



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.L., M.-S., vertreten durch Dr. Erich Zeppezauer, Wirtschaftstreuhänder 5020 Salzburg, Schiffmannngasse 18, vom 10. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. April 2001 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm

§ 80 BAO unter Bedachtnahme auf § 289 Abs. 1 BAO wie folgt entschieden:

Der Berufung wird **teilweise Folge** gegeben.

Der erstinstanzliche Haftungsbescheid vom 6. April 2001 wird dahingehend abgeändert, dass H.L. gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH im Ausmaß von ATS 735.640,11 (entspricht € 53.461,05) herangezogen wird.

Hinsichtlich des Differenzbetrages von ATS 387.650.—(entspricht € 28.171,62) wird H.L. aus der Haftung entlassen und das Haftungsverfahren diesbezüglich eingestellt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet **abgewiesen**.

Die Ermittlung des Haftungsbetrages ist dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 6. April 2001 wurde H.L. nach § 9 und § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der A-GmbH in Salzburg im Ausmaß von ATS 1.123.290,11 (entspricht Euro 81.632,68) herangezogen. Der Haftungsbetrag setzte sich

aus Umsatzsteuer der Jahre 1996 und 1997, Körperschaftsteuer 1997 und 1998 und Nebengebühren wie Säumniszuschlägen und Stundungszinsen zusammen. Im Einzelnen ist die Aufgliederung des Haftungsbetrages einem dem Haftungsbescheid beigeschlossenen Rückstandsausweis vom 6. April 2001 zu entnehmen. Das Finanzamt begründete die Haftungsinanspruchnahme damit, dass dem § 9 BAO der Gedanke zugrunde liege, dass die Vertreter Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter behandeln dürfen, als die übrigen aus dem von ihnen verwalteten Vermögen zu begleichenden Verbindlichkeiten. Dies sei nicht der Fall gewesen, weil H.L. als Geschäftsführer sämtliche Forderungen an die Hausbank zediert habe. Die Abtretung sämtlicher Buchforderungen an ein Kreditinstitut verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. Zudem seien die steuerlichen Agenden an eine fachspezifische Mitarbeiterin übertragen worden. Bei Betrauung Dritter mit den abgabenrechtlichen Pflichten bestehe die Haftung vor allem bei der Verletzung von Auswahl- und Überwachungspflichten. Der Vertreter habe das Personal in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm Abgabenrückstände verborgen bleiben.

Dagegen brachte der Berufungswerber (Bw) am 10. Mai 2001 das Rechtsmittel der Berufung ein. Er führte aus, dass ein Haftungsanspruch nicht bestehe. Er habe in keiner Weise gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstoßen. Alleine aus der Tatsache, dass ein Zessionskredit bestanden habe, sei nicht abzuleiten, dass er bereits eineinhalb Jahre vor der Zahlungsunfähigkeit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen habe. Der Zessionskredit sei lange vor Eintritt der Zahlungsunfähigkeit abgeschlossen worden, das Unternehmen hätte ohne Zession der Forderungen an die finanzierende Bank gar nicht gegründet werden können. Die Zession der Forderungen sei nicht nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit erfolgt. Er habe als Geschäftsführer die Buchhaltung nicht selbst geführt sondern eine fachspezifische Mitarbeiterin damit beauftragt. Er habe keine Auswahlpflicht verletzt. Er habe auch keine Überwachungspflicht verletzt, da er keine Zweifel an der Richtigkeit der errechneten und abgeführten Umsatzsteuer gehabt habe. Anfragen bei der Buchhalterin und dem Innendienstleiter hinterließen den nachhaltigen Eindruck, dass die Umsatzsteuerzahlungen ordnungsgemäß durchgeführt würden. Erst anlässlich einer Kontrolle der Buchhaltungsarbeiten im Dezember 1997 musste festgestellt werden, dass erhebliche Umsatzsteuerbeträge nicht nur nicht gezahlt wurden, sondern auch die diesbezüglichen Voranmeldungen nicht abgegeben wurden. Die Buchhalterin sei irrtümlich der Meinung gewesen, nur bei einem Guthaben eine Voranmeldung einreichen zu müssen, nicht hingegen bei einer Zahllast, wenn diese nicht entrichtet wird. Erst durch eine mühevollen Aufrollung seien die richtigen Beträge ermittelt und unverzüglich im Wege der Selbstanzeige vom 8.1.1998 dem Finanzamt bekannt gegeben worden. Wenn also der qualifizierten Mitarbeiterin der erhebliche Abgabenrückstand nicht erkennbar war, wie sollte dies dann ein

Geschäftsführer in Wahrung seiner Überwachungspflicht erkennen können.

Es werde daher beantragt, den Haftungsbescheid vollinhaltlich aufzuheben.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2001 als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt stellte fest, dass im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den der Bund als Abgabengläubiger benachteiligt werde, eine vorzuwerfende Pflichtverletzung erblickt werde. Zudem hätte der Bw. als Geschäftsführer die betrauten Mitarbeiter regelmäßig überwachen müssen um die Verletzung von abgabenrechtlichen Zahlungspflichten zu verhindern. Der Haftungspflichtige habe im Zusammenhang mit der Wahrnehmung seiner Pflichten auffallend sorglos gehandelt. Aus diesen Gründen sei die Geltendmachung der Haftung geboten.

Durch den Vorlageantrag vom 22. März 2002 gilt diese Berufung wiederum als unerledigt. Es wurde ergänzend vorgebracht, dass das Vorliegen eines Zessionsvertrages alleine nicht automatisch zu einer Pflichtverletzung führe. Entscheidend sei, ob sich der Geschäftsführer bei Abschluss des Vertrages einen Handlungsspielraum bewahrt habe. Der Bw habe dafür Sorge getragen, dass ein entsprechender Handlungsspielraum vorlag, da ihm von den zedierten Forderungen 43 % als liquide Mittel zur Bedienung der anderen Gläubiger zur Verfügung standen. Die Bank habe über den Zessionskredit hinaus einen Betriebsmittel-Kredit gewährt, der durch private Sicherheiten abgesichert wurde. Dieser Kredit werde vom ihm als Folge der Insolvenz nunmehr zurückgezahlt. Bei Abschluss des Zessionsvertrages sei ausreichend Liquidität vorhanden gewesen und Vorsorge zur Entrichtung der Abgaben getroffen worden. Die Budgetrechnungen und die Zahlungspläne hätten auch bei Anwendung außergewöhnlicher Sorgfalt und Vorausschau eine allfällige Benachteiligung der Abgabenbehörde als nicht vorhersehbar erkennen lassen. Die Gründe für die Nichtabfuhr seien in vorangegangenen Schriftsätzen dargelegt worden. Die Zahllasten seien erst im Dezember 1997 erkannt worden, als der wirtschaftliche Zusammenbruch unmittelbar bevorstand.

Da er sich einer qualifizierten Buchhalterin und eines erfahrenen Innendienstleiters bedient habe, könne ihm kein Auswahlverschulden angelastet werden. Für die laufende Kontrolle der Buchhaltung sei der Innendienstleiter eingestellt worden. Er selbst habe sich auf den Vertrieb konzentriert, weil er sich auf diese Personen verlassen konnte. Durchgeführte Kontrollen und Befragungen hätten keinen Anlass zu Zweifeln ergeben. Er sei aufgrund der vorliegenden Listen, Auswertungen und Befragungen davon überzeugt gewesen, dass die Steuerzahlungen ordnungsgemäß durchgeführt wurden. Seiner reinen Überwachungspflicht sei er permanent nachgekommen.

Eine Haftungsinanspruchnahme für Körperschaftsteuer 1998 und 2000 könne keinesfalls zutreffen, ebenso wenig für Nebengebühren wie SZ und ST 1997 und 1998. Außerdem hätten sich die Umsatzsteuerzahllasten im Zuge des Konkursverfahrens durch geltend gemachte Reklamationen noch wesentlich vermindert.

Zudem sei der Bw. durch den Konkurs praktisch vermögenslos und sein Nettoeinkommen aus der Rückzahlung von Bankkrediten der A-GmbH auf das Existenzminimum reduziert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 9 BAO haften die in den §§ 80 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 und die gesetzlichen Vertreter natürlicher 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.

Der Berufungswerber war unbestritten Geschäftsführer der A-GmbH in Salzburg. In dieser Funktion unterliegt er grundsätzlich den Haftungsbestimmungen der BAO, die als Ausfallhaftung konstruiert sind und die Abgabentrichtung für den Fall sicherstellen sollen, dass die Abgabenschuldigkeiten beim Primärschuldner nicht einbringlich sind. Da diese Voraussetzung durch die Insolvenz der Gesellschaft und deren Auflösung gegeben sind hat das Finanzamt zurecht auf den Berufungswerber mittels Haftungsbescheid zugegriffen. Nach der Aktenlage wurde über das Vermögen der A-GmbH am 23.2.1998 das Konkursverfahren eröffnet, angemeldeten Forderungen von rund ATS 14,60 Mio. stand ein Verteilungsbetrag von rund ATS 420.000.—gegenüber. Die Quote betrug lediglich 3,82 %, sodass das Finanzamt als Abgabengläubiger von angemeldeten

ATS 1,562.571.—einen Betrag von nur ATS 59.776.—erhielt. Seit der Rechtskraft des Verteilungsbeschlusses vom 3.März 2000 steht somit die Uneinbringlichkeit des Restbetrages fest, womit eine wesentliche Voraussetzung für die Heranziehung zur Haftung erfüllt ist.

Entgegen dem Berufungsvorbringen ist auch von einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO auszugehen. Es ist zwar zutreffend, dass der Abschluss eines Zessionskreditvertrages für sich allein keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz darstellt, doch wird dabei übersehen, dass der Bw. offensichtlich keine Vorkehrungen getroffen hat, dass die in den abgetretenen Buchforderungen enthaltenen

Umsatzsteuerbeträge an das Finanzamt abgeführt werden können. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verstößt die Begünstigung anderer Gläubiger durch Schuldtilgung durch Abtretung von Forderungen gegen das Gleichbehandlungsgebot (VwGH 13.3.1997, 96/15/0128). Die Abtretung sämtlicher Buchforderungen an das finanzierende Kreditinstitut zur Kreditbesicherung (Mantelzession) stellt dann eine Pflichtverletzung dar, wenn der Vertreter damit rechnen muss, durch die Zession dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Tilgung anderer Schulden als der Bankschulden (insbesondere der Abgabeforderungen) zu entziehen (VwGH 23.1.1997, 96/15/0107, 28.9.2004, 2002/14/0176). Der Bw. führt aus, es habe eine Vereinbarung dergestalt bestanden, dass der Gesellschaft 43 % der zedierten Forderung als liquide Mittel zur Bedienung anderer Gläubiger und damit auch der Abgabenbehörde zur Tilgung zur Verfügung standen. Wenn dies so gewesen wäre ist das Entstehen und Anwachsen der Rückstände am Abgabenkonto nicht erklärbar. Es mag zutreffen, dass diese Vereinbarung bei Abschluss des Mantelzessionsvertrages rund eineinhalb Jahre vor Eintritt der Zahlungsunfähigkeit getroffen wurde – dafür spricht, dass die Abgaben in den ersten Monaten der Geschäftstätigkeit auch entrichtet bzw. zeitgerecht abgeführt wurden. Mit der fortschreitenden Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation wurden aber die aus den abgetretenen Forderungen resultierenden Umsatzsteuerbeträge nicht mehr – auch nicht anteilig – an das Finanzamt abgeführt. Und gerade in dem Umstand, dass hier keine Vorkehrungen getroffen wurden, ist eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende schuldhaftige Pflichtverletzung vorzuwerfen.

Wie auch dem Vorbringen im Vorlageantrag zu entnehmen ist, versuchte die Raiffeisenbank M. um die Jahreswende 1997/1998 für sich zu retten was zu retten war. Durch den abgeschlossenen Mantelzessionsvertrag war die Bank in einer begünstigten Gläubigerposition, die zwangsläufig auf alle anderen andrängenden Gläubiger, und damit auch auf den Bund als Abgabengläubiger, eine benachteiligende Auswirkung hatte. Und den Berufungswerber trifft eben genau der Vorwurf hier die Abgabenschulden schlechter gestellt zu haben bzw. nichts geeignetes unternommen zu haben um diese Schlechterstellung abzuwenden.

Wenn ein verantwortlicher Vertreter seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt, so wird er dadurch nicht von seiner Verantwortung befreit. Es treffen ihn Kontrollpflichten, deren Verletzung zu Haftungsfolgen führen können. Es mag zutreffen, dass der Bw. bei Auswahl bzw. Einstellung der Buchhalterin und des Innendienstleiters aufgrund deren Erfahrung davon ausgegangen war, dass sie die ihnen übertragenen Aufgaben ordnungsgemäß erfüllen werden. Der Geschäftsführer hat jedoch durch Einrichtung entsprechender Kontrollmechanismen dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt (Kontroll- und Überwachungspflicht). Es sind geeignete Maßnahmen zu setzen um die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten

sicherzustellen. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 26.5.1998, 97/14/0080, ist es Pflicht des Vertreters die von ihm Beauftragten zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten verborgen bleibt. Die Berufungsausführungen, dass die von ihm gesetzten Kontrollmaßnahmen keinen Zweifel daran ergaben, dass die Abgabenschuldigkeiten richtig errechnet und abgeführt wurden, können nicht überzeugen. Die Umsatzsteuern für die Monate April, August, September, Oktober und November 1997 wurden weder bezahlt noch bekannt gegeben. Dieser Mangel musste selbst bei einer nur geringfügigen Überwachung auffallen, zumal es sich um erhebliche Beträge handelte. Es konnte nicht verborgen bleiben, dass aufgrund der getätigten und abgerechneten hohen Umsätze auch Umsatzsteuer anfallen musste.

Aus der Aktenlage stellt sich das Gesamtbild vielmehr so dar, dass sich die wirtschaftliche Lage der A-GmbH im zweiten Halbjahr 1997 dramatisch verschlechterte und die Mittel zur Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung nicht mehr vorhanden waren bzw. anderweitig verwendet wurden. Diese Entwicklung ist auch dem Gutachten des Sachverständigen Dr. Fritsch vom 7.7.1998 zu entnehmen. Nach der Kontensperre musste im Februar 1998 auch Konkursantrag gestellt werden.

Zur teilweisen Stattgabe bzw. zur betragsmäßigen Verminderung ist Folgendes auszuführen:

Das Finanzamt hat dem Haftungsbescheid den gesamten nach Eingang der Konkursquote aushaftenden Rückstand zugrunde gelegt, was nicht zur Gänze zutrifft:

- 1.) Eine Haftung für Körperschaftsteuer 1998 kommt nicht in Frage, weil die Gesellschaft in diesem Jahr keine Geschäftstätigkeit mehr ausübte, in Konkurs verfallen ist und in der Folge liquidiert wurde.
- 2.) Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum November 1997 war nach den Bestimmungen des UStG am 15.1.1998 fällig. Da nach der Aktenlage in diesem Zeitraum bereits Zahlungsunfähigkeit eingetreten war und die Stellung des Konkursantrages unmittelbar bevorstand, wird unterstellt, dass der Berufungswerber zum Fälligkeitstag nicht mehr über die entsprechenden Mittel zur Abfuhr verfügte. Die Vorauszahlung für 11/1997 in Höhe von ATS 320.204.— war daher aus dem Haftungsbetrag auszuscheiden.
- 3.) Die Nebengebühren wurden ebenfalls aus der Haftungssumme ausgeschieden, weil sie zum Teil erst nach Konkurseröffnung festgesetzt wurden (z. B. Stundungszinsen und Zwangsstrafe) bzw. eine Zuordnung der Säumniszuschläge zu den Stammabgaben nicht mehr möglich war.

Anmerkung: Dem Finanzamt ist bei Herausgabe des Haftungsbescheides insofern ein Fehler unterlaufen, als die Haftung spruchgemäß für einen Betrag von ATS 1,123.290,11 ausgesprochen wurde, die Summe der in Haftung gezogenen Abgaben laut beigeschlossener

Rückstandsaufgliederung jedoch (nur) ATS 1,108.351,11 beträgt. Der Differenzbetrag von ATS 14.939.—war von vornherein aus der Haftung auszuscheiden.

Dieser auf ATS 1,108.351,11 verminderte Abgabebetrag wurde der Ermittlung des Haftungsbetrages im beiliegenden Berechnungsblatt zugrunde gelegt.

Zusammenfassend war der Berufung teilweise Folge zu geben und der Haftungsbetrag auf den im Spruch ersichtlichen Wert herabzusetzen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 12. November 2008