



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adresse, vertreten durch Dr. Paul Vavrovsky, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Reichenhallerstraße 5, vom 28. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 24. März 2005 betreffend einen Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO für die in der Beilage 1 angeführten Abgaben entschieden:

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

## Begründung

Am 30. April 1999 erfolgte eine Vorsprache eines Mitarbeiters des Steuerberaters der A GmbH beim FA wegen der Löschung der Gesellschaft. Dabei wurde dem Mitarbeiter des Steuerberaters von einem zuständigen Organ des FA mitgeteilt, dass wegen offener Rückstände der Gesellschaft ein Haftungsbescheid gegen den BW als Geschäftsführer des Unternehmens geplant sei.

Der BW war ebenso wie W seit 23. Dezember 1980 Geschäftsführer der Gesellschaft. Die Geschäftsführer waren gemeinsam vertretungsbefugt.

Mit Schreiben vom 30. September 1999 forderte das FA den BW auf, wegen der geplanten Geltendmachung der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) für Abgabenschulden der A GmbH in Höhe von ATS 4.450.115,00 Stellung zu nehmen.

In Beantwortung dieses Aufforderungsschreibens führte der BW binnen offener verlängerter Frist aus, dass das Steuerkonto der A GmbH seit dem Jänner 1992 einen sehr hohen Rückstand ausweise. Dieser Rückstand stamme im Wesentlichen aus einer Betriebsprüfung. Der letzte Jahresabschluss beziehe sich auf das Jahr 1995. Die Gesellschaft habe im Jahr 1995 die Tätigkeit eingestellt. Die beiden letzten Jahre hätten mit einem Verlust geendet, weswegen dem BW die wirtschaftlichen Mittel zur Begleichung der Rückstände gefehlt hätten. Umsatzsteuern und Lohnabgaben seien weitgehend bezahlt worden.

Mit 29. Februar 2000 wurde die A GmbH im Firmenbuch des LG Salzburg gelöscht.

Am 1. Dezember 2003 erhob das FA die wirtschaftlichen Verhältnisse des BW für eine Haftungsinanspruchnahme bei der A GmbH. Dabei ergaben sich ein monatliches Einkommen von € 500,00, Liegenschaftsvermögen und Schulden in Höhe von rund € 220.000,00

Eine Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei W im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Vertreterhaftung bei der A GmbH ist nicht ersichtlich.

Mit Datum vom 24.03.2005 erließ das FA einen Haftungsbescheid gegen den BW, in dem diesem Abgaben in Höhe von € 320,223,00 vorgeschrieben wurden.

Das FA führte dazu aus, dass die vom BW im Jahr 1999 vorgebrachten Argumente nicht zielführend seien, da der Zeitpunkt, zu dem zu beurteilen sei, ob eine Pflichtverletzung des Vertreters vorliege, sich nach dem Zeitpunkt bestimme, zu dem die Abgabe zu entrichten gewesen sei. Bei Selbstbemessungsabgaben sei maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstbemessung zu entrichten sei.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger zu entrichten gewesen sei, obliege dem Vertreter. Werde der Nachweis nicht angetreten, hafte der Vertreter zur Gänze für die uneinbringliche Abgabe.

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

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seinen ausgewiesene Vertreter nach mehrmaliger Verlängerung der Rechtsmittelfrist fristgerecht Berufung und führte darin neben der Einrede der Verjährung im Wesentlichen an, dass das FA in dem in Frage stehenden Zeitraum von 1991 bis 1998 aus den vorhandenen Mitteln überproportional bedient worden sei, wie sich aus einer Gegenüberstellung der liquiden Mittel und der Verbindlichkeiten zwischen 1991 und 1998 ergebe. Eine vollständige Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten sei in diesem Zeitraum nicht möglich gewesen, die Gründe für eine Haftungsinanspruchnahme des BW lägen nicht vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20. Juli 2005 trug das FA dem BW auf nachzuweisen, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre.

Darauf legte der BW eine Aufstellung vor, aus der die Summe der fälligen Abgaben, die Summe aller Abgabenschulden und die Summe aller Verbindlichkeiten zu diesen Zeitpunkten ersichtlich waren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2005 wies das FA die Berufung als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die Ansprüche noch nicht verjährt seien. Der BW sei auch seiner Verpflichtung des Nachweises der Gläubigergleichbehandlung nicht nachgekommen, da er nur die Fälligkeitszeitpunkte der Abgaben und die Summe der Verbindlichkeiten zu diesen Zeitpunkten dargelegt habe und damit die gleichteilige Befriedigung der Verbindlichkeiten nicht nachgewiesen worden sei. Darüber hinaus habe die Gesellschaft Mieteinnahmen abgetreten, sodass bereits dadurch eine Gläubigerungleichbehandlung eingetreten sei.

Bei den Lohnabgaben gehe die Verpflichtung zudem über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus.

Die Inanspruchnahme des zweiten Geschäftsführers hätte aufgrund dessen Einkommens- und Vermögenssituation zu einer Gefährdung und letztlich zu einem Ausfall der Steuerschulden geführt.

Aus den Verwaltungsakten ist ersichtlich, dass in die Erlassung der Berufungsvorentscheidung eine Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse des W bei einem anderen Unternehmen der Firmengruppe eingeflossen ist, die ein Einkommen von € 1,500,00, Vermögenswerte in Immobilien und Schulden in Höhe von ATS 7 Mio ergaben.

Dagegen stellte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt gilt.

In weiteren ergänzenden Schriftsätzen zu dieser Berufung versuchte der BW durch Vorlage weiterer Aufstellungen, die Gleichbehandlung der Gläubiger nachzuweisen und beantragte darüber hinaus die Einvernahme von 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 § 8 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 Vertretern können die Aufgaben verteilt werden. Eine derartige Aufteilung der Aufgaben bewirkt allerdings nicht, dass ein Vertreter sich nicht um die Tätigkeit des anderen Vertreters zu kümmern braucht. Die Aufgabenverteilung kann einen Vertreter aber ex-kulpieren, wenn er sich diesbezüglich nach Lage des Falles auf den intern zuständigen Vertreter verlassen durfte und kein Grund zu der Annahme bestand, dieser erfülle die ihm übertragenen Aufgaben nicht oder unvollständig. Dabei hängt der Umfang der Überwachungspflicht von den Umständen des Einzelfalles ab.

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).

Im gegenständlichen Verfahren war der BW neben W kollektiv zeichnungsbefugter Geschäftsführer der A GmbH. Diese 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, des Vertriebs von Versicherungen, der Vermietung von Wirtschaftsgütern sowie bei einem Time Sharing Hotel. 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.

Aus Sicht des UFS ist durch das Unterlassen der Überprüfung, welcher von beiden Geschäftsführern mit der Wahrnehmung der steuerlichen Aufgaben betraut war, eine wesentliche Grundlage für die vom FA zu treffende Ermessensentscheidung nicht erhoben worden.

Damit bleiben auch allenfalls auftretende, weiterführende Fragen nach der Kontrolle eines Geschäftsführers durch den zweiten Geschäftsführer im Dunklen und wären aus Sicht des UFS nach Maßgabe des Sachverhaltes zu erheben.

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.

Derartige Ermittlungen sind – wie oben dargestellt - aus den Verwaltungsakten nicht ersichtlich.

Das FA hat nach den vorliegenden Unterlagen das Haftungsverfahren mit dem BW alleine geführt. Die Argumentation, dass die Inanspruchnahme des zweiten Geschäftsführers nicht zielführend sei, findet sich nicht im Haftungsbescheid, war dort nach der Aktenlage auch in der Vorbereitung der Entscheidung kein Thema und wurde erstmals in der Berufungsvorentscheidung thematisiert. Sie deckt sich zudem aus Sicht des UFS nicht mit der Aktenlage, da zumindest aus den – bereits bei Erlassung des ersten Haftungsbescheides rund 1 ½ Jahre alten - Erhebungen der wirtschaftlichen Verhältnisse allein nach Sicht des UFS auch nicht abgeleitet werden kann, dass eine Inanspruchnahme des W weniger erfolgversprechend gewesen sein soll, als die des BW.

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 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 Haftungsverfahren für beide Geschäftsführer um Ermittlungen, wie zB Aussagen der beiden Haftungspflichtigen bzw. von Zeugen, 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 Neuerungsverbot vor dem VwGH keine weiteren Beweisanträge mehr möglich wären.

Zudem ist festzuhalten, dass nach der Sachlage voraussichtlich nicht nur die Einvernahme des BW sondern auch die Einvernahme des W sowie möglicherweise weiterer Zeugen, insbesondere des Steuerberaters 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. Die Haftung für Schulden der A GmbH ist jedoch – wie oben dargestellt – nur Teil der Haftungen, die sich aus der Abwicklung einer Firmengruppe, die im Wesentlichen von W und dem BW gegründet und geleitet wurde, ergeben. 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 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 9. November 2007