



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der H, vom 19. September 2001 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 26. Juni 2001, mit dem die Berufungswerberin gemäß § 12 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma M OEG im Ausmaß von 320.571,00 S (23.296,80 €) in Anspruch genommen wurde, und vom 26. November 2001 gegen den Bescheid vom 18. Oktober 2001, mit dem ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben abgewiesen wurde, entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Haftungsbescheid wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in EUR
Umsatzsteuer	1995	946,37
Umsatzsteuer	1996	5.000,00
Summe		5.946,37

- 2) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Aussetzung der Einhebung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3.11.1993 wurde von FM und der Berufungswerberin die im Firmenbuch unter der FN 000 protokolierte Firma M OEG gegründet. Als Unternehmensgegenstand wurde die Ausübung des Mietwagengewerbes mit Omnibussen ange-

geben. Die Berufungswerberin wurde zur gewerberechtlichen Geschäftsführerin bestellt. Beide Gesellschafter leisteten eine Bareinlage in Höhe von 10.000,00 S. Die Geschäftsführung und Vertretung oblag beiden Gesellschaftern gemeinsam. Jedem Gesellschafter stand ein auf seinen Gewinnanteil nicht anzurechnender, auch im Verlustfalle auszuzahlender Vorweggewinn in Höhe von 180.000,00 S zu. Ein nach Abzug dieser Vorweggewinne verbleibender Gewinn bzw. Verlust wurde je zur Hälfte geteilt.

Aufgrund einer Anzeige des Arbeitsinspektors wurde zur Klärung der Frage, ob es sich bei dieser Gesellschaft "um ein Autobusunternehmen oder nur um eine reine Vermietung von KFZ" handle, am 18.11.1996 eine Nachschau gemäß § 144 BAO vorgenommen. Dabei wurde festgestellt, dass die OEG kein Autobusunternehmen betreibe, sondern ausschließlich die Vermietung von zwei Autobussen an jugoslawische Firmen, und der wahre Machthaber des Unternehmens WH (Ehegatte der Berufungswerberin) sei. Weiters wurden unter anderem der Ort der Geschäftsleitung und der Abstellort der beiden Busse festgestellt.

Mit Abtretungsvertrag vom 19.11.1996 trat die Berufungswerberin ihren Gesellschaftsanteil an der M OEG an BK ab. Diese Abtretung wurde am 30.11.1996 im Firmenbuch eingetragen.

In der Zeit vom 14.4.1999 bis 21.12.1999 wurde (mit Unterbrechungen) bei der Gesellschaft eine Prüfung gemäß § 151 BAO betreffend die Jahre 1995 bis 1998 durchgeführt. Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 16.3.2000 unter Wiederaufnahme des Verfahrens einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 1995 mit einer Nachforderung in Höhe von 61.600,00 S sowie einen Umsatzsteuer(erst)bescheid für 1996 mit einer Nachforderung von 258.971,00 S.

Mit Haftungsbescheid vom 26.6.2001 wurde die Berufungswerberin gemäß § 12 BAO für diese beiden Umsatzsteuernachforderungen in Anspruch genommen.

Nachdem zwei Zustellversuche erfolglos verlaufen waren, wurde unter der damals aktuellen Anschrift der Berufungswerberin eine Zustellung mittels RSa-Brief vorgenommen. Am 16.8.2001 erfolgte eine Hinterlegung der Sendung beim Postamt.

Mit Schriftsatz vom 19.9.2001 wurde gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben. Zur Rechtzeitigkeit der Berufung wurde ausgeführt, dass die Hinterlegung des Schriftstückes beim Postamt aufgrund einer urlaubsbedingten Abwesenheit der Berufungswerberin von der Abgabestelle unzulässig gewesen sei. Erstmalig habe sie von diesem Schriftstück durch dessen Behebung am 21.8.2001 Kenntnis erlangt. Zur Haftungsinanspruchnahme selbst führte die Berufungswerberin aus, dass sie bis 21.11.1996 (Einlangen des Gesuches beim Firmenbuchgericht) persönlich haftende Gesellschafterin der Primärschuldnerin gewesen sei. Es bestünde daher dem Grunde nach gemäß § 128 HGB eine Haftung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft bis zum Ausscheiden als Gesellschafter für jene Verbindlichkeiten, die bis zu

diesem Zeitpunkt entstanden seien. Gemäß § 159 HGB würden derartige Ansprüche innerhalb von fünf Jahren nach dem Ausscheiden, spätestens jedoch mit dem Eintritt der Verjährung der Forderung an sich verjähren. Die Verjährungsfrist decke sich daher mit § 207 Abs. 2 BAO. Die Ansprüche gegen die Gesellschaft für das Jahr 1995 seien jedoch zum Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides (maßgeblich sei die Zustellung) bereits verjährt gewesen. Die Erlassung eines Haftungsbescheides für die Umsatzsteuer 1995 sei daher zu Unrecht erfolgt. Eine Haftung für die Umsatzsteuer 1996 sei überhaupt nur dann denkbar, wenn die Umsatzsteuerschuld vor dem 21.11.1996 entstanden sei, da sie "für Umsatzsteuern keine Haftung treffen kann, und auch kein handlungsrechtliches Argument für eine Haftung sprechen würde". Aber auch Haftungstatbestände nach der BAO würden ausscheiden, da für die Nichtentrichtung von Abgaben, die nach dem Ausscheiden des persönlich haftenden Gesellschafters entstanden seien, eine "Verschuldenshaftung im Sinne des § 9 BAO" begrifflich ausscheide. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Jahreserklärung 1996 sei sie auch nicht mehr vertretungsbefugt gewesen und hätte keine Maßnahmen zur Begleichung der Verbindlichkeiten setzen können. Eine Haftung wäre nur denkbar, wenn es sich um Umsatzsteuern handelte, die vor dem 20.11.1996 entstanden seien. Diesbezügliche Feststellungen fehlten jedoch.

Gleichzeitig beantragte die Berufungswerberin eine Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben gemäß § 212a BAO.

Mit Bescheid vom 16.10.2001 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Haftungsbescheid als verspätet zurück.

Mit Bescheid vom 18.10.2001 wurde der Aussetzungsantrag unter Hinweis auf den Zurückweisungsbescheid vom 16.10.2001 abgewiesen.

Mit Eingaben vom 26.11.2001 wurde gegen diese beiden Bescheide Berufung erhoben.

Nachdem das Finanzamt die behauptete Ortsabwesenheit der Berufungswerberin im Zeitpunkt der Hinterlegung des Haftungsbescheides überprüft hatte, gab es mit Berufungsvorentscheidung vom 16.7.2004 der Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid statt, und hob diesen auf.

Am 16.7.2004 legte das Finanzamt die damit wieder unerledigte Berufung vom 19.9.2001 gegen den Haftungsbescheid sowie die Berufung vom 26.11.2001 gegen die Abweisung der beantragten Aussetzung der Einhebung der Haftungsschuld dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt der erkennenden Behörde vom 17.10.2005 wurden der Berufungswerberin Ablichtungen des BP-Berichtes vom 16.3.2000, der Niederschrift über die Schlussbesprechung

vom 20.12.1999 und der Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Kalendervierteljahr 1996 übermittelt, und um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

"1) Sie haben mit Abtretungsvertrag vom 19.11.1996 ihren Gesellschaftsanteil an der Firma M OEG an BK abgetreten. Diese Abtretung wurde am 30.11.1996 im Firmenbuch eingetragen. Soweit ein Gesellschafter für Gesellschaftsschulden im Zeitpunkt seines Ausscheidens haftet, dauert seine Haftung nach allgemeinen, durch § 159 HGB nur bestätigten Grundsätzen fort. Ihrem Umfang nach bezieht sich die Haftung des Ausscheidenden auf diejenigen Verbindlichkeiten, deren Rechtsgrund zum Zeitpunkt seines Ausscheidens gelegt war. Auf Fälligkeit kommt es nicht an. Hinsichtlich solcher Verbindlichkeiten, die zwischen dem Ausscheiden des Gesellschafters und Registrierung bzw. Bekanntmachung entstanden sind, ist § 15 Abs. 1 HGB zu beachten (Straube, HGB-Kommentar³, § 128 Tz. 20).

In der Berufung wurde zutreffend ausgeführt, dass dem Grunde nach eine Haftung für jene Verbindlichkeiten der Gesellschaft besteht, die bis zum Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft entstanden sind.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sind.

Ihr Ausscheiden aus der Gesellschaft wurde am 30.11.1996 im Firmenbuch protokolliert und mit Ablauf dieses Tages wirksam. Die gegenständliche Haftung kommt daher für die Umsatzsteuer 1995 zur Gänze, für die Umsatzsteuer 1996 dagegen nur für die Monate Jänner bis November in Betracht. Die Umsatzsteuer für Dezember 1996 ist somit aus der Haftungssumme auszuscheiden. Dies ist im vorliegenden Fall insofern schwierig, als im BP-Bericht vom 16.3.2000 bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.12.1999 bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die Umsätze für das Jahr 1996 nur in einer Gesamtsumme angeführt werden. Auch waren von der Gesellschaft keine monatlichen, sondern vierteljährliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden.

Sie werden daher ersucht, die Umsätze und Vorsteuern für Dezember 1996 bekannt zu geben. Denkbar wäre auch, dass im Wege einer Schätzung ein Drittel der für das vierte Quartal 1996 gemeldeten Vorauszahlung, somit 38.953,66 S (1/3 von 116.861,00 S) als Umsatzsteuer für Dezember 1996 in Ansatz gebracht wird. Bemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass die im Punkt 4 der Niederschrift angeführte Bemessungsgrundlage von 1.043.349,73 S zuzüglich der Erträge aus dem Anlagenverkauf von 400.000,00 S sich mit der Summe der vorangemeldeten Umsätze deckt.

2) Zur Frage der Verjährung wurde in der Berufung auf die Bestimmung des § 159 HGB verwiesen. Demnach verjähren die Ansprüche gegen einen Gesellschafter aus Verbindlich-

keiten der Gesellschaft in fünf Jahren nach dem Ausscheiden des Gesellschafters (§ 159 Abs. 1 HGB). Die Verjährung beginnt mit dem Ende des Tages, an welchem das Ausscheiden des Gesellschafters in das Firmenbuch eingetragen wird (§ 159 Abs. 2 HGB).

Im Zeitpunkt der Wirksamkeit des Ausscheidens aus der Gesellschaft mit Ablauf des 30.11.1996 bestand die Haftung dem Grunde nach für die Umsatzsteuer 1995 und die Umsatzsteuern Jänner bis November 1996. Die Verjährungsfrist des § 159 Abs. 1 HGB begann mit Ablauf des 30.11.1996 zu laufen und endete am 30.11.2001. Der gegenständliche Haftungsbescheid datiert vom 26.6.2001, wurde am 22.8.2001 zugestellt, und erging somit vor Ablauf der Verjährungsfrist.

3) Die Tätigkeit der Gesellschaft wurde eingestellt, die Gewerbeberechtigung endete bereits am 27.4.1999, die letzte Veranlagung erfolgte für das Jahr 1999, verwertbares Gesellschaftsvermögen ist nicht aktenkundig. Insofern in der Berufung ein Verschulden am Abgabenausfall bestritten wurde, ist darauf hinzuweisen, dass die Gesellschafterhaftung gemäß § 12 BAO keine verschuldensabhängige Haftung wie die Vertreterhaftung nach § 9 BAO ist".

Nach gewährter Fristverlängerung wurde dazu in einer Stellungnahme vom 15.12.2005 ausgeführt, dass die Umsatzsteuer 1995 gegenüber der Berufungswerberin erst mit Haftungsbescheid vom 26.6.2001, zugestellt am 21.8.2001, "festgesetzt" worden sei. Gemäß § 207 BAO bzw. § 159 HGB sei die Forderung verjährt. Weiters sei die Umsatzsteuerforderung auch gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt, zumal seit Beginn der Fälligkeit der Abgabe ein längerer Zeitraum als fünf Jahre vergangen sei. Eine allfällige Hemmung der Einhebungsverjährung durch Einbringungsmaßnahmen bei den früheren Gesellschaftern sei gegenüber der Berufungswerberin nicht gegeben. Gemäß § 159 Abs. 1 HGB verjährten Ansprüche gegen einen Gesellschafter fünf Jahre nach dem Ausscheiden des Gesellschafters, sofern nicht der Anspruch gegen die Gesellschaft einer kürzeren Verjährung unterliege. Die Umsatzsteuerforderungen 1995 seien spätestens mit 31.12.2000 verjährt gewesen. Die "Annahme der Verjährung mit Ausscheiden aus der Gesellschaft würde eine unzulässige Verlängerung der Verjährung um ein Jahr darstellen". Verjähre der Anspruch gegen die Gesellschaft früher, so sei dieser Zeitpunkt maßgeblich (SZ 44/142). Eine nachträgliche Verlängerung der Verjährungsfrist gegen die Gesellschaft, z.B. als Folge eines rechtskräftigen Urteils, wirke nicht auch gegen den Gesellschafter (Koppensteiner in Straube, HGB-Kommentar zu § 159 Rz. 5 mwN). Hinsichtlich der Umsatzsteuer 1996 wies die Berufungswerberin darauf hin, dass trotz umfangreicher Erhebungen keine Unterlagen mehr beigeschafft werden hätten können, aus welchen die Umsatzsteuer für Dezember 1996 errechenbar wäre. Für diese Umsatzsteuer hafte sie auf Grund ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft jedenfalls nicht mehr. Hinsichtlich der Umsatzsteuerforderungen der übrigen Monate werde nochmals auf §§ 207 und 238 BAO iVm § 159 HGB verwiesen. Nachdem der Haftungsbescheid erst am 21.8.2001 zugestellt

worden sei, seien sämtliche Umsatzsteuerforderungen bis einschließlich 07/1996 verjährt. Es werde nochmals ausdrücklich auf § 159 Abs. 1 HGB verwiesen und festgehalten, dass der Umsatzsteueranspruch gegen die Gesellschaft im genannten Zeitraum am 31.7.2001 verjährt sei. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist durch die Bestimmungen des § 159 HGB sei nicht zulässig. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 08/1996 bis 11/1996 fehlten gänzlich allfällige Feststellungen, um welchen Betrag es sich handle bzw. welche Steuerschuld entstanden sei.

In einem weiteren Vorhalt der erkennenden Behörde vom 28.12.2005 wurde die Berufungswerberin eingeladen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

1) Umsatzsteuer 1995

*§ 159 Abs. 1 HGB fixiert die Verjährungsfrist mit höchstens fünf Jahren. In diesem Zusammenhang kommt es auf die **Verhältnisse in dem für die Fristberechnung gemäß Abs. 2 und 3 maßgebenden Zeitpunkt** an. Eine **nachträgliche** Verlängerung der Verjährungsfrist gegen die Gesellschaft, z.B. als Folge eines rechtskräftigen Urteils, wirkt nicht auch gegen den Gesellschafter (Koppensteiner in Straube, HGB, § 159 Tz. 5 mwN).*

Maßgebender Zeitpunkt ist im vorliegenden Fall das Ende des Tages, an welchem das Ausscheiden der Berufungswerberin in das Firmenbuch eingetragen wurde (§ 159 Abs. 2 HGB), somit der 30.11.1996. Es ist daher entscheidend, bis zu welchem Zeitpunkt die Festsetzungsverjährung des § 207 BAO gegenüber der Gesellschaft am 30.11.1996 noch lief.

*Das Recht, gegenüber der Gesellschaft die Umsatzsteuer 1995 festzusetzen, verjährt gemäß § 207 Abs. 2 BAO binnen fünf Jahren. Die Verjährungsfrist begann mit dem Ablauf des **Jahres**, in dem der Abgabenanspruch entstanden war (§ 208 Abs. 1 BAO). Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sind. Die Abgabenansprüche hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 waren daher im Lauf des Jahres 1995 entstanden. Die Verjährungsfrist begann somit mit Ablauf des Jahres 1995 zu laufen, und hätte grundsätzlich am 31.12.2000 geendet.*

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr.

Aufgrund einer Anzeige des Arbeitsinspektors wurde zur Klärung der Frage, ob es sich bei der Firma M OEG um ein Autobusunternehmen oder nur um eine reine Vermietung von KFZ handelt, am 18.11.1996 eine Nachschau gemäß § 144 BAO vorgenommen (Beilage 1). Dabei wurde festgestellt, dass die OEG kein Autobusunternehmen betreibe, sondern ausschließlich

die Vermietung von zwei Autobussen an jugoslawische Firmen, und der wahre Machthaber des Unternehmens WH (Ehegatte der Berufungswerberin) sei. Weiters wurden unter anderem der Ort der Geschäftsleitung und der Abstellort der beiden Busse festgestellt. Dieser Nachschau kam verjährungsunterbrechende Wirkung zu (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz. 18).

Diese Unterbrechungshandlung wurde **vor** dem Ausscheiden der Berufungswerberin aus der Gesellschaft gesetzt, und verlängerte daher **vor** dem 30.11.1996 **gegenüber der Gesellschaft** die laufende Verjährungsfrist zur Festsetzung der Umsatzsteuer vom 31.12.2000 bis zum 31.12.2001.

Im Zeitpunkt des Ausscheidens der Berufungswerberin aus der Gesellschaft (30.11.1996) lief die Festsetzungsverjährung gegenüber der Gesellschaft somit bis 31.12.2001. Im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides war daher hinsichtlich der Umsatzsteuer 1995 noch keine Verjährung eingetreten.

2) Umsatzsteuer 1996

Wie bereits unter Punkt 1 ausgeführt, entsteht gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sind. Die Festsetzungsverjährung beginnt mit dem Ablauf des **Jahres (nicht des Monats)**, in dem der Abgabenanspruch entstanden war (§ 208 Abs. 1 BAO). Die Abgabenansprüche hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 waren daher im Lauf des Jahres 1996 entstanden. Die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Umsatzsteuer 1996 begann somit mit Ablauf des Jahres 1996 zu laufen, und endete (schon ohne Unterbrechungshandlung) erst am 31.12.2001 und somit nach Erlassung des Haftungsbescheides.

Zu den in der Stellungnahme vom 15.12.2005 vermissten Feststellungen zum Inhalt der Steuerschuld wird auf die bereits übermittelten Ablichtungen des BP-Berichtes vom 16.3.2000 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.12.1999 verwiesen. Ergänzend werden noch Ablichtungen der Umsatzsteuerbescheide 1995 und 1996 vom 16.3.2000 übermittelt, in denen die haftungsgegenständlichen Nachforderungen sowie die Bemessungsgrundlagen ausgewiesen sind.

Da zur Umsatzsteuer für Dezember 1996 keine Unterlagen mehr beigeschafft werden konnten, wird diese im Schätzungswege ermittelt, und wie bereits im Vorhalt vom 17.10.2005 angesprochen dafür ein Betrag von 38.953,66 S in Ansatz gebracht werden.

Zu diesem Vorhalt wurde keine schriftliche Stellungnahme abgegeben. Der Rechtsvertreter teilte am 16.1.2006 telefonisch mit, dass er die im Vorhalt vom 28.12.2005 dargelegte Rechtsansicht teilen müsse. Die Berufungswerberin sei aber nicht in der Lage, die nach Abzug der Umsatzsteuer für Dezember 1996 verbleibende Haftungsschuld von rund 20.000,00 € zur

Gänze zu begleichen. Diesfalls müsste ein Konkursantrag in Erwägung gezogen werden. Sie werde versuchen, dem Finanzamt eine Abschlagszahlung anzubieten. Dazu wurde auch eine eingehende Darstellung der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse übermittelt.

In weiterer Folge vereinbarte die Berufungswerberin mit dem Finanzamt die Leistung einer Abschlagszahlung in Höhe von 5.000,00 € in drei Raten (fällig im Juli 2006, November 2006 und März 2007). Daneben war durch Umbuchungen von Guthaben aus der Veranlagung der Berufungswerberin zur Einkommensteuer 2001 und 2003 in Höhe von 472,37 € und 474,00 € ein Teil der haftungsgegenständlichen Abgaben bereits abgedeckt worden, sodass insgesamt ein Gesamtbetrag von 5.946,37 € entrichtet werden wird.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Haftungsbescheid

Gemäß § 12 BAO haften die Gesellschafter von als solche abgabepflichtigen und nach bürgerlichem Recht voll oder teilweise rechtsfähigen Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit persönlich für die Abgabenschulden der Personenvereinigung. Der Umfang der Haftung richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts.

Auf die OEG sind gemäß § 4 EEG die §§ 105 bis 160 HGB anzuwenden. Die Gesellschafter der OEG haften den Gläubigern der Gesellschaft als Gesamtschuldner persönlich, unbeschränkt und unmittelbar (Stoll, BAO, 153).

Durch § 12 BAO wurden die handelsrechtlichen Regelungen über die Möglichkeiten der Inanspruchnahme der OEG und ihrer Gesellschafter in das Abgabenrecht übertragen, sodass dem Abgabengläubiger die *nach handelsrechtlichen Maßstäben* zu beurteilenden Gläubiger-(Zugriffs-)rechte ebenso wie dem Zivilgläubiger offen stehen. Diese Gläubigerrechte sind aber wegen Abgabenforderungen abgabenverfahrensrechtlich, also im Administrativverfahren geltend zu machen, und zwar in Bezug auf die Abgabenschulden der Gesellschaft durch Abgabenbescheide an diese, in Bezug auf die Heranziehung der Gesellschafter für die Abgabenschulden der Gesellschaft mit Haftungsbescheid (Stoll, BAO, 147).

Die Ansprüche gegen die Gesellschafter aus Abgabenverbindlichkeiten der Gesellschaft bleiben auch nach Austritt aus der Gesellschaft oder nach Auflösung aus der Gesellschaft bis zum Ablauf der Verjährung (§ 159 HGB) bestehen (Stoll, BAO, 149).

Da sich der Umfang der Haftung gemäß § 12 BAO nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts richtet, die Rechte des Abgabengläubigers nach handelsrechtlichen Maßstäben zu beurteilen sind und diesem nicht mehr Rechte zustehen können wie einem Zivilgläubiger, geht

die Verjährungsbestimmung des § 159 HGB der für die Geltendmachung von Haftungen grundsätzlich maßgebenden Bestimmung des § 238 BAO vor.

Gemäß § 159 Abs. 1 HGB verjähren die Ansprüche gegen einen Gesellschafter aus Verbindlichkeiten der Gesellschaft in fünf Jahren nach der Auflösung der Gesellschaft oder nach dem Ausscheiden des Gesellschafters, sofern nicht der Anspruch gegen die Gesellschaft einer kürzeren Verjährung unterliegt.

Die Verjährung beginnt mit dem Ende des Tages, an welchem die Auflösung der Gesellschaft oder das Ausscheiden des Gesellschafters in das Firmenbuch des für den Sitz der Gesellschaft zuständigen Gerichts eingetragen wird (§ 159 Abs. 2 HGB).

Durch diese Bestimmungen soll für die Zeit nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters dessen persönliche Haftung zeitlich begrenzt werden. Das Gesetz setzt deshalb im § 159 Abs. 1 HGB eine Höchstgrenze für die Verjährungsfrist fest (OGH 16.9.1971, 80b194/71, SZ 44/142).

Die Berufungswerberin war seit Gründung der Gesellschaft persönlich haftende Gesellschafterin der Primärschuldnerin. Mit Abtretungsvertrag vom 19.11.1996 trat sie ihren Gesellschaftsanteil ab, diese Abtretung wurde am 30.11.1996 im Firmenbuch eingetragen.

Mit Ablauf des 30.11.1996 begann daher die fünfjährige Verjährungsfrist des § 159 HGB zu laufen, und endete am 30.11.2001. Die Heranziehung der Berufungswerberin zur Haftung für Abgaben der Gesellschaft erfolgte vor diesem Zeitpunkt.

Wie bereits im Vorhalt der erkennenden Behörde vom 28.12.2005 ausgeführt, fixiert § 159 Abs. 1 HGB die Verjährungsfrist mit höchstens fünf Jahren. In diesem Zusammenhang kommt es auf *die Verhältnisse in dem für die Fristberechnung gemäß Abs. 2 und 3 maßgebenden Zeitpunkt* an. Eine *nachträgliche* Verlängerung der Verjährungsfrist gegen die Gesellschaft, z.B. als Folge eines rechtskräftigen Urteils, wirkt nicht auch gegen den Gesellschafter (Koppensteiner in Straube, HGB, § 159 Tz. 5 mwN). Maßgebender Zeitpunkt ist im vorliegenden Fall das Ende des Tages, an welchem das Ausscheiden der Berufungswerberin in das Firmenbuch eingetragen wurde (§ 159 Abs. 2 HGB), somit der 30.11.1996. Es ist daher entscheidend, bis zu welchem Zeitpunkt die Festsetzungsverjährung des § 207 BAO gegenüber der Gesellschaft am 30.11.1996 noch lief. Das Recht, gegenüber der Gesellschaft die Umsatzsteuer 1995 festzusetzen, verjährte gemäß § 207 Abs. 2 BAO binnen fünf Jahren. Die Verjährungsfrist begann mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden war (§ 208 Abs. 1 BAO). Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden sind. Die Abgabenansprüche hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 waren daher im Lauf des Jahres 1995 durch die Ausführung der Lieferungen und

Leistungen der Gesellschaft entstanden. Die Verjährungsfrist begann somit mit Ablauf des 31.12.1995 zu laufen, und hätte grundsätzlich am 31.12.2000 geendet. Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. Der am 18.11.1996 durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO kam verjährungsunterbrechende Wirkung zu (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz. 18). Diese Unterbrechungshandlung wurde *vor dem Ausscheiden der Berufungswerberin aus der Gesellschaft* gesetzt, und verlängerte daher *vor dem 30.11.1996 gegenüber der Gesellschaft* die laufende Verjährungsfrist zur Festsetzung der Umsatzsteuer vom 31.12.2000 bis zum 31.12.2001. Im Zeitpunkt des Ausscheidens der Berufungswerberin aus der Gesellschaft (30.11.1996) lief die Festsetzungsverjährung gegenüber der Gesellschaft somit bis 31.12.2001. Im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides war daher hinsichtlich der Umsatzsteuer 1995 noch keine Verjährung eingetreten.

Die Abgabenansprüche hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 waren gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG im Lauf des Jahres 1996 durch die Ausführung der Lieferungen und Leistungen der Gesellschaft entstanden. Die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Umsatzsteuer 1996 begann gemäß § 208 Abs. 1 BAO mit Ablauf des 31.12.1996 zu laufen, und endete (schon ohne Unterbrechungshandlung) erst am 31.12.2001 und somit nach Erlassung des Haftungsbescheides.

Das Ausscheiden der Berufungswerberin aus der Gesellschaft wurde am 30.11.1996 im Firmenbuch protokolliert und mit Ablauf dieses Tages wirksam. Die gegenständliche Haftung kommt daher für die Umsatzsteuer 1995 zur Gänze, für die Umsatzsteuer 1996 dagegen nur für die Monate Jänner bis November in Betracht. Die Umsatzsteuer für Dezember 1996 ist somit aus der Haftungssumme auszuscheiden. Dies war im vorliegenden Fall insofern schwierig, als im BP-Bericht vom 16.3.2000 bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.12.1999 bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen die Umsätze für das Jahr 1996 nur in einer Gesamtsumme angeführt werden. Auch waren von der Gesellschaft keine monatlichen, sondern vierteljährliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden. Die Berufungswerberin wurde daher ersucht, die Umsätze und Vorsteuern für Dezember 1996 bekannt zu geben. Diesem Ersuchen konnte jedoch nicht entsprochen werden, da trotz umfangreicher Erhebungen keine Unterlagen mehr beigeschafft werden hätten können, aus welchen die Umsatzsteuer für Dezember 1996 errechenbar wäre. Diese Umsatzsteuer musste daher gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Es wurde dazu ein Drittel der für das vierte Quartal 1996 gemeldeten Vorauszahlung, somit 38.953,66 S (1/3 von 116.861,00 S) als Umsatzsteuer für Dezember 1996 in Ansatz gebracht. Die haftungsgegenständliche Umsatz-

steuer 1996 verminderte sich daher von 258.971,00 S laut Haftungsbescheid um diesen Betrag von 38.953,66 S auf 220.017,34 S (15.989,28 €).

Die Haftung gemäß § 12 BAO ist keine Ausfallhaftung. Zu berücksichtigen ist jedoch auch hier das Prinzip der Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Der Haftende darf in der Regel nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Einbringung der Abgabe beim Hauptschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Dazu wurde im Vorhalt der erkennenden Behörde vom 17.10.2005 festgestellt, dass die Tätigkeit der Gesellschaft eingestellt wurde, die Gewerbeberechtigung bereits am 27.4.1999 endete, die letzte Veranlagung für das Jahr 1999 erfolgte, und verwertbares Gesellschaftsvermögen nicht aktenkundig sei. Von der Berufungswerberin wurde dies nicht bestritten. Es ist daher davon auszugehen, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft uneinbringlich sind. Das Finanzamt nahm nicht nur die Berufungswerberin, sondern auch den zweiten Gründungsgesellschafter FM, der laut Gesellschaftsvertrag ebenso wie die Berufungswerberin eine Bareinlage von 10.000,00 S geleistet hatte und dem gleichfalls ein Vorweggewinn in Höhe von 180.000,00 S zustand, für die haftungsgegenständlichen Abgaben in Anspruch. Dieses Haftungsverfahren verlief jedoch erfolglos. Von der Berufungswerberin konnte dagegen ein Teil der Haftungsschuld durch Umbuchung von Guthaben am persönlichen Abgabenkonto in Höhe von insgesamt 946,37 € (472,37 € aus der Einkommensteuerveranlagung 2001 und 474,00 € aus der Einkommensteuerveranlagung 2003) bereits eingebrochen werden. In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass Zahlungen des Hauptschuldners zwar den von ihm zu entrichtenden Haftungsbetrag vermindern, aber nichts an dem grundsätzlich im Haftungsbescheid (bzw. einer Berufungsentscheidung) aufzuerlegenden Umfang der Haftungspflicht ändern (vgl. VwGH 27.1.2000, 97/15/0191). Weiters hat die Berufungswerberin für die verbleibende Haftungsschuld mit dem Finanzamt eine ihren wirtschaftlichen Verhältnissen angemessene Abschlagszahlung in Höhe von 5.000,00 € vereinbart. Insgesamt gesehen war die Haftungsinanspruchnahme daher zweckmäßig, da damit ein Teil der bei der Primärschuldnerin uneinbringlichen Abgaben im Haftungsweg doch noch eingebrochen werden kann. Der Berufungswerberin ist zwar zugute zu halten, dass die haftungsgegenständlichen Abgaben bereits lange zurückliegende Zeiträume betreffen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die Abgaben erst im Zuge der im Jahr 1999 durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt werden konnten, im Jahr 2000 die Festsetzung gegenüber der Primärschuldnerin erfolgte, und im Jahr 2001 die Heranziehung der Berufungswerberin zur Haftung. Die Geltendmachung der Haftung erfolgte somit in einem angemessenen zeitlichen Zusammenhang mit der Abgabenfestsetzung.

Der Berufung wurde unter Berücksichtigung der erwähnten Guthabensumbuchungen und der Zahlungsvereinbarung mit dem Finanzamt dahin stattgegeben, dass die Haftungsinanspruchnahme auf insgesamt 5.946,37 € eingeschränkt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2) Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehr des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig Erfolg versprechend erscheint, oder insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist (§ 212a Abs. 2 BAO).

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabenbetrages enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabenbetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen (§ 212a Abs. 3 BAO).

Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden (§ 212a Abs. 4 BAO).

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung oder anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabenbetrag

sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein (§ 212a Abs. 5 BAO).

Die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung von Abgaben setzt schon nach dem Gesetzeswortlaut voraus, dass eine dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Berufung noch anhängig ist. Ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung kommt die Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht (so z.B. VwGH 3.10.1996, 96/16/0200). Über die dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Haftungsberufung wurde mit der gegenständlichen Entscheidung (Spruchteil 1) bereits abgesprochen.

Eine andere Auslegung des § 212a BAO dahingehend, dass auch nach Erledigung der einem Aussetzungsantrag zugrunde liegenden Berufung eine Bewilligung der Aussetzung der Einhebung geboten sein könnte, ist weder aus Rechtsschutzgründen erforderlich, noch wäre eine solche Vorgangsweise aus verfahrensökonomischen Erwägungen zweckmäßig. In einem solchen Fall wäre gleichzeitig mit der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 5 dritter Satz wieder der Ablauf derselben zu verfügen.

Schon der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 11.12.1986, G 119/86, mit dem die Bestimmung des § 254 BAO aufgehoben wurde, ausgeführt, das rechtsstaatliche Prinzip verlange Rechtsschutzeinrichtungen, die nach ihrer Zweckbestimmung ein Mindestmaß an faktischer Effizienz für den Rechtsschutzwerber aufweisen. Es gehe nicht an, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potenziell rechtswidrigen Entscheidung zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt sei.

Als Folge dieses Erkenntnisses wurde die Bestimmung des § 212a in die BAO eingefügt. Auch nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes muss das erwähnte Mindestmaß an faktischer Effizienz einer Berufung nur bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels gegeben sein. Nach Abschluss des Berufungsverfahrens bedarf es dieses Rechtsschutzes nicht mehr.

Einem Aussetzungsantrag kommen zwei Rechtswirkungen zu. Gemäß § 230 Abs. 6 BAO dürfen Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der davon nach Maßgabe des § 212a Abs. 1, 2 lit. b und 3 letzter Satz betroffenen Abgaben bis zu seiner Erledigung weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (vollstreckungshemmende Wirkung).

Gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5, oder 6 gehemmt ist (säumniszuschlagsemmende Wirkung).

Durch diese Bestimmungen wird sichergestellt, dass für den Rechtsschutzsuchenden mit dem Aussetzungsantrag ein Aufschub der Zahlungsverpflichtung bewirkt wird.

Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu (§ 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO).

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO ist eine mittels Haftungsbescheid geltend gemachte Haftungsschuld binnen einer Frist von einem Monat (ab Zustellung des Haftungsbescheides) zu entrichten. Wird innerhalb dieser Frist nicht nur gegen den Haftungsbescheid Berufung erhoben, sondern wie im gegenständlichen Fall gleichzeitig auch die Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben beantragt, liegt ein zeitgerechter Aussetzungsantrag im Sinne des § 212a Abs. 7 zweiter Satz vor, dem vollstreckungs- und säumniszuschlagsemmende Wirkung zukommt.

Bei Abweisung eines solchen zeitgerechten Aussetzungsantrages steht zur Entrichtung der Haftungsschuld gemäß § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO eine Nachfrist von einem Monat (ab Zustellung des Abweisungsbescheides) zu.

Gemäß § 230 Abs. 2 BAO dürfen während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden. Gemäß der bereits zitierten Bestimmung des § 217 Abs. 4 lit. b BAO fällt während dieser Zeit auch kein Säumniszuschlag an. Innerhalb der Nachfrist des § 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO dauert daher die vollstreckungs- und säumniszuschlagsemmende Wirkung des Aussetzungsantrages fort.

Wird innerhalb dieser Nachfrist gegen die Abweisung des Aussetzungsantrages Berufung erhoben, ist auf die Bestimmung des § 212a Abs. 4 BAO Bedacht zu nehmen. Demnach sind die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

Die beiden Wirkungen von Aussetzungsanträgen (Vollstreckungs- und Säumniszuschlagsemmung) kommen daher auch Berufungen gegen die Abweisung von Aussetzungsanträgen zu (Ritz, BAO³, § 212a Tz. 22).

Wird eine solche Berufung mit Berufungsentscheidung als unbegründet abgewiesen, so ist dieser Spruch so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (Ritz, BAO³, § 289 Tz. 47 mit Judikaturnachweisen). Im Ergebnis wird daher mit der Berufungsentscheidung der Aussetzungsantrag abgewiesen.

Für die Entrichtung der Abgabenschuld steht dem Berufungswerber daher eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe der Berufungsentscheidung zu (§ 212a Abs. 7 zweiter Satz BAO). Innerhalb dieser Frist besteht daher weiter Vollstreckungshemmung (§ 230 Abs. 2 BAO), und fällt auch gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO kein Säumniszuschlag an.

Kein anderes Ergebnis tritt ein, wenn trotz bereits erledigter Berufung gegen den Haftungsbescheid einer Berufung gegen die Abweisung eines zeitgerechten Aussetzungsantrages stattgegeben, und die Aussetzung der Einhebung bewilligt wird. Gemäß § 212a Abs. 5 BAO ist in diesem Fall aufgrund der bereits erfolgten Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid gleichzeitig auch wieder der Ablauf der bewilligten Aussetzung der Einhebung zu verfügen. Für die Entrichtung der Abgaben steht sodann gemäß § 212a Abs. 7 erster Satz BAO eine Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung zu. Innerhalb dieser Frist besteht ebenfalls Vollstreckungshemmung (§ 230 Abs. 2 BAO), und fällt gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO kein Säumniszuschlag an.

Der unabhängige Finanzsenat teilt daher in jenen Fällen, in denen ein zeitgerechter Aussetzungsantrag vorliegt, die vom Verwaltungsgerichtshof in der Vergangenheit mehrfach ausgesprochene Ansicht, dass ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung nicht mehr in Betracht kommt. Eine solche ist in diesen Fällen auch nach dem Normzweck (Effizienz des Rechtsschutzes) nicht erforderlich, da die Abweisung des Aussetzungsantrages hinsichtlich der säumnis- und vollstreckungshemmenden Wirkung zu keinem anderen Ergebnis führt wie die nachträgliche Bewilligung der Aussetzung der Einhebung samt dem gleichzeitig zu verfügenden Ablauf derselben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. März 2006