



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 11. September 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Haftungsbescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 4. November 1994 wurde die C. GmbH (im Folgenden: GmbH) errichtet. Zum Geschäftsführer der GmbH, die im Dezember 1994 ein Pub-Cafe eröffnete, wurden A.R. und der Berufungswerber (Bw.) bestellt. Gemäß Punkt XI des Gesellschaftsvertrages erfolgte die Bestellung der Geschäftsführer längstens für die Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit. Mit Notariatsakt vom 30. Jänner 1995 trat der Bw. seinen Geschäftsanteil an A.R. ab. Das Ausscheiden des Bw. als Gesellschafter und die damit einhergehende Beendigung seiner Vertretterfunktion wurde am 25. März 1995 im Firmenbuch eingetragen. In der Folge wurde am 1. Juli 1997 ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH mangels Vermögens abgewiesen. Ihre amtswegige Löschung gemäß § 40 FBG erfolgte am 30. August 2000.

Mit Bescheid vom 11. September 2003 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertretterhaftung gemäß §§ 9 und 80 BAO für die Abgabenschulden der GmbH betreffend Umsatzsteuer 1994 im Betrag von 9.555,54 € heran. Dies mit der Begründung, dass der Bw. nach § 80 Abs. 1 BAO verpflichtet gewesen sei, dafür zu sorgen, dass die Abgaben des Betriebes entrichtet werden. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass der Bw.

diese Verpflichtung schuldhaft verletzt habe. Weiters wies das Finanzamt auf die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der GmbH hin.

In der auf die Aufhebung des Haftungsbescheides gerichteten fristgerechten Berufung vom 12. Oktober 2003 machte der Bw. im Wesentlichen geltend, dass er nur kurzfristig als Geschäftsführer tätig gewesen sei, weil er gegen Ende Dezember 1994 aus persönlichen Gründen aus der Gesellschaft ausscheiden habe müssen. Da der Bw. in diesem Zeitraum auch bei der Firma B. angestellt gewesen sei, habe er wenig Einblick in die Geschäftsgebarung seines Partners gehabt. Der Bw. habe keine Geldbeträge aus dem Unternehmen entnommen und seien an ihn auch keinerlei Forderungen gerichtet worden. Er habe daher annehmen können, dass "diese Sache" erledigt sei. Mit Ausnahme des Gesellschafts- und Abtretungsvertrages verfüge der Bw. über keine Geschäftsunterlagen der GmbH.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2003 keine Folge. Begründend führte es dazu nach Wiedergabe der Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO aus, dass der Bw. als Geschäftsführer zur Vertretung der GmbH berufen gewesen sei und damit die "Rechte und Pflichten" der GmbH zu erfüllen gehabt hätte. Die zusätzliche Berufstätigkeit entlaste den Bw. nicht von seiner Verantwortung.

Im Vorlageantrag vom 10. Dezember 2003 führte der Bw. aus, dass er nur für die Zeit vor seinem Austritt aus der GmbH "für deren Pflichten verantwortlich" gewesen sei. Die "notarielle Austrittsbestätigung" sei dem Finanzamt bereits vorgelegt worden. Zudem sei die Haftung des Bw. nach Ablauf von sieben Jahren "erloschen".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die dem von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Nach § 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 infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabeforderung gegen den Vertretenen besteht, der als Haftungspflichtiger in Frage kommende zum Personenkreis der §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt, und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich ist.

Außer Streit steht die Uneinbringlichkeit der Abgabe bei der primärschuldnerischen GmbH sowie die Vertreterstellung des Bw. für die Zeit seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft ab der Gründung bis zur Abtretung der Geschäftsanteile an den verbliebenen Gesellschafter (30. Jänner 1995). Mit dem Ausscheiden des Bw. aus der Gesellschaft ist seine Vertretungsbefugnis gemäß § 15 Abs. 1 vierter Satz GmbHG in Verbindung mit Punkt XI des Gesellschaftsvertrages erloschen. Im Streitfall geht es daher primär um die Beurteilung der Frage, wann die Verantwortung des Bw. als Vertreter für die Einhaltung der abgabenrechtlichen Bestimmungen endete.

Die abgabenrechtliche Verantwortung eines Geschäftsführers erstreckt sich auf den Zeitraum des aufrechten Bestehens der Vertretterfunktion, der mit dem Zeitpunkt der wirksamen Vertreterbestellung beginnt und mit dem Erlöschen dieser Funktion endet. Treten Abgabenausfälle nach Ablauf der Funktionsperiode des Geschäftsführers einer GmbH ein, so kann dies dann zu nachträglichen Haftungsfolgen für den ausgeschiedenen Vertreter führen, wenn die Uneinbringlichkeit der Abgaben auf Gründe zurückzuführen ist, die dem Vertreter als während seiner Vertretungstätigkeit begangene Pflichtverletzungen anzulasten sind. Somit haftet der Vertreter auch für die erst nach der Beendigung seiner Vertretungsbefugnis eintretenden Folgen früherer Pflichtverstöße (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 134). Daher besteht in der Regel keine Haftung für Steuerschulden, die erst nach Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion fällig werden.

Die der Haftung zugrunde liegende Abgabennachforderung resultiert aus der Umsatzsteueranforderung für 1994 mit Bescheid vom 15. Oktober 1996, wobei die Bemessungsgrundlagen wegen Nichtabgabe einer Steuererklärung im Schätzungsweg (§ 184 BAO) ermittelt wurden. Die Besonderheit des Berufungsfalles besteht allerdings darin, dass bei der solcherart vorgenommenen Steuerfestsetzung die ab 1. 1. 1994 gültige unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Z 18 UStG 1972 idF Steuerreformgesetz 1993 zur Anwendung gelangte, weil die GmbH die für die Steuerpflicht maßgebliche Umsatzgrenze von 300.000 S im ersten Geschäftsjahr nicht erreichte und keine Verzichtserklärung (Option in die Steuerpflicht) abgegeben wurde. Dies führte dazu, dass die nach der Betriebseröffnung im Dezember 1994 erzielten und in der Umsatzsteuervoranmeldung für diesen Kalendermonat ausgewiesenen Umsätze (153.444,77 S) der Besteuerung nach § 11 Abs. 12 UStG (Steuerschuld kraft Rechnungslegung) unterzogen wurden, andererseits aber die in den Voranmeldungen für Oktober bis Dezember 1994 geltend gemachten Vorsteuern außer Ansatz geblieben sind.

Die Umsatzsteuer zählt zu den Selbstbemessungsabgaben, die vom Abgabenschuldner selbst zu berechnen und abzuführen sind. Aus haftungsrechtlicher Sicht richtet sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der verantwortliche Vertreter seinen abgabenrechtlichen

Zahlungspflichten nachgekommen ist, bei Selbstbemessungsabgaben danach, wann diese Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Auf den Zeitpunkt der bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung kommt es für die Prüfung der Haftungsvoraussetzungen nicht an (vgl. zB VwGH 17. 8. 1998, 98/17/0038). Aus dieser Rechtslage folgt keine Unzulässigkeit der Haftungsinanspruchnahme deshalb, weil der Umsatzsteuerbescheid 1994 an die GmbH erst mehr als eineinhalb Jahre nach dem Ausscheiden des Bw. aus der Gesellschaft ergangen ist.

Ausgangspunkt für die Beurteilung eines für den Abgabenausfall kausalen Verschuldens des Bw. ist vielmehr der Umstand, dass die Nachforderung an Umsatzsteuer aus der Versagung der für die Kalendermonate Oktober bis Dezember 1994 vorangemeldeten Vorsteuern im Rahmen der Jahresveranlagung herrührt. Prüfungsmaßstab für das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen ist somit, ob dem Bw. die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zu den sich aus § 21 Abs. 1 UStG ergebenden Fälligkeitsterminen und damit eine für den Abgabenausfall ursächliche schuldhaftes Pflichtverletzung vorzuwerfen ist. Ein derartiger Pflichtverstoß des Bw. liegt aber bezüglich des Voranmeldungszeitraumes Dezember 1994 von vornherein nicht vor, weil der Bw. zum Zeitpunkt der Einreichung dieser Voranmeldung zum Fälligkeitstermin 17. Februar 1995 nicht mehr GmbH-Geschäftsführer war. Dem Bw. kann aber auch kein Verstoß gegen die Verpflichtung zur Abgabe richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für die Kalendermonate Oktober und November 1994 zum Vorwurf gemacht werden, selbst wenn seine Vertretungsbefugnis als GmbH-Geschäftsführer zu den für die Einreichung dieser Voranmeldungen maßgeblichen Fälligkeitsterminen 15. Dezember 1994 und 15. Jänner 1995 aufrecht war. Denn im Unterschied etwa zu jenen Fällen, in denen ein Vorsteuerabzug von vornherein unzulässig ist, weil es an den hierfür notwendigen Voraussetzungen nach § 12 fehlt, wurde im Berufungsfall der Vorsteuerabzug in den betreffenden Voranmeldungen nach der Aktenlage zunächst zu Recht geltend gemacht. Erst dadurch, dass die Umsätze der GmbH im Veranlagungszeitraum 300.000 S nicht überstiegen, sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug mangels Option in die Steuerpflicht weggefallen. Wäre auf die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer wirksam verzichtet worden, wäre die Besteuerung nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln erfolgt – der Vorsteuerabzug somit zugestanden. Dass der Bw. während der Zeit seiner aufrechten Geschäftsführungsbefugnis keine Erklärung nach § 6a UStG 1972 bzw. § 6 Abs. 3 UStG 1994, auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer zu verzichten, abgegeben hat, kann ihm nicht zum Vorwurf gereichen, auch wenn die Steuernachforderung dadurch vermeidbar gewesen wäre. Denn die Nichtausübung dieses Wahlrechtes bis zur Beendigung der Vertreterstellung stellt keine abgabenrechtliche Pflichtverletzung dar, zumal eine Option in die Steuerpflicht noch bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides vom 15. Oktober 1996 zulässig gewesen wäre. Im

Übrigen war es für den Bw. keineswegs vorhersehbar, dass auch nach seinem Ausscheiden aus der GmbH keine wirksame Verzichtserklärung abgegeben würde.

Nach dem Ausscheiden als Geschäftsführer war der Bw. weder zur Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung verpflichtet noch zur Abgabe der in Rede stehenden Verzichtserklärung berechtigt. Derartige Versäumnisse treffen vielmehr den im fraglichen Zeitraum vertretungsbefugten Geschäftsführer (A.R.).

Da der Bw. den Abgabenausfall aus den geschilderten Gründen nicht verschuldet hat, erweist sich seine Haftungsinanspruchnahme als nicht gerechtfertigt. Auf die vom Bw. sinngemäß aufgeworfene Frage der Einhebungsverjährung gemäß § 238 BAO muss daher nicht mehr eingegangen werden.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Februar 2006