



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.P., 5303 Thalgau, Schörghubstraße 29, vertreten durch Dr. Hartmut Ramsauer, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Franz-Huemer-Straße 16 / Rochusgasse 4, vom 12. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 9. Oktober 2001 betreffend Haftungsbescheid gemäß § 9 iVm § 80 BAO unter Bedachtnahme auf § 289 Abs. 2 BAO wie folgt entschieden:

Der Berufung wird **Folge gegeben**.

Der angefochtene Haftungsbescheid vom 9. Oktober 2001 wird ersatzlos **aufgehoben** und das Haftungsverfahren eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 9. Oktober 2001 wurde J.P. gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO zur Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Fa. R-GmbH in Salzburg im Ausmaß von ATS 2,531.454.—(dies entspricht € 183.967,94) herangezogen. Der Haftungsbetrag setzte sich aus Umsatzsteuer 1991 bis 1998 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 und 1999 samt Nebengebühren zusammen. Als Begründung stellte das Finanzamt fest, dass J.P. als ehemaliger Geschäftsführer der R-GmbH für die angeführten Abgaben insoweit hafte, als diese auf Grund schuldhafter Verletzung der Abgabepflichten nicht entrichtet wurden. Dies gelte insbesondere für die Umsatzsteuer, da diese nur treuhänderisch für den Staat einbehalten werde. Die Beharrung auf einer eigenen gegenteiligen Rechtsmeinung entbinde den Geschäftsführer nicht von der Verantwortung den steuerlichen Obliegenheiten nicht zu entsprechen. Dies hätte bedingt, bei begründeten Zweifeln, die hier sicherlich seit der Betriebsprüfung über die Jahre 1987 bis 1990 vorliegen, zumindest eine

schriftliche Anfrage betreffend die Klärung der umsatzsteuerlichen Behandlung (Aufteilungsverhältnis von Berg- und Talfahrten) an die Finanzverwaltung zu stellen.

Gegen diesen Haftungsbescheid brachte der Berufungswerber (Bw.) am 20. November 2001 das Rechtsmittel der Berufung ein. Er führte zunächst unter dem Titel Mangelhaftigkeit des Verfahrens aus, dass die Begründung des Erstbescheides nicht nachvollziehbar sei. Er habe keine Obliegenheiten verletzt, da er selbst für den Fall, dass ihm der erst mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 13.8.1998 festgelegte Aufteilungsschlüssel von 2/3 für die Talfahrt und 1/3 für die Bergfahrt bekannt gewesen wäre, die Umsatzsteuer, für die er nunmehr in Anspruch genommen werde, nicht hätte abliefern können. Die R-GmbH habe die Erlöse für die Benützung der Sommerrodelbahn (= Talfahrt = 20 % Umsatzsteuer) vereinnahmt und hierfür die Umsatzsteuer abgeliefert. Die B-GmbH habe die Erlöse für die Benützung der Aufstiegshilfe (Bergfahrt = 10 % Umsatzsteuer) vereinnahmt und die entsprechende Umsatzsteuer abgeführt. Über die Dauer von mehr als zehn Jahren seien die Einnahmen im Verhältnis 80 Bergfahrt zu 20 Talfahrt aufgeteilt und von der Finanzbehörde unbeanstandet geblieben. Die von ihm vertretene R-GmbH habe sohin nur 20 % von den gesamten Einnahmen für Berg- und Talfahrt erhalten. Dafür habe er die Umsatzsteuer zur Gänze abgeliefert. Es liege auf der Hand, dass die R-GmbH nicht Umsatzsteuer für Einnahmen abliefern könne, die sie nicht erzielt habe. Mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion sei der Aufteilungsschlüssel der Einnahme auf das Verhältnis 1/3 Bergfahrt zu 2/3 Talfahrt abgeändert worden. Demnach hätte die R-GmbH 2/3 der gesamten Einnahmen erzielen und hierfür Umsatzsteuer abliefern müssen. Als Geschäftsführer sei er nur verpflichtet die Umsatzsteuer der Umsätze abzuliefern, die von der GmbH tatsächlich erzielt worden sind. Er habe als Geschäftsführer den vertraglich festgelegten Aufteilungsschlüssel nicht einseitig verändern können. Die Mehrheitsgesellschafterin hätte sich mit einer Änderung des Schlüssels nicht einverstanden erklärt, da man bis zur Berufungsentscheidung von dessen Richtigkeit überzeugt war. Er als Geschäftsführer sei rechtlich nicht dazu in der Lage gewesen, den einmal vereinbarten Aufteilungsschlüssel zu ändern.

Der Berufungswerber wendet weiters ein, dass der angefochtene Bescheid keine definitiven Feststellungen zur Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin enthalte. Dies ergebe sich jedoch zwingend aus der Subsidiarität und Akzessorietät der Haftung nach § 9 BAO.

Zum Verschulden bringt der Bw. vor, dass die Finanzverwaltung in der Berufungsentscheidung vom 13.8.1998 festgestellt habe, dass die R-GmbH für die Talfahrten nicht 20 % der Gesamteinnahmen, sondern 2/3 hätte erzielen müssen, da auf die Bergfahrt nur 1/3 der Gesamtleistung entfällt. Aus diesem „hätte“ könne nicht geschlossen werden, dass ihm diese Mittel zur Verfügung standen, da ja ein vertraglich fixierter Aufteilungsschlüssel existierte, den

er nicht habe verändern können. Festzuhalten sei, dass die Betriebsprüfung den Standpunkt vertreten habe, die Aufspaltung der Einnahmen auf zwei GmbHs sei unzulässig und stelle einen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO dar. Der Prüfer habe den Standpunkt vertreten, dass die gesamten Umsätze dem 20 % Steuersatz zu unterwerfen seien. Erst die Berufungsentscheidung vom 13.8.1998 habe festgestellt, dass die Aufteilung der Einnahmen auf zwei Gesellschaften keinen Missbrauch darstelle. Mit dieser Berufungsentscheidung sei (bloß) der Aufteilungsschlüssel Bergfahrt/Talfahrt abgeändert worden. Die Finanzlandesdirektion habe den Rechtsstandpunkt der R-GmbH, dass die Einnahmen aufgeteilt werden könnten, entgegen der Rechtsansicht der I. Instanz geteilt. Mangels Vorjudikatur oder Präzedenzfällen habe das Berufungsverfahren über fünf Jahre gedauert. Es erscheine daher als an den Haaren herbeigezogen, wenn das Finanzamt die angebliche Pflichtverletzung damit begründe, dass er es unterlassen hätte, eine Anfrage an das Finanzamt zu richten in welchen Prozentsätzen die Einnahmen zwischen den beiden GmbHs aufzuteilen sind, wenn das Finanzamt den Standpunkt vertrete, dass eine Aufteilung überhaupt nicht stattfinden dürfe, weil das Finanzamt darin einen Missbrauch der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten erblicke. Eine diesbezügliche Anfrage wäre daher zwecklos gewesen. Erst seit Zustellung der Berufungsentscheidung stehe fest, dass die Rechtsansicht des Finanzamtes falsch war. Die Aufteilung sei zurecht erfolgt, lediglich der Aufteilungsschlüssel sei korrigiert worden. Bis zum Ergehen der Berufungsentscheidung habe er den bisherigen und unbeanstandet gebliebenen Aufteilungsschlüssel beibehalten.

Ergänzend wurde noch vorgebracht, dass man sich bei der Aufteilung der Einnahmen an den von Schigebieten angewandten Schlüssel orientiert habe, der von der Finanzverwaltung auch anerkannt werde.

Es werde daher beantragt den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Diese Berufung wurde seitens des Finanzamtes mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2002 als unbegründet abgewiesen. Zur Uneinbringlichkeit führte das Finanzamt aus, dass die Abgabenschuldigkeiten bei der Primärschuldnerin uneinbringlich seien, weil diese ihr gesamtes Vermögen im März 1998 veräußert habe und die R-GmbH nur mehr aus einem GmbH-Mantel bestehe. Auch in einem (abgewiesenen) Nachsichtsansuchen habe die Gesellschaft ihre Zahlungsunfähigkeit dargelegt.

Die Berufungsentscheidung vom 13.8.1998 bestätige die Rechtsansicht des Finanzamtes Salzburg-Land. Die Unterlassung der Ablieferung der Umsatzsteuerdifferenz aufgrund der nachträglichen Vorschreibung der Umsatzsteuer stelle ein Verschulden dar. Die Beharrung auf eine eigene gegenteilige Rechtsmeinung entbinde den Geschäftsführer nicht von der Verantwortung den steuerlichen Obliegenheiten nicht zu entsprechen.

Der Vorwurf der schuldhaften Pflichtverletzung liege darin begründet, dass er zumindest ab

dem Ergebnis der Betriebsprüfung eine schriftliche Anfrage betreffend Klärung der umsatzsteuerlichen Behandlung (Aufteilungsverhältnis von Berg- und Talfahrten) an die Finanzverwaltung stellen hätte sollen.

Zudem wäre es bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes nicht zum Abgabenausfall gekommen, vielmehr hätten die Abgabenschuldigkeiten zumindest teilweise getilgt werden können. Da die seit der Betriebsprüfung angefallenen Abgabenrückstände (ab 1991) nicht beglichen wurden, sei davon auszugehen, dass das Finanzamt nicht gleich behandelt wurde.

Durch den am 10. April 2002 eingegangenen Vorlageantrag gilt diese Berufung wiederum als unerledigt. Es wird ausgeführt, dass sich die Berufungsvorentscheidung in keinem Punkt mit den Argumenten der Berufung auseinandersetze. Die Feststellungen des Finanzamtes seien weder sachlich noch rechtlich begründete Annahmen. Der Bw. verweist nochmals darauf, dass er als Geschäftsführer von sich aus den Aufteilungsschlüssel nicht hätte verändern können. Unrichtig sei die Feststellung, dass in der Berufungsentscheidung vom August 1998 das Unterlassen der Änderung des Aufteilungsschlüssels ausführlichst behandelt worden sei. Die Berufungsentscheidung betreffe nicht ihn als Geschäftsführer sondern die Gesellschaft. Sie enthalte diesbezüglich keine Feststellungen. Die von Finanzamt wiederholt eingeforderte Anfrage wäre bei der gegebenen Sachlage sinnlos gewesen, weil das Finanzamt ja von einem Missbrauch ausgegangen sei und die Aufteilung in zwei GmbHs als unzulässig eingestuft habe. Eine Anfrage hätte mit Sicherheit den Standpunkt des Finanzamtes bestätigt, so dass für ihn wiederum nicht klar gewesen wäre, in welchem Verhältnis nun eine Aufteilung gerechtfertigt sei. Erst mit der Berufungsentscheidung wurde dies klargestellt. Die Feststellungen zum Gleichbehandlungsgebot seien nicht nachvollziehbar. Er habe die Umsatzsteuer für die erzielten Einnahmen stets abgeliefert. Er könne nur Umsatzsteuer für Einnahmen abliefern, die die Gesellschaft erzielt und nicht für „fiktive“ Einnahmen. Wenn die Behörde feststelle, dass Abgabenschuldigkeiten unter Einhaltung des Gleichbehandlungsgebotes zumindest teilweise getilgt hätten werden können, entbehre diese Feststellung jeder Grundlage, da es keine Verbindlichkeiten gegeben habe, die „gleichbehandelt“ hätten werden können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 9 BAO haften die in den §§ 80 bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichten für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Pflichtverletzung 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 laut Firmenbuch bis 8. Juli 1999 Geschäftsführer der R-GmbH, er kommt daher nach den Regelungen der Bundesabgabenordnung grundsätzlich als Haftungspflichtiger für Abgabenschuldigkeiten der GmbH in Frage. Wie sich aus dem Gesetzestext ergibt, setzt seine Heranziehung zur Haftung das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung voraus. Das Finanzamt hat diese Pflichtverletzung im Wesentlichen darin gesehen, dass der Bw. den Aufteilungsschlüssel hinsichtlich der Gesamterlöse nicht geändert hat und zudem keine diesbezügliche schriftliche Anfrage an das Finanzamt gerichtet hat. Diese Feststellungen reichen nach Beurteilung des Unabhängigen Finanzsenates für die Haftungsinanspruchnahme für einen Abgabebetrag von über ATS 2,50 Mio. nicht aus. Dabei ist von der zugrunde liegenden umsatzsteuerrechtlichen Problematik auszugehen. Der Bw zeigt zutreffend auf, dass hinsichtlich der Behandlung von Einnahmen von Sommerrodelbahnen respektive der Aufteilung der Gesamterlöse in Bergfahrt und Talfahrt samt den damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen (Bergfahrt begünstigter Steuersatz, Talfahrt Normalsteuersatz) lange Zeit Unsicherheit bestand. Die von ihm vertretene R-GmbH hat sich bezüglich der Aufteilung an bestehenden Sommerrodelbahnen orientiert und die von ihr vorgenommene Aufteilung der Finanzverwaltung stets offen gelegt. Der Bw hat für die Gesellschaft Abgabenerklärungen eingereicht und die auf die erzielten Erlöse entfallenden Umsatzsteuern an das Finanzamt abgeführt. Ebenso wurden die auf die B-GmbH entfallenden Umsätze vollständig offen gelegt und die Abgaben entrichtet. Seitens des Finanzamtes wurden mehrere Jahre unbeanstandet erklärungsgemäß veranlagt. Erst im Zuge der für die Jahre 1987 bis 1991 durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Frage nach der Zulässigkeit der Aufteilung der Gesamterlöse auf zwei GmbHs aufgeworfen. Die Betriebsprüfung ging von der Unzulässigkeit dieser Vorgangsweise aus, unterstellte einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten und unterwarf den Gesamterlös dem 20 % Normalsteuersatz. Erst die nach fünfjähriger Verfahrensdauer im August 1998 ergangene Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Salzburg schaffte insofern klare Verhältnisse, als festgestellt wurde, dass die Aufteilung der Gesamterlöse auf zwei GmbHs keinen Missbrauch darstelle; allerdings wurde der Aufteilungsschlüssel zwischen Berg- und Talfahrt von bisher 80:20 auf 1/3 Bergfahrt zu 2/3 Talfahrt geändert. Somit stand erst ab Rechtskraft der Berufungsentscheidung das Aufteilungsverhältnis endgültig fest. Diese Berufungsentscheidung führte auf Seiten der R-GmbH zu hohen Abgabennachforderungen (Umsatz- und Körperschaftssteuerbescheide vom 3.3.1999 und vom 17.3.1999), für die die Gesellschaft keine Vorsorge treffen konnte. In der Berufungsentscheidung stellt die Abgabenbehörde fest, dass die R-GmbH nicht 20 % sondern 2/3 der Einnahmen hätte erzielen müssen. Sie hat sie

aber in den Streitjahren tatsächlich nicht erzielt. Dem Berufungswerber ist insofern zu folgen, als er nur verpflichtet sein kann, die Umsatzsteuer für Umsätze abzuliefern, die von der GmbH auch erzielt worden sind.

Zutreffend ist auch das Berufungsvorbringen, dass der Bw. als Geschäftsführer (und Minderheitsgesellschafter) von sich aus rechtlich nicht in der Lage gewesen wäre, den zwischen den GmbHs vertraglich vereinbarten Aufteilungsschlüssel zu ändern. Mit dieser Argumentation hat sich das Finanzamt in keiner Weise auseinandergesetzt, obwohl diese Frage für die Verschuldensfrage durchaus relevant ist. Er hat daher den bisherigen Aufteilungsschlüssel beibehalten und diese seit über zehn Jahren gehandhabte Aufteilung der Erlöse auch den Abgabenerklärungen 1993 bis 1995 zugrunde gelegt. Das Finanzamt führte die Veranlagung wiederum erklärungskgemäß durch, eine „Richtigstellung“ erfolgte erst im Zuge einer weiteren Betriebsprüfung.

Aus dem Blickwinkel des Verschuldens ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Finanzverwaltung die von den Gesellschaften vorgenommene Erlösaufteilung über mehrere Veranlagungszeiträume akzeptiert hat und dem Bw wohl nicht vorgeworfen werden kann, dass er nicht vorausgesehen hat, dass im Zuge der Betriebsprüfung der Aufteilungsschlüssel maßgeblich verändert wird. Der Berufungswerber hat nach der Aktenlage die Umsatzsteuer für alle Erlöse abgeführt, die die R-GmbH erzielt hat.

Es bleibt zu prüfen, ob der Bw. sich einer anderen schuldhaften Pflichtverletzung schuldig gemacht hat. Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung (VwGH 2.7.2002, 96/14/0076). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören vor allem die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet, die Führung gesetzmäßiger Aufzeichnungen, die zeitgerechte Einreichung von Abgabenerklärungen und die Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Ein Verstoß gegen diese Pflichten ist im Gegenstandsfall nicht zu erkennen. Der Haftungsbescheid stützt sich im Wesentlichen darauf, dass es der Geschäftsführer trotz begründeter Zweifel unterlassen habe, eine schriftliche Anfrage an das Finanzamt betreffend Klärung der umsatzsteuerlichen Behandlung der Erlöse zu stellen.

Diese Argumentation vermag nicht zu überzeugen. Zurecht bringt der Bw dagegen vor, dass eine Anfrage an die Finanzverwaltung, mit welchen Prozentsätzen die Gesamteinnahmen zwischen den GmbHs aufzuteilen sind, solange sinnlos gewesen wäre, als das Finanzamt auf dem Standpunkt stehe, dass eine Aufteilung überhaupt nicht stattfinden dürfe, weil die Aufteilung der Einnahmen auf zwei Gesellschaften einen Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten darstelle. Auf eine diesbezügliche Anfrage hätte der Geschäftsführer zwangsläufig die Antwort erhalten, dass eine Aufteilung nicht stattfinden dürfe und die gesamten Erlöse somit der 20 %-igen Umsatzsteuer zu unterwerfen seien. Eine Anfrage an

die Abgabenbehörde hätte mit Sicherheit den Standpunkt des Finanzamtes bestätigt. Erst mit der Berufungsentscheidung der FLD für Salzburg vom 13.8.1998 stellte sich heraus, dass kein Missbrauch vorliegt und eine Aufteilung zulässig ist. Erst ab diesem Zeitpunkt ist diese entscheidende Frage endgültig geklärt worden.

Nach Auffassung der Rechtsmittelbehörde stellt unter diesen Umständen die Nichtstellung einer Anfrage an das Finanzamt keine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 BAO dar, die eine Haftungsinanspruchnahme über rund ATS 2,50 Mio. rechtfertigen könnte.

Eine schuldhafte Pflichtverletzung liegt daher nicht vor.

Nur ergänzend ist anzuführen, dass jede Haftungsinanspruchnahme im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Selbst wenn dem Bw. ein schuldhaftes Verhalten angelastet werden könnte, wäre dabei die Schwere der Verfehlung und der Umstand des mittlerweile eingetretenen Zeitablaufes zu berücksichtigen gewesen, zumal der Haftungsbescheid Abgaben aus den Jahren 1991 bis 1999 umfasst. Schließlich wäre auch das fortgeschrittene Lebensalter des Berufungswerbers (Geburtsjahr 1936) bei Abwägung von Zweckmäßigkeits- und Billigkeitserwägungen entsprechend zu beachten gewesen.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Haftungsbescheid ersatzlos auszuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 28. Oktober 2008