



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. September 2003 gegen den Haftungsbescheid gemäß § 10a Abs. 8 des Kapitalverkehrsteuergesetzes des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch HR Gottfried Buchroithner, vom 21. Juli 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Anwalts GmbH, welche gem. § 10a Abs. 1 befugt ist, die Gesellschaftsteuer als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen.

Mit Kapitalerhöhungsbeschluss vom 6. November 2002 hat die Firma C., FN 25427 z, ihr Grundkapital um 1,626.426,00 € durch Ausgabe von 1,626.426 Stück Aktien im anteiligen Betrag des Grundkapitals von je 1,00 € zu einem Ausgabebetrag von je 1,00 € erhöht. In diesem Zusammenhang wurde von der Bw. die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer in Höhe von 16.264,26 € durchgeführt. Diese Gesellschaftsteuer ist am 15. Jänner 2003 zur Zahlung fällig gewesen.

Am 14. Jänner 2004 wurde die Gesellschaftsteuer auf dem beim Finanzamt Urfahr eingerichteten Abgabenkonto der Anwalts GmbH verbucht. In weiterer Folge erfolgte die Tilgung dieser Gesellschaftsteuer auf Grund von Überweisungen der Bw. vom 17. Jänner 2003 (13.687,07 €) und 20. Februar 2003 (5.435,00 €), welche gemäß § 214 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) mit der strittigen Gesellschaftsteuer zur Gänze verrechnet wurden.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 21. August 2003 gegenüber der Bw. die Haftung gem. § 10a Abs. 8 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) im Ausmaß von 6.505,70 € geltend gemacht. In der Begründung wurde auf § 10a Abs. 8 KVG hingewiesen. Weiters wurde die Bestimmung des § 7 der Bundesabgabenordnung (BAO) erwähnt.

In der gegenständlichen Berufung wurde angeführt, dass in unmittelbarer Folge zu der Kapitalerhöhung vom 6. November 2002 sich bei der Firma C. erhebliche wirtschaftliche Probleme verbunden mit Zahlungsschwierigkeiten ergeben hätten. Aus diesem Anlass sei der Firma C. von der Finanzverwaltung insgesamt 40 % ihrer Abgabenschuldigkeiten nachgesehen worden. Nicht umfasst von dieser Nachsicht sei der von der Bw. selbst berechnete Gesellschaftsteuerbetrag in Höhe von 16.264,26 € gewesen, da dieser nicht auf dem Steuerkonto der Firma C. aufgeschienen ist. Mit Zahlungsaufforderung vom 26. Februar 2003 sei die Bw. vom Finanzamt Urfahr erstmals aufgefordert worden, den gesamten Gesellschaftsteuerbetrag in Höhe von 16.264,26 € einzuzahlen. Mit Schreiben vom 6. Juni 2003 hätte die Bw. um Nachsicht von 40 % des aushaftenden Gesellschaftsteuerbetrages in Höhe von 6.505,70 € ersucht. Am 16. Juni 2003 hätte die Bw. den Betrag von 9.758,56 € (entspricht 60 %) an das Finanzamt Urfahr überwiesen. Mit Bescheid vom 10. Juli 2003 hätte das Finanzamt Urfahr dieses Ersuchen um Nachsicht mit der Begründung abgewiesen, dass die Behauptung, der Firma C. sei ein Schuldennachlass gewährt worden, alleine keinesfalls eine Abgabennachsicht beim persönlich haftenden Parteienvertreter rechtfertige. Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hätte bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könnte.

Die Bw. führte an, dass gem. § 9 Abs. 1 KVG Steuerschuldner die Kapitalgesellschaft sei, im konkreten Fall also die Firma C.. Gem. § 10a Abs. 8 KVG hafte der Parteienvertreter für die Entrichtung der selbst berechneten Steuer. Daraus ergäbe sich, dass grundsätzlich die Firma C. auch als Schuldner der Gesellschaftsteuer anzusehen ist und deshalb auch der selbst berechnete Gesellschaftsteuerbetrag von der oben angeführten, zwischen der Finanzverwaltung und der Firma C. getroffenen Vergleichsvereinbarung bzw. von der erfolgten Nachsicht von Steuerschulden umfasst gewesen hätte sein müssen. Gerade darin, dass nunmehr vom haftenden Parteienvertreter die Gesellschaftsteuer zur Gänze einbringlich zu machen versucht werde, ohne vorher auch nur einen Versuch zu unternehmen, diese Steuerschuld von der primär zur Zahlung verpflichtenden Firma C. zu erhalten, liege nach Ansicht der Bw. eine Rechtswidrigkeit. Eine Haftungsinanspruchnahme setze zwar nicht voraus, dass die Abgabe dem Erstschuldner gegenüber bereits geltend gemacht wurde, eine Inanspruchnahme vor bzw. statt jener des Erstschuldners werde jedoch nur ausnahmsweise

zulässig sein, etwa wenn der Erstschuldner eine im Firmenbuch gelöschte und bereits beendigte juristische Person ist, was in concreto aber nicht der Fall sei. Aus dem Wesen der Haftung ergäbe sich weiters, dass sie in der Regel nur dann vor bzw. statt Inanspruchnahme des Erstschuldners geltend zu machen ist, wenn ansonsten die Einbringung der Abgaben gefährdet oder erschwert wäre. Es könne der Abgabenbehörde – angesichts der Unterscheidung in Schuldner und Haftende – nicht völlig frei stehen, an welchen von beiden sie sich überhaupt oder zuerst wenden will. Des weiteren verletze das Vorgehen der Behörde den Gleichheitssatz nach Art. 7 B-VG indem sie der Firma C., und damit der Schuldnerin der Gesellschaftsteuer einen Nachlass auf sämtliche Steuerschulden in Höhe von 40 % gewähre und jedoch von der haftenden Berufungswerberin den gesamten Betrag der Gesellschaftsteuer verlange, anstatt diese Abgabenschuldigkeiten ebenfalls in die Vergleichsvereinbarung mit aufzunehmen.

Die Bw. hätte mit der Bezahlung des Betrages von 9.758,56 € am 16. Juni 2003 (entspricht 60 % des offenen Gesellschaftsteuerbetrages) an das Finanzamt Urfahr bereits mehr als guten Willen gezeigt, diese Angelegenheit zu bereinigen, da bei Aufnahme des aushaftenden Gesellschaftsteuerbetrages, ein Betrag entsprechend einer Quote von 60 % von der Firma C. lukriert hätte werden können und die Bw. im Haftungswege lediglich ein Betrag entsprechend einer Quote von 40 % getroffen hätte und somit von der Bw. ohnehin schon eine Quote von 20 % darüber hinaus bezahlt worden wäre. Ergänzend wurde noch ausgeführt, dass die Bw. selbst aufgrund der Krise der Firma C. von den bestehenden Honorarforderungen in Höhe von rund 230.000,00 € eine Reduzierung um rund 158.000,00 € auf rund 72.000,00 € hätte hinnehmen müssen und es aus der Sicht der Bw. im Lichte des Gleichheitssatzes eine besondere Härte darstelle, dass die Bw. nunmehr auch noch für Abgabenverbindlichkeiten der Firma C. in vollem Ausmaß einzustehen hätte.

Ergänzend wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2005, GZ. RV/0541-L/03 betreffend Nachsicht verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 10a Abs. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) sind Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder (Parteienvertreter) nach Maßgabe der Bestimmungen des § 10a Abs. 1 bis 5 KVG befugt, die Steuer für die im § 2 KVG bezeichneten Rechtsvorgänge auch vor Entstehung des Abgabenanspruches als bevollmächtigte eines Steuerschuldners auf dem amtlichen Vordruck selbst zu berechnen (Selbstberechnungsbescheinigung), wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung (§ 10 Abs. 1 KVG) erfolgt. Nach § 10a Abs. 2 KVG haben Parteienvertreter für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalender-

monat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt (§ 66 Abs. 2 BAO) vorzulegen. Wird die Steuer vor Entstehung des Abgabenspruches selbst berechnet und eine Selbstberechnungserklärung (§ 10a Abs. 6 KVG) ausgestellt, um eine Eintragung im Firmenbuch zu ermöglichen, ist der Selbstberechnung die voraussichtliche Höhe der Abgabe zugrunde zu legen. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Nach § 10a Abs. 5 KVG ist die selbst berechnete Steuer spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Im Zweifel ist bei den betreffenden Steuerschuldern eine verhältnismäßige Entrichtung anzunehmen. Eine gem. § 201 BAO festgesetzte Steuer hat den im § 10a Abs. 2 BAO genannten Fälligkeitstag, frühestens jedoch den Tag, an dem die Abgabenschuld entstanden ist. Nach § 10a Abs. 8 KVG haftet der Parteienvertreter für die Entrichtung der selbst berechneten Steuer.

In den parlamentarischen Materialien zu § 10a KVG (1471 d.B. XX.GP.) ist angeführt, dass es sich bei der Selbstberechnung der Abgabe um eine neue Erhebungsform der Gesellschaftsteuer handelt. Hinsichtlich eines gesellschaftsteuerrechtlich relevanten Sachverhaltes könne daher die Abgabe – wahlweise – entweder aufgrund eines Abgabenbescheides nach Vorlage der Abgabenerklärung oder im Wege der Selbstberechnung entrichtet werden. Das Wahlrecht könne vom Steuerschuldner für jeden Rechtsvorgang gesondert ausgeübt werden. Ein Parteienvertreter, der einmal eine Selbstberechnung vorgenommen hat, sei keineswegs verpflichtet, dies künftig in allen anderen Fällen auch zu tun. Nicht erforderlich sei, dass der Parteienvertreter beim Zustandekommen des gesellschaftsteuerrechtlichen Rechtsvorganges oder bei der Errichtung der Urkunde über den Rechtsvorgang mitgewirkt hat. Die Befugnis zur Selbstberechnung umfasse alle der Gesellschaftsteuer unterliegenden Rechtsvorgänge. Auch steuerbefreite Rechtsvorgänge könnten im Rahmen der Selbstberechnung abgewickelt werden. Eine Selbstberechnung sei unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

Der Steuerschuldner müsse sich eines Rechtsanwaltes, eines Notars oder eines Wirtschaftstreuhänders (Parteienvertreters) bedienen. Im Innenverhältnis bedürfe es somit einer entsprechenden Bevollmächtigung. Auch Rechtsanwaltsgesellschaften, Notargesellschaften und Wirtschaftstreuhandgesellschaften hätten ex lege die Befugnis zur Selbstberechnung.

Der Parteienvertreter dürfe nicht von der Befugnis zur Selbstberechnung der Steuer ausgeschlossen sein.

Die Selbstberechnung müsse auf dem amtlichen Vordruck (Selbstberechnungsbescheinigung) erfolgen. Die Selbstberechnungsbescheinigung trete an die Stelle der Abgabenerklärung, welche bei der Selbstberechnung entfällt.

Die Selbstberechnung müsse innerhalb der Frist des § 10 Abs. 1 KVG, die für die Vorlage der Abgabenerklärung vorgesehen ist, erfolgen.

Zu § 10a Abs. 4 ist angeführt, dass die selbst zu berechnende Gesellschaftsteuer spätestens an dem im Gesetz definierten Fälligkeitstag zu entrichten ist. Der Fälligkeitstag falle mit dem Tag zusammen, an dem die Anmeldung spätestens beim Finanzamt vorzulegen ist.

Den allgemeinen Grundsätzen über eine Selbstberechnungsabgabe entsprechend bestimme § 10a Abs. 5 KVG, das dann, wenn nach § 201 BAO ein Bescheid zu erlassen ist, der festgesetzte Steuerbetrag grundsätzlich diesen Fälligkeitstag hätte. Das Leistungsgebot des Bescheides gem. § 201 BAO richte sich an den Schuldner der Gesellschaftsteuer, das sei immer die Kapitalgesellschaft und nicht etwa der Parteienvertreter.

§ 10a Abs. 8 KVG sehe vor, dass die Parteienvertreter für die Entrichtung der selbst berechnenden Gesellschaftsteuer haften. Verfahrensrechtlich werde diese Haftung im Wege eines Haftungsbescheides nach § 224 Abs. 1 BAO geltend gemacht. Der Parteienvertreter hafte nach § 10a Abs. 8 KVG nicht etwa für die Abgabe, sondern nur für die Abfuhr des selbst berechneten Betrages, d.h. eine unrichtige Berechnung der Steuer löse keine Haftung aus.

Befugten Parteienvertreter wurde gem. § 10a Abs. 4 KVG iVm. der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Einreichung von Anbringen, die Akteneinsicht und die Zustellung von Erledigungen in automationsunterstützter Form (Finanzonline – Verordnung 2002), BGBl. II 2002/46 im Zuge der Anmeldung zu Finanzonline für die Übermittlung und Verrechnung der selbst berechneten Abgabenarten eine bundesweit einheitliche Übermittlungssteuernummer vergeben. Auf diese Steuernummer sind die selbst berechnete Grunderwerbsteuer, Schenkungsteuer sowie die Eintragungsgebühr für die Eintragung in das Grundbuch und die selbst berechnete Gesellschaftsteuer abzuführen. Die Einzahlung der selbst berechneten Abgaben sowie der gerichtlichen Eintragungsgebühr hat auf die Übermittlungssteuernummer des Parteienvertreters zu erfolgen. Bei der Einzahlung sind der Anmeldezeitraum und der Gesamtbetrag der in diesen Anmeldezeitraum selbst berechneten Abgaben und der gerichtlichen Eintragungsgebühr anzugeben.

Eine Haftungsinanspruchnahme setzt nicht voraus, dass die Abgabe dem Erstschuldner (Primärschuldner) gegenüber bereits (mit Abgaben- oder Haftungsbescheid) geltend gemacht wurde. Eine Inanspruchnahme vor bzw. statt jener des Erstschuldners wird in der Regel nur ausnahmsweise zulässig sein (Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners). Bei der Selbstberechnung der Steuer durch Parteienvertreter gem.

§ 10a KVG ist vom Gesetzgeber vorgesehen, dass die Entrichtung in erster Linie durch den Parteienvertreter zu erfolgen hat. Die Erlassung eines Leistungsgebotes an den Schuldner der Gesellschaftsteuer (§ 9 Abs. 1 KVG) ist nur in den Ausnahmefällen des § 201 BAO vorgesehen. Wird eine selbst berechnete Gesellschaftsteuer nicht entrichtet, so sieht der Gesetzgeber im § 10a Abs. 8 KVG die Haftung vor, welche mittels Haftungsbescheid gegenüber dem berufsmäßigen Parteienvertreter geltend zu machen ist. Aus den Regelungen des § 10a KVG über die Selbstberechnung der Steuer durch Parteienvertreter ist nicht zu entnehmen, dass im Falle der Nichtentrichtung der Gesellschaftsteuer sich das Finanzamt in erster Linie an den Primärschuldner zu halten hat. Wurde die Erhebungsform der Selbstberechnung gewählt, so trifft die Verpflichtung zur Abfuhr der Gesellschaftsteuer in erster Linie den Parteienvertreter. Daher wurde im § 10a Abs. 8 KVG auch eine entsprechende Haftungsbestimmung normiert. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates tritt bei dieser Erhebungsform der Gesellschaftsteuer die Nachrangigkeit der Haftung in den Hintergrund. Es ist nämlich zu bedenken, dass einerseits der Abgabepflichtige sich für diese Erhebungsform der Gesellschaftsteuer entschieden hat. Andererseits hat sich auch der befugte Parteienvertreter bereit erklärt, für den Abgabepflichtigen die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer vorzunehmen. Mit der Übernahme dieser Verpflichtung hat der berufsmäßige Parteienvertreter auch die Verpflichtung übernommen für die Entrichtung der Steuer bis spätestens zum Fälligkeitstag zu sorgen (§ 10a Abs. 5 KVG). Kann der befugte Parteienvertreter dieser Verpflichtung – aus welchen Gründen auch immer – nicht nachkommen, so muss er mit einer Haftung gem. § 10a Abs. 8 KVG rechnen.

Im gegenständlichen Fall wurde jene Gesellschaftsteuerschuld, für die gegenüber der Bw. die Haftung gemäß § 10a Abs. 8 KVG iVm. § 224 BAO geltend gemacht wurde, bereits durch die Verrechnung mit Zahlungen gemäß § 214 Abs. 1 BAO getilgt. Ob diese Tilgung zulässig war, ist nicht im gegenständlichen Verfahren sondern allenfalls in einem Abrechnungsverfahren (§ 216 BAO) zu klären. Für die gegenständliche Haftung ist jedoch der Grundsatz der materiellen Akzessorietät (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 7 Tz. 11) maßgeblich. Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt insbesondere voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht erloschen ist. Da zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung die strittige Gesellschaftsteuer bereits getilgt war und somit diese Abgabenschuld bereits erloschen war, kommt die Geltendmachung der Haftung nicht in Betracht. Der angefochtene Bescheid war daher aufzuheben.

Linz, am 12. Juli 2005