der GmbH war und somit zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden kann.

Der Bw. führt in seiner Berufung im Wesentlichen aus, dass ihn kein Verschulden im Sinne des § 9 BAO treffe, da die Umsatzsteuernachforderung aufgrund mangelnder Beratung durch den Vertragserichter sowie den Notar entstanden sei. Weiters sei der Kaufvertrag unter Mitwirkung der Steuerberaterin erstellt worden.

Wie der Bw. selbst zugesteht, wurde der Schadenersatzprozess gegen die Steuerberatungskanzlei abgewiesen, da der Beweis dafür, dass dieser ein Auftrag zur steuerrechtlichen Überprüfung des Kaufvertragsentwurfes des Rechtsanwaltes, bzw. ein Auftrag an die Steuerberatungskanzlei, den Kaufvertrag mit dem Rechtsanwalt in steuerrechtlicher Hinsicht zu besprechen erteilt worden sei oder die Kanzlei zumindest Kenntnis vom Vertragsentwurf vor Unterrichtung gehabt habe, nicht erbracht werden konnte.

Einen solchen Beweis hat der Bw. auch im vorliegenden Verfahren nicht erbracht, weshalb kein Anlass besteht, die Richtigkeit des Urteils in Zweifel zu ziehen.

Ein Rechtsanwalt oder Notar als Vertragsverfasser ist verpflichtet, die (anwaltlich) nicht vertretene Vertragspartei über den Inhalt der einzelnen Vertragspunkte und über deren rechtliche Bedeutung und Folgen aufzuklären. Er hat alle Vertragsparteien mit gleicher Sorgfalt zu behandeln und vor Interessensgefährdung zu bewahren. (OGH 25.9.2001, 4 Ob 184/01i). In einem solchen Fall liegt kein Verschulden des Geschäftsführers vor, soferne keine zu einem allfälligen Fehler des Rechtsanwaltes oder Notars hinzutretende oder von einem solchen Fehler unabhängige eigene Fehlhandlungen vorliegen (ähnlich UFS 29.8.2005, RV/0199-W/05).

Aus dem vorgelegten Urteil des Landesgerichtes Z. vom 2. Dezember 2005 geht hervor, dass nicht gesichert davon ausgegangen werden kann, dass der Rechtsanwalt zumindest mit den Verkäufern die Umsatzsteuerproblematik besprach, zumal diesbezüglich widersprüchliche Aussagen vorliegen.

Allerdings darf nicht außer Acht gelassen werden, dass die vertragsgegenständliche Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 3. Juni 1997 erworben wurde und in der diesbezüglichen Rechnung vom 30. September 1997 die Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, die die KG als Vorsteuer geltend machte. Der Überschuss in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat September 1997 betrug € 1,193.672,00.

Nachdem dieser Vertrag bzw. diese Rechnung dem Bw. als Geschäftsführer bekannt und ihm auch auf Grund der für seinen Geschäftsbetrieb außergewöhnlichen Höhe der Vorsteuer sowie dem Umstand, dass seit diesem Erwerb nicht einmal vier Jahr verstrichen sind, in Erinnerung sein musste, hätte ihm auffallen müssen, dass der Vertrag vom 8. Mai 2001 im Gegensatz zum damaligen keine Umsatzsteuer auswies. Es wäre daher Sache des Bw. gewesen, den Vertragsverfasser oder die steuerliche Vertreterin auf diesen Umstand hinzuweisen und sich diesbezüglich informieren zu lassen. Sich diesbezüglich erkundigt, jedoch eine unrichtige Auskunft erhalten zu haben, hat der Bw. nicht behauptet.

Derart liegt in der Unterlassung dieser Erkundigung ein zumindest fahrlässiges Verhalten und ist die Rechtsunkenntnis auch vorwerfbar, weil Rechtskenntnis bei Anwendung der gehörigen Aufmerksamkeit hätte erreicht werden können. Der Bw. hat allein schon aus diesem Grunde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO zu vertreten.

Weiters bringt der Bw. in seiner Berufung vor, dass der Kaufpreis lediglich ausgereicht habe, um die andrängendsten Gläubiger zu befriedigen, weshalb die erst am 15. Juli 2001 fällige Umsatzsteuer 2001 nicht entrichtet hätte werden können.

Zu den abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Vertreters gehört insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben entrichtet werden. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der GmbH auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der GmbH nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze.

Gerade in dem Umstand, dass der Verkaufserlös zur Gänze zur Befriedigung andrängender Gläubiger verwendet wurde und der Bund als Abgabengläubiger benachteiligt wurde, liegt eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung, wenn er es unterlassen hat, auch durch entsprechende Vertragsgestaltung vorzusorgen, dass die zumindest anteilige Bedienung der Abgabenschuldigkeit, die wie oben ausgeführt bei Aufwendung der entsprechenden Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten ist, nicht beeinträchtigt wird.

Eine solche Vorsorge wäre gerade im Hinblick auf die mit der Veräußerung der Liegenschaft verbundenen Betriebseinstellung erforderlich gewesen.

Im Übrigen ist in der Bilanz zum 12. September 2001 ein Kassabestand in Höhe von ATS 19.381,54 ausgewiesen, wodurch erwiesen ist, dass die Primärschuldnerin nicht völlig mittellos war.

Dem Vorbringen, dass bei Bescheiderlassung die KG bereits im Firmenbuch gelöscht gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte, sich danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären.

Infolge der schuldhafte Pflichtverletzung durch den Bw. konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Weiters ist noch festzustellen, dass neben dem Bw. einem weiteren Geschäftsführer die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag. Dass eine Vereinbarung getroffen worden wäre, wonach der andere Geschäftsführer und nicht der Bw. mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen wäre, wurde vom Bw. nicht behauptet und ist auch aus der Aktenlage nicht ersichtlich. Auf Grund des Umstandes, dass sowohl dem Bw. als auch dem weiteren Geschäftsführer die schuldhafte Pflichtverletzung gleichermaßen vorzuwerfen war und es zum Wesen des Gesamtschuldverhältnisses gehört, dass jeder Schuldner für das Ganze haftet und es dem Gläubiger überlassen bleibt, von welchem Schuldner er die Leistung begehren will, kann jedoch keine Rechtswidrigkeit in der Ermessensentscheidung des Finanzamtes erblickt werden, da der weitere Geschäftsführer ebenso zur Haftung für die hier gegenständliche Umsatzsteuernachforderung herangezogen wurde.

Ein Teil der haftungsgegenständlichen Abgabe wurde durch Umbuchung eines Betrages von 60,76 € vom persönlichen Abgabekonto des Bw auf das Abgabekonto der Primärschuldnerin abgedeckt. In Höhe dieses Betrages wurde ein Teil der Haftungsschuld entrichtet, sodass sich die tatsächlich zu entrichtende Haftungsschuld auf € 50.797,87 vermindert. Diese Tilgung durch den Haftungsschuldner ändert aber nichts an der Berechtigung zur Heranziehung zur Haftung. Die Haftungsinanspruchnahme ist insofern nicht um den entrichteten Betrag einzuschränken, da diesfalls der Tilgung durch den Bw. nachträglich die Rechtsgrundlage entzogen würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2007