



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch Dr. Nina Letocha, Rechtsanwältin, 5020 Salzburg, Hellbrunnerstraße 11, vom 6. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günther Narat, betreffend den Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO vom 24. März 2005 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 1995 bzw. Mai 1996, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1995, Körperschaftsteuervorauszahlungen für April bis Juni bzw. Juli bis September 1996 sowie Säumniszuschläge für 1996 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit Edikt vom 14. November 1996 wurde über das Vermögen der A GmbH der Konkurs eröffnet. Geschäftsführer der Gesellschaft waren seit 28. März 1990 der BW und W. Die Geschäftsführer waren gemeinsam vertretungsbefugt.

Nach Abwicklung des Konkursverfahrens wurde dieser Konkurs mit Beschluss des LG Salzburg vom 30. April 2003 aufgehoben.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2003 forderte das FA Salzburg-Land die beiden Geschäftsführer zur Stellungnahme wegen der Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgaben-

schulden der A GmbH auf. Umsatzsteuer für 1995 bzw. Umsatzsteuer für Mai 1996 sei nicht entrichtet worden sei und diese Abgabenschuldigkeiten, soweit sie nicht durch die im Insolvenzverfahren zu erwartende Quote entrichtet worden seien, seien bei der Gesellschaft uneinbringlich.

Die Geschäftsführer wurden ersucht darzulegen, weshalb sie nicht dafür Sorge hätten tragen können, dass die angeführten Abgaben entrichtet worden seien, sei es durch das Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarungen, Einstellung der Überweisung durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw. und die entsprechenden Unterlagen zum Beweis ihrer Ausführungen vorzulegen.

Für den Fall, dass vorhandene Mittel anteilig zur Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, sei dies ebenfalls darzulegen, sodass sich ergebe welcher Lieferant zum jeweiligen Stichtag fällige Verbindlichkeiten gehabt hätte, wie viel diese Verbindlichkeiten betragen hätte und wie die vorhandenen Mittel zur Begleichung dieser Verbindlichkeiten verwendet worden seien.

In Beantwortung dieses Aufforderungsschreibens führte der BW binnen offener verlängerter Frist aus, dass die Umsatzsteuerbeträge für 1995 im Aufforderungsschreiben zu hoch angesetzt worden seien.

Dazu legte der BW eine Aufstellung der Verbindlichkeiten der A GmbH vor, aus der die einzelnen Gläubiger und deren jeweilige Forderung zum jeweiligen Monatsultimo sowie die für den jeweiligen Monat durchgeführten Zahlungen zu den einzelnen Verbindlichkeiten ersichtlich seien. Dies gestatte einen Vergleich mit den jeweiligen Forderungen des FA und die hierauf erfolgten Zahlungen. Allerdings verfälsche sich bei einer monatsweisen Betrachtung das Bild zum Nachteil des BW, weil es immer wieder Monate gebe, in denen das FA sogar überproportional bedient worden sei. Dennoch sei auch für die „kritischen Monate“ erkennbar, dass das FA zumindest verhältnismäßig bedient worden sei.

Einzelne Verbindlichkeiten bzw. deren Verlauf stellte der BW sodann in zwölf einzelnen Punkten dar.

Abschließend führte der BW aus, dass ihm bewusst sei, dass ein Verschulden im Sinne des § 159 StGB nicht unbedingt mit einem abgabenrechtlich relevanten Verschulden gleichzusetzen sei. Es sei aber doch darauf hinzuweisen, dass im Sommer 1996 noch Interessenten am Erwerb der verbleibenden Timesharingrechte vorhanden gewesen seien, die Angebote bis zu ATS 30 Mio. deponiert hätten. Bei gebotener ex ante Betrachtung sei es zu diesem Zeitpunkt notwendig gewesen, das Unternehmen am Leben zu erhalten, weil nur ein lebendes Unternehmen verkäuflich sei.

Im Übrigen habe mit dem Verein M eine Vereinbarung bestanden, wonach die Timesharingwochen praktisch entschädigungslos an den Verein fallen würden, wenn über das Vermögen der A GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden wäre. Dies habe einen zusätzlichen Grund bedeutet, den Konkurs zu verhindern und einen Verkauf anzustreben. Die Verkaufsverhandlungen seien im Interesse der Gläubiger geführt worden, weil festgestanden sei, dass der Verkaufserlös nur so hoch sein könne, dass praktisch alle Gläubiger befriedigt werden könnten.

Letztlich wies der BW darauf hin, dass auch seine eigenen Forderungen gegen die A GmbH in keiner Weise besser behandelt worden seien. Dies gelte auch für diejenigen Gläubigergesellschaften, an denen er beteiligt sei. Er habe die Verpflichtung der Gläubigergleichbehandlung sehr ernst genommen und sei auch aus diesem Grunde für eine Haftung kein Raum.

Eine Antwort des zweiten Geschäftsführers W auf den Vorhalt des FA ist aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich.

Am 24. November 2004 erhob das FA die wirtschaftlichen Verhältnisse des BW. Eine Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse des zweiten Geschäftsführers W ist aus den Akten nicht ersichtlich.

Mit Datum vom 24. März 2005 erließ das FA einen Haftungsbescheid gegen den BW, in dem diesem Umsatzsteuern für den Zeitraum Dezember 1995 bzw. Mai 1996 sowie Lohnsteuern, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1995, die Körperschaftssteuer-vorauszahlungen für April bis Juni 1996 bzw. Juli bis September 1996 und Säumniszuschläge für 1996 im Gesamtausmaß von € 101.136,52 vorgeschrieben wurden.

Die im Spruch angeführten Abgabenschuldigkeiten seien bei der Primärschuldnerin uneinbringlich, da die A GmbH iL in Folge rechtskräftiger Aufhebung des Konkursverfahrens am 29. Juli 2003 im Firmenbuch gelöscht worden sei. Aus der Aufstellung des BW sei ersichtlich, dass die Bezahlung diverser Gläubiger mit der Übertragung von Timesharingrechten erfolgt sei. Eine Überprüfung des Grundsatzes der Gläubigergleichbehandlung könne aus den Angaben des BW nicht durchgeführt werden, da eine sichere Bewertbarkeit der Timesharingrechte nicht gegeben sei. Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung beziehe sich nicht nur auf die aliquote Begleichung von Verbindlichkeiten. Vielmehr könne eine Privilegierung von Gläubigern auch in der Barzahlung laufender Betriebsaufwendungen, auch wenn diese für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes notwendig seien, bestehen. Der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gläubigergleichbehandlung müsse daher die von der Gesellschaft getätigten Bargeschäfte gleichfalls mit einbeziehen.

Der Nachweis, welcher Betrag der Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger, bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits, an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliege dem Vertreter. Vermöge dieser nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so hafte er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Werde dieser Nachweis nicht angetreten, könne dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Die Geltendmachung der Haftung stelle die einzige Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seine ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und führte darin im Wesentlichen an, dass die Umsatzsteuer für Dezember 1995 und Mai 1996 zu hoch angesetzt worden sei, weil im Konkursverfahren Zahlungen getätigt worden seien.

Im Wesentlichen resultierten die USt Nachforderungen aus Verkäufen von Ferienwohnrechten, in deren Zusammenhang kein Geld geflossen sei. Die bezug habenden Kaufpreise seien von den Erwerbern der Ferienwohnrechte nicht bezahlt worden. Die Gesellschaft habe im Zusammenhang mit diesen Geschäften in diesem Zeitraum kein Geld erhalten. In weiterer Folge führte der BW aus, wie das Geschäftsmodell im Zusammenhang mit den Timesharingverträgen bei der A GmbH funktioniert habe und fasste zusammen, dass im Ergebnis die erforderlichen Mittel zur Bezahlung der Umsatzsteuer einfach nicht vorhanden gewesen seien. Ihn träfe in einem solchen Fall als Geschäftsführer keinerlei Haftung für die Steuerschulden. Weiters seien in der Umsatzsteuerforderung des Monats Dezember 1995 Teile aus der Auflösung der so genannten Umsatzsteuerinterimskonten für die Jahre 1985 bis 1994 enthalten. Diese enthielten auch die Abschichter mit Ferienwohnungen aufgrund ursprünglicher Vereinbarungen zum Beispiel aus 1987. Auch dies sei ein reiner Rechnungsvorgang, der ohne Zutun der Geschäftsführer zustande gekommen sei und mit dem kein Mittelzufluss bei der Gesellschaft verbunden gewesen sei. Dies sei auch im Mai 1996 der Fall gewesen. Die notwendigen Mittel zur Bezahlung seien jedoch nicht mehr vorhanden gewesen, die Zahlungsunfähigkeit sei bereits eingetreten gewesen.

Im Hinblick auf die nicht vorhandenen liquiden Mittel seien durch die Geschäftsführung alle Gläubiger gleich behandelt worden. Dies gehe bereits aus der Liquiditätsaufstellung hervor. Auch die S habe eine Haftung für offen gebliebene Beitragsforderungen geprüft und habe diese eine Haftung des BW nicht als gegeben erachtet. Diese Ferienwohnrechte seien unverkäuflich gewesen. Dies erkenne man auch daran, dass auch der Masseverwalter in der Folge die Ferienwohnrechte nicht habe verkaufen können. Es hätten keinerlei Bargeschäfte

vorgelegen. Zum Beweis seiner Ausführungen beantragte der BW neben seiner Parteieneinvernahme die Einsichtnahme in den Konkursakt der A GmbH beim LG Salzburg, die Einvernahme seines Steuerberaters Dipl.-Kfm. StB sowie die Einvernahme seiner Gattin als Zeugin.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juni 2005 wies das FA die Berufung als unbegründet ab und führte dazu in Bezug auf die Höhe der vorgeschriebenen Abgabenschuldigkeit aus, dass die Konkursquote entsprechend in Abzug gebracht worden sei und diese Konkursquote auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten Abgabenschuldigkeiten angerechnet worden sei. Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftungspflichtigen und der Abgabenbehörde darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen sei, seien nicht im Haftungsverfahren sondern im Verfahren auf Erlassung eines Abgabenbescheides nach § 216 BAO zu klären.

Wenn der BW ausführe, dass ihn kein Verschulden treffe, da die notwendigen Mittel zur Bezahlung der Abgaben nicht zur Verfügung gestanden seien so sei in diesem Zusammenhang zu klären, ob eine tatsächliche Zahlungsunfähigkeit eingetreten sei, da der Vertreter dann keine abgabenrechtliche Pflicht verletze, wenn ihm überhaupt keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden hätten und er aus diesem Grunde die Abgaben nicht entrichten könnte. Aus der vom BW vorgelegten Liquiditätsaufstellung lasse sich jedoch zweifelsfrei entnehmen, dass zu den maßgeblichen Fälligkeitszeitpunkten eine tatsächliche Zahlungsunfähigkeit nicht vorgelegen habe. So seien bestimmte Zahlungen an diverse Lieferanten, RA, die S bzw. auch T - Gebühren entrichtet worden. Es hätten auch laufende Zahlungen an die Banken stattgefunden. Der Zeitpunkt für den zu beurteilen sei, ob der Vertretene die für die Abgabentrückstellung erforderlichen Mittel gehabt habe bestimme sich danach, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Maßgebend sei daher der jeweilige Fälligkeitstermin und zwar unabhängig von der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung.

Es sei Sache des Geschäftsführers darzutun weshalb er nicht dafür Sorge habe tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig und vollständig entrichte. Es sei nicht Sache der Finanzverwaltung, die Pflichtverletzung nachzuweisen, da in der Regel nur der Geschäftsführer Einblick in die Gebarung der Gesellschaft habe, der entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche. Aus der vorliegenden Aufstellung des BW ergebe sich eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes.

Hinsichtlich der Lohnabgaben führte das FA aus, dass der BW die Lohnauszahlungen hätte vermindern müssen, um eine Haftungsinanspruchnahme für die Lohnsteuer zu vermeiden. Insgesamt gesehen habe daher der BW eine Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes nicht

nachgewiesen, und habe somit vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgegangen werden müssen.

Dagegen beantragte der Bw durch seine ausgewiesene Vertreterin fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

In ergänzenden Schriftsätzen zu dieser Berufung versuchte der BW durch Vorlage weiterer Aufstellungen, die Gleichbehandlung der Gläubiger nachzuweisen und beantragte darüber hinaus die Einvernahme weiterer Zeugen zum Beweis seines Vorbringens.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten und ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten. In rechtlicher Hinsicht ist aus Sicht des UFS zum gegenständlichen Verfahren folgendes auszuführen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht 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 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.

Bei mehreren Gesellschaftern können die Aufgaben verteilt werden. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung der anderen. Exkulpiert werden kann ein Vertreter, wenn er sich auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte, wenn kein Anlass vorlag an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung des anderen zu zweifeln.

Primär ist jener Vertreter der Gesellschaft, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist, zur Haftung heranzuziehen. Kommen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht, so ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen (allenfalls auch in welchem Ausmaß) in Anspruch genommen wird, im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung § 9 Rz 23).

Die A GmbH ist Teil einer Firmengruppe, die im Wesentlichen vom BW und W aufgebaut und geleitet wurde. Soweit dem UFS bekannt, war der BW neben W kollektiv zeichnungsbefugter Geschäftsführer nicht nur bei der A GmbH, sondern auch mehreren weiteren Gesellschaften im Bereich des Vertriebs von Urlaubssystemen, der Vermögensberatung, des Vertriebs von

Versicherungen und der Vermietung von Wirtschaftsgütern. Aus den im Verfahren ersichtlichen Unterlagen gab es keinerlei Einschränkung der Tätigkeitsbereiche der Geschäftsführer.

Ob es eine interne Aufteilung der Aufgaben der beiden Geschäftsführer auf einzelne Unternehmen der Firmengruppe oder aber auf bestimmte Aufgabenbereiche in den einzelnen Unternehmen erfolgt ist, hat das FA im gegenständlichen Verfahren nicht erhoben. Eine solche Aufteilung ist aber aus Sicht des UFS aufgrund der Struktur der Firmengruppe, die sehr stark auf zwei Personen zugeschnitten ist, in den verschiedensten Varianten denkbar und auch wahrscheinlich.

Bei dieser Ausgangssituation wäre es am FA gelegen gewesen die Aufgaben der beiden Geschäftsführer bzw. deren Verteilung bei der A GmbH zu erheben, um festzustellen, ob der BW oder W oder ob eventuell beide für die Besorgung der Abgabenangelegenheiten in der A GmbH zuständig gewesen sind.

In einem allenfalls notwendigen weiteren Schritt wären vom FA auch die Umstände zu erheben gewesen, die eine Ermessenentscheidung tragen könnten, welcher Geschäftsführer in welchem Ausmaß in Anspruch genommen werden soll.

Auf Basis dieser Sachverhaltsermittlungen hätte das FA dann eine entsprechend begründete Ermessensentscheidung zu treffen gehabt ob und allenfalls in welchem Umfang die Geschäftsführer für die Haftung nach den §§ 9, 80 BAO in Anspruch zu nehmen wären.

Ermittlungen über die Verteilung der Aufgaben der beiden Geschäftsführer sind – wie oben dargestellt - aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich. Im Mai 2003 wurden beide Geschäftsführer von einer möglichen Haftungsinanspruchnahme informiert und zur Stellungnahme aufgefordert. W hat nach den vorliegenden Unterlagen diesen Vorhalt nicht beantwortet. Das FA hat in weiterer Folge das Verfahren mit dem BW alleine weitergeführt.

Damit hat das FA aber im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung möglicherweise ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Der UFS erachtet es im Lichte dieses Sachverhaltes als zweckmäßig, den angefochtenen Haftungsbescheid und die Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs.1 BAO aufzuheben und unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz zu erledigen.

Da weil das FA im bisherigen Verfahren keinerlei Feststellungen zur Aufgabenverteilung in der Geschäftsführung der A GmbH getroffen hat, wären diese Sachverhaltsermittlungen durch den UFS erstmals durchzuführen gewesen. Es handelt sich dabei schon aufgrund der finanziellen Bedeutung dieses Haftungsverfahrens für beide Geschäftsführer um Ermittlungen, wie zB

Zeugenaussagen, die voraussichtlich vor einer Bescheiderlassung einer weiteren Überprüfung bedürfen werden und dem BW vor Bescheiderlassung zur Kenntnis zu bringen sind. Allfällige (ergänzende) Beweisanträge des BW müssten ebenfalls im Verfahren vor dem UFS erstmalig gestellt werden.

Damit würde aber dem BW in einer wesentlichen Frage eine erstmalige Ermittlung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde II. Instanz bekannt gegeben und ihm somit der Rechtszug abgekürzt, da ihm aufgrund des Neuerungsverbotess vor dem VwGH keine weiteren Beweisanträge mehr möglich wären.

Zudem ist festzuhalten, dass nach dem bisherigen Vorbringen und den vom BW beantragten Zeugen voraussichtlich nicht nur die Parteieneinvernahme des BW sondern auch die Einvernahme des W sowie allenfalls der vom BW beantragten weiteren Zeugen, insbesondere des Steuerberaters des BW bzw. der A GmbH notwendig wären. Die erstmalige Durchführung all dieser Zeugeneinvernahmen vor dem UFS in einem nicht mündlichen kontradiktorischen Verfahren gestaltet sich wesentlich zeitaufwendiger und umfangreicher, als dies durch die Abgabenbehörde I. Instanz erledigt werden könnte.

Weiters ist auch festzuhalten, dass der UFS nur über die gegenständliche Rechtssache, somit nur über die Haftung des BW für Schulden der A GmbH zu entscheiden hat. Der Konkurs der A GmbH ist jedoch – wie oben dargestellt - Teil des Konkurses einer Firmengruppe, die im Wesentlichen von W und dem BW gegründet und geleitet wurde. Es ist daher durchaus möglich, dass im Zusammenhang mehrerer Unternehmen eine Verteilung der Aufgaben der beiden Geschäftsführer auf verschiedene Gesellschaften der Firmengruppe ersichtlich wird, deren Plausibilität im Einzelfall nur schwer bzw. mit größerem Aufwand nachvollziehbar wäre.

Auch in diesem Bereich erscheint es sinnvoll, das Verfahren vor der Abgabenbehörde I. Instanz abzuführen, bei der alle diese Unternehmen von der örtlichen Zuständigkeit her angesiedelt sind.

Zudem steht nach den Bestimmungen des § 289 Abs. 1 letzter Satz BAO die Verjährung der Abgabenfestsetzung in dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz nicht entgegen.

Unter all diesen Aspekten erscheint es zweckmäßig und billig, diese Verfahren zunächst vor der Abgabenbehörde I. Instanz abzuführen. Dabei wird die Abgabenbehörde I. Instanz neben den bisher getroffenen, umfangreichen Ausführungen zu den Fragen der Gläubigergleichbehandlung vorab auch darzustellen haben, ob bzw. welcher der beiden Geschäftsführer bei der A GmbH für deren abgabenrechtlichen Belange zuständig gewesen ist und welche Gründe

für die Inanspruchnahme eines oder beider Geschäftsführer und allenfalls in welchem Ausmaß sprechen.

Salzburg, am 15. Oktober 2007