



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, in B, vertreten durch Dr. Christian Pölzl, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Volksfeststraße 8, vom 11. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. Juni 2012 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid vom 4. Juni 2012 wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. Juni 2012 wurde der Berufungswerber (Bw) A zur Haftung für Abgabenschulden der Fa. C (kurz KG) im Ausmaß von € 50.720,80 (Umsatzsteuer 2005) herangezogen.

Dabei wurde davon ausgegangen, dass der Bw vom XZ 2005 bis ZX 2006 verantwortlicher Geschäftsführer der KG (als Geschäftsführer der unbeschränkt haftenden D_GmbH) war. Es wurde begründend darauf verwiesen, dass die gegenständlichen Abgabenbeträge bei der KG uneinbringlich sind.

Weiters wurde auf das Anbringen des Bw vom 9. Februar 2012 verwiesen, wonach dieser angab, keine Kenntnis von internen Verrechnungen zwischen der KG und der Fa. E GmbH gehabt zu haben, welche zur Umsatzsteuernachzahlung 2005 von € 50.720,80 geführt haben. Dabei seien Entwicklungskosten laut Werkvertrag in Rechnung gestellt worden deren Rechts-

grund und Höhe dem Bw während seiner Geschäftsführertätigkeit nicht bekannt gewesen sei. Der Bw gab an, dass diese Rechnungen auf Veranlassung von F ausgestellt wurden.

In der Folge wird die Stellungnahme des F vom 21. März 2012 zum Auskunftsersuchen des Finanzamtes überwiegend wortwörtlich angeführt, auf deren Inhalt verwiesen wird.

Daraus wird (erg. ohne weitere konkrete Feststellungen) der Schluss gezogen, dass der Bw es aufgrund interner Verrechnungen schuldhaft unterlassen habe fällige Umsatzsteuer Mitte 2005 fristgerecht zu melden bzw. abzuführen.

Weiters wurde auf allfällige Überwachungspflichten des Bw in Bezug auf den Steuerberater F und Personen die mit Buchhaltungsaufgaben betraut waren hingewiesen.

Festgestellt wurde, dass der Bw über die Steuerpflicht der internen Verrechnungen Bescheid gewusst habe, weil Entwicklungskosten bereits 2004 intern verrechnet wurden.

Das Finanzamt weist dazu wiederum auf die Verletzung von Überwachungspflichten und darauf hin, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 2005 (am 15. 2. 2006) noch von ausreichend vorhandenen Mitteln zur Abdeckung des Abgabenrückstandes auszugehen ist. Spätestens mit dem letzten Voranmeldungszeitraum (12/05) hätte die Korrektur des Umsatzsteuerbetrages in Höhe von € 50.720,80 vorgenommen und der Abgabenbehörde bekannt gegeben werden müssen.

Auf den weiteren Inhalt der Begründung dieses Haftungsbescheides betreffend Gleichbehandlungsgebot und anteiliger Entrichtung der Forderungen des Finanzamtes wird verwiesen.

Dieser Entscheidung waren das Auskunftsersuchen des Finanzamtes vom 12.10. 2011, die Beantwortung durch F mit Schriftsatz vom 21.10. 2011 (samt Vorlage von Unterlagen); der Vorhalt betreffend Haftungsinanspruchnahme an den Bw (beinhaltend Aussagen des F) vom 28. 11.2011; dazu ergangen Stellungnahme des Bw vom 9. 2. 2012; neuerliches Auskunftsersuchen an F vom 16.2. 2012 samt Antwortschreiben desselben vom 21.3. 2012, vorangegangen.

Gegen diesen Haftungsbescheid er hob der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter mit Schriftsatz 11. Juli 2012 das Rechtsmittel der Berufung.

Insofern unter Punkt 1. Verfahrensfehler gerügt werden, war aufgrund der Aufhebung und Zurückweisung darauf nicht einzugehen.

In der Begründung wurde sodann unter Punkt 2. im Wesentlichen ausgeführt, dass sich das Finanzamt ausschließlich (wortwörtlich) auf die Stellungnahme des F bezieht und diese zum Kern des Haftungsbescheides in Bezug auf den festgestellten Sachverhalt erhebt. Insofern der Sachverhalt somit mittelbar von F festgestellt wurde, verstößt diese vorgangsweise des Finanzamtes gegen den Grundsatz, wonach der Sachverhalt von der Behörde festzustellen ist.

Unter Punkt 3. führt der Bw aus, dass laut dem von F vorgelegten Aktenvermerk über interne Verrechnungen anlässlich des Jahresabschlusses 2005 vom 22. Februar 2007 hervorgehe, dass dies ausschließlich von F veranlasst wurde. Dies wurde aus dem im Aktenvermerk enthaltenen Satz: „Folgende interne Abrechnungen sind noch durchzuführen“ geschlossen. Zu diesem Zeitpunkt sei der Bw nicht mehr Geschäftsführer der KG gewesen und sei erst dann die Erstellung des Jahresabschlusses 2005 und die Jahresumsatzsteuererklärung 2005 der KG erfolgt.

Aus diesem Umstand folge, dass der Bw keine Pflicht zur Überwachung des Steuerberaters verletzt habe. Vielmehr sei der Steuerberater selbst aktiv geworden.

Weiters seien Behauptungen des F in seiner Stellungnahme vom 21. März 2012 unrichtig, wonach es Aufgabe des Bw gewesen sei entsprechende Verrechnungen vorzunehmen bzw. er diese Verrechnungen unterlassen habe; er die diversen internen Verrechnungen für das Jahr 2004 beauftragt (da er im Jahr 2004 noch nicht Geschäftsführer der Gesellschaft war) bzw. dass beschlossen worden sei, die ursprünglich im Jahr 2004 von der KG getragenen Kosten an die neu gegründete H GmbH zu verrechnen, wobei die Bezahlung dieses Aufwandes durch Beteiligung von atypisch stillen Gesellschaftern an der E GmbH erfolgen sollte.

Unter Punkt 4. wurde ausgeführt, dass die H GmbH im Jahr 2005 keinen Aufwand für Entwicklungskosten an die KG bezahlt habe und es sich bei den von F angeführten Beteiligungsmodell um ein solches handle, welches von F selbst entwickelt und verwaltet wurde.

Der Bw vermute, dass die Verrechnung der Entwicklungskosten über die Buchungsvorgänge des F nicht hinausgegangen seien und keine Zahlung erfolgt sei. Andererseits habe F bzw. die G GmbH Vorsteuern aus den veranlassten Buchungen laut Aktenvermerk in Anspruch genommen und Rückzahlen lassen, da F auch diese Gesellschaften steuerlich vertreten habe. Auf die Darstellung von erfolgten Rückzahlungen betreffend Umsatzsteuerguthaben 2005 der Firmen H GmbH und der E GmbH (StNr. XY) wird verwiesen.

Dem gegenüber sei nicht dafür gesorgt worden, dass die belasteten Gesellschaften Zahlung erlangt hätten, insbesondere Zahlung von durch F verwaltete atypische stille Beteiligungen.

Aus obigen Ausführungen folge, dass der Sachverhalt völlig mangelhaft, unvollständig und unrichtig festgestellt wurde.

Zum Beweis dafür, dass die Behauptungen des F insbesondere in seiner Stellungnahme vom 21. März 2012 unrichtig seien, werde die Einvernahme der in der Berufung angeführten Personen beantragt.

Der Bw habe veranlasst, dass durch Bankbelege Zahlungsflüsse zwischen den einzelnen Gesellschaften im Jahr 2005 nachvollzogen werden können. Diese Bankbelege werden als weitere Beweisurkunden vorgelegt werden, sobald sie dem Bw zur Verfügung stehen.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung mit dem Antrag auf Abweisung (ohne weitere Begründung) dem UFS für Salzburg vorgelegt.

Zu verweisen ist auch auf die Berufungsentscheidung des UFS-Salzburg vom 6. September 2011, GZ RV/0321-S/11, mit der der Bescheid des Finanzamtes vom 22. September 2010 mit dem unter anderem die Haftungsinanspruchnahme für die nunmehr gegenständliche Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 50.720,80 ausgesprochen wurde, gem. § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben wurde.

Dabei war davon auszugehen, dass die Einreichung der Umsatzsteuerklärung und der Umsatzsteuerjahresbescheid 2005 (samt der daraus folgenden Nachforderung) erst nach Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion des Bw erfolgte.

Es galt daher zu klären, woraus sich diese Nachforderung an Umsatzsteuer 2005 ergab. Weiters galt es zu klären, inwieweit eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch Einreichung unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen gegeben ist und wen diese Pflichtverletzung allenfalls trifft.

Aus dem Akteninhalt werden noch folgende Feststellungen getroffen:

Aus Firmenbuchabfragen ist ersichtlich, dass F an der unbeschränkt haftenden D GmbH (die die KG nach außen hin vertritt) als Gesellschafter beteiligt war.

Damit war F auch als Gesellschafter der H GmbH, StNr. YX, an der die D GmbH zu 100 % beteiligt ist, anzusehen.

Gleiches gilt für die E GmbH, StNr. XY .

Weiters ist davon auszugehen, dass F Vertreter der SteuerberatungsgmbH war, die die oben angeführten Gesellschaften steuerlich vertreten hat (siehe insbesondere die von F gestellten Rückzahlungsanträge).

Aus der Vereinbarung (ohne Datum; siehe Köst-Akt der Fa. E GmbH, StNr. XY) welche zwischen der (kurz bezeichnet als) I GmbH und der KG abgeschlossen wurde geht hervor, dass diese unter anderem von F als Aufsichtsrat der Fa. D GmbH mündlich abgeschlossen und dann auch unterschrieben wurde.

Aus der Stellungnahme des F vom 21. Oktober 2011 ist aus einer Beilage zu entnehmen (AS 84 des Haftungsaktes), dass dieser Darlehen an die Firmen D GmbH, die I GmbH (ist gleich die E GmbH) und an die KG vergeben hatte, weshalb Rückzahlungen von Finanzamtskonten (siehe AS 85 Haftungsakt) an ihn erfolgten.

Aus Firmenbuchabfragen zur Fa. H GmbH und der Fa. E GmbH (StNr. XY) ist zu ersehen, dass der Bw vom XZ 2005 bis ZX 2006 bzw. YZ 2007 auch Geschäftsführer dieser Firmen war.

Aus der bereits oben angeführten Vereinbarung (ohne Datum) welche zwischen der Fa. E GmbH und der KG abgeschlossen und welche als Grundlage für die Verrechnung von Entwicklungskosten zwischen diesen Firmen diente, ist zu ersehen, dass diese vom Bw als Geschäftsführer beider Vertragsparteien unterzeichnet wurde.

Aus einer Außenprüfung bei der Fa. E GmbH (StNr. XY) zur ABNr. 225095/05 über den Zeitraum 1/2005 -9/2005 geht hervor, dass interne Verrechnungen mit der KG Thema waren. Niederschrift und Bericht vom 16. Jänner 2006 samt den steuerlichen Feststellungen wurden offenbar vom Bw unterschrieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 289 Abs. 1 BAO lautet:

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

§ 9 Abs. 1 BAO lautet:

Die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter haften 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 eingebbracht werden können.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet:

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.

Da der Bw zum Zeitpunkt der Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung, welche die haftungsgegenständliche Nachforderung in Höhe von € 50.720,18 ergab, nicht mehr Geschäftsführer war, konnte die Abgabe nicht eingebracht werden.

führer der KG war, wurde seitens des UFS (siehe die oben angeführte Berufungsentscheidung) davon ausgegangen, dass den Bw nur dann ein Verschulden treffen könne, wenn bereits zum Zeitpunkt der jeweiligen Selbstbemessung der monatlichen Umsatzsteuer eine Pflichtverletzung gegeben ist.

Demgemäß wurde es für notwendig erachtet, die Gründe für die Nachforderung der Umsatzsteuer 2005 festzustellen bzw. allenfalls festzustellen welche Umsatzsteuervoranmeldungen fehlerhaft waren.

Aus dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid ist nicht ersichtlich aufgrund welcher konkreten Feststellungen (aufgrund welcher Rechnungen in Bezug auf interne Verrechnungen oder anderer Umstände) welche Umsatzsteuervoranmeldungen mangelhaft waren, sodass sich der Haftungsbetrag von € 50.720,18 nicht ableiten lässt.

Auch aus dem Vorbringen des F, welches seitens des Finanzamtes zur Gänze als für den Bw belastend angesehen wurde, ergibt sich nicht worauf das Finanzamt die Haftungsinanspruchnahme gerade über den Betrag von € 50.720,18 gründet.

Dem Bw ist betreffend der Aussagen des F insofern zu folgen, als konkrete Feststellungen zum Sachverhalt, aus der wortwörtlich (über ca. drei Seiten im Haftungsbescheid) übernommenen Stellungnahme desselben, nicht ersichtlich sind. Da zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides Aussage gegen Aussage stand wäre auch eine Beweiswürdigung vorzunehmen gewesen, warum der Aussage des F mehr Glauben geschenkt wurde.

Aufgrund der Feststellungen aus dem Akteninhalt ist allerdings ersichtlich, dass F weit mehr als der Vertreter der Steuerberatungsgesellschaft war, die die KG vertreten hat. Als mehrmaliger Gesellschafter, Darlehensgeber, steuerlicher Vertreter offenbar aller verbundenen Unternehmen bzw. da er weiters als Aufsichtsrat bezeichnet wurde, ist ihm ein entsprechender Überblick über die vorzunehmenden internen Verrechnungen zuzugestehen, bzw. werden auch entsprechende Eigeninteressen (Darlehensgeber) zu beachten sein.

Demgegenüber erscheint auch die Position des Bw als Geschäftsführer der KG aber auch als Geschäftsführer der Gesellschaften an die für das Jahr 2005 interne Verrechnungen vorgenommen wurden, bzw. von denen Rückzahlungen an die Steuerberatungsgesellschaft erfolgten (von denen er keine Kenntnis haben will) in einem anderen Licht.

Dabei wird auch zu beachten sein, dass die Vereinbarung über Entwicklungskosten bzw. die Ergebnisse über die Umsatzsteuerprüfung bei der Fa. E GmbH (welche bisher unbestritten kurz als I GmbH bezeichnet wurde) offenbar (auch) vom Bw unterschrieben wurden (was ihm vorzuhalten sein wird).

Wenn der Bw Beispielsweise angibt, dass er diverse interne Verrechnung für das Jahr 2004 nicht beauftragt haben kann – woraus sich Schlüsse über Verrechnungen im Jahr 2005 ergeben können -, da er im Jahr 2004 nicht Geschäftsführer der KG war, wird allenfalls zu ermitteln sein (Zeugeneinvernahmen von für Buchhaltungs-bzw. Rechnungswesen in diesem Zeitraum verantwortlichen Personen; z.B. Frau J), wann diese Rechnungen (siehe Schreiben vom 9.11.2005; AS 88 ff samt Rechnungen), welche offenbar von F lediglich korrigiert wurden und an die KG an Frau J - welche als persönliche Sekretärin des Bw bezeichnet wird - übermittelt wurden, allenfalls von wem über wessen Auftrag erstellt wurden. Es wird auch zu hinterfragen sein und allenfalls durch Zeugeneinvernahmen wie oben dargestellt und auch vom Bw beantragt wurde, festzustellen sein, warum der Bw von den im Zeitraum seiner Geschäftsführer Tätigkeit erstellten Jahresabschlüssen für 2004 (zum Beispiel im November 2005 für die KG in Zusammenhang mit dem Schreiben vom 18. 11. 2005; AS 39; welche bereits zu entsprechenden Umsatzsteuernachforderungen bzw. Gutschriften offenbar aufgrund interner Verrechnungen führten) keine Kenntnis erlangt haben will.

Bei der vom Bw aufgeworfenen Frage, ob diesen internen Verrechnungen tatsächlich auch Zahlungen gegenüberstanden (wie Beispielsweise aus der Verrechnung der KG von € 80.000,-- an Entwicklungskosten; siehe AS 78) wird bei allfälligen Feststellungen dazu zu beachten sein, dass der Bw möglicherweise jeweils Geschäftsführer der an diesen Verrechnungen beteiligten GmbH's war.

Dem Finanzamt kann jedoch nicht gefolgt werden, wenn es davon ausgeht, dass der Bw entsprechend dem Gleichbehandlungsgebot für tatsächlich nicht erfolgte Zahlung –somit allenfalls fiktiv zu leisten gewesene Zahlungen – Nachweise über anteilige Zahlungen zu erbringen hätte.

Im gegenständlichen Fall wird für ein anzunehmendes rückwirkendes Verschulden die leicht fahrlässig nicht vorgenommene Abrechnung von Leistungen und daraus folgend die Unterlassung der Bekanntgabe von Umsätzen im jeweiligen Voranmeldungszeitraum bei aufrechter Geschäftstätigkeit der KG (die Einstellung der Tätigkeit erfolgte Ende 2006 - siehe Feststellung im Haftungsbescheid – somit nach Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion durch den Bw; siehe auch Umsätze der KG) ausreichend sein.

Dem Finanzamt kann auch weiters nicht gefolgt werden, wenn es ausgehend von der Stellungnahme des F dem Bw vorwirft, dass er die aufgrund interner Verrechnungen fällige Umsatzsteuer Mitte 2005 fristgerecht zu melden und abzuführen gehabt hätte und daraus den Schluss daraus zieht, der Bw habe seine Überwachungspflichten gegen über der Steuerberatungsgesellschaft bzw. der für Buchhaltungsagenden zuständigen Personen nicht erfüllt. Bei entsprechender Kenntnis der Vorgänge hatte der Bw selbst hinsichtlich der Ausstellung von

Rechnungen, Erfassung in der Buchhaltung sowie Weiterleitung dieser Daten an die Steuerberatungskanzlei tätig werden müssen. Auf eine Verletzung von Überwachungspflichten käme es dabei nicht an.

Aus dem Akteninhalt bzw. Haftungsbescheid ist nicht ersichtlich, dass sich das Finanzamt mit dem sich aus den Feststellungen zum Akteninhalt ergebenden Sachverhalt, wie auch bereits oben dargestellt (Stellung des F; weitere Funktionen und Unterschriften des Bw) auseinander gesetzt hat.

Insbesondere wird zu ermitteln sein aufgrund welcher Rechnungen in Bezug auf interne Verrechnungen oder anderer Umstände welche Umsatzsteuervoranmeldungen mangelhaft waren, die dem Bw vorzuwerfen sind, sodass sich der Haftungsbetrag von € 50.720,18 ableiten lässt.

Da somit Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können, war die Berufung durch Aufhebung und Zurückverweisung im Sinne des § 289 Abs. 1 BAO zu erledigen.

Aufgrund des Umfanges der Ermittlungen (allenfalls Zeugeneinvernahmen auch des F , Vorhalt an den Bw der mit offenbar seiner Unterschrift versehene Vereinbarung bzw. USt-Prüfung; siehe Feststellungen aus dem Akteninhalt; wurden tatsächlich Zahlungen geleistet usw.), welche sich sowohl auf die betragsmäßige Höhe bzw. überhaupt auf die Kenntnis monatlicher Umsatzsteuerpflicht und Unterlassung der Meldung dieser Umsatzsteuern bezieht, wird eine Durchführung durch das Finanzamt unter Wahrung des Parteiengehörs für zweckmäßig gehalten.

Über die Berufung war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 26. November 2012