

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 19. März 2013 gegen den Bescheid des FA GVG vom 30. Jänner 2013 betreffend Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin als Teil eines weltweiten Konzerns

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) ist Teil eines weltweit tätigen Konzerns mit Ursprung in den USA. Der Konzern ist in Europa insbesondere durch die Bf mit Sitz in der Schweiz vertreten.

Die Bf ist die Muttergesellschaft der ABC Holding (in der Folge als Holding bezeichnet), die in der Folge mit Gesellschafterbeschluss vom 17. Juni 2011 zur Nachfolge-Holding wurde.

Die Tochter der Holding ist die ABC GmbH, die vormalig die A AG war und nach dem Ankauf durch die Holding in der Folge zur B GmbH wurde.

2. Vorverfahren vor der belangten Behörde:

Die Holding ist die eigentliche Steuerschuldnerin der gegenständlichen Gesellschaftsteuer.

2.1. Gesellschaftsteuerbescheid an die Holding

Die Bf leistete am 30. September 2008 einen gesellschaftsteuerpflichtigen Zuschuss von 51.275.724 € an die Holding.

Der diesbezügliche Gesellschaftsteuerbescheid erging am 22. Jänner 2009 an die Holding als Steuerschuldnerin. Die Steuer betrug gemäß § 7 abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG 512.757,24 €.

2.2. Antrag auf Berichtigung gemäß § 293 b BAO

In der Folge stellt die Holding einen Antrag auf Berichtigung des Gesellschaftsteuerbescheides iSd § 293 b BAO an die belangte Behörde. Dieser Antrag wurde damit begründet, dass festgestellt worden sei, dass der Gesellschafterzuschuss nicht vom Gesellschafter als direkter Gesellschafterzuschuss, sondern von der Großmuttergesellschaft geleistet worden sei. Es läge daher kein direkter Gesellschafterzuschuss vor.

Der Antrag wurde von der belangten Behörde mit Bescheid vom 15. Juni 2010 abgewiesen, mit der Begründung, dass die Abgabenbehörde gem. § 293 b BAO einen Bescheid nur insoweit berichtigen könne, als seine Rechtswidrigkeit drauf beruhe, dass offensichtliche Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung übernommen worden seien. Eine Unrichtigkeit sei dann offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar sei (verwiesen wurde auf VwGH 18.03.2004, 2003/15/0049).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liege vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (verwiesen wurde auf VwGH 23.09.2005, 2002/15/0198).

Aus dem Akteninhalt, der dem erlassenen Bescheid zugrunde liege, ginge hervor, dass es sich bei der Leistung um einen direkten Gesellschafterzuschuss handle. Dies ergebe sich aus der Abgabenerklärung und auch aus dem beigelegten Contribution Agreement. Die vorgebrachte Unrichtigkeit hätte nur nach umfangreichen Ermittlungen erkannt werden können. Somit liege keine offensichtliche Unrichtigkeit vor.

Desweiteren merkte die belangte Behörde an, dass sich die 100 % ige Gesellschafterin Bf mit dem Contribution Agreement zur Zuschussleistung verpflichtet habe. Würde diese Leistung durch jemanden anderen erbracht, würde derjenige die eingegangene Leistungsverpflichtung erfüllen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege dann wiederum eine Gesellschafterleistung der Bf vor.

2.3. Kaufvertrag „Share Purchase Agreement“ 31. Dezember 2008

Die von der Bf gehaltenen Anteile an der Holding wurden im Zuge des Share Purchase Agreement an die Käuferin verkauft. Dortiger Geschäftsführer war Herr C, der in der Folge strafrechtlich wegen Untreue verurteilt wurde (siehe dazu Punkt 4.3.).

3. Berufungsverfahren gegen den Gesellschaftsteuerbescheid beim Unabhängigen Finanzsenat

In der Folge erhob die Holding Berufung gegen diesen abweisenden Bescheid am 27. Juli 2010 und begründete dies im Wesentlichen wortgleich mit dem Antrag und ergänzte, dass seitens der Muttergesellschaft keine Zahlung geleistet worden sei und daher gemäß § 4 Abs. 1 BAO der Tatbestand nicht verwirklicht und die Steuerschuld nicht entstanden sei.

Der Fall wurde am 25. August 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Berufung beantragt, weil auch wenn keine direkte Zahlung der Muttergesellschaft erfolgt sei, würde der Zuschuss doch auf Grund der von der Muttergesellschaft eingegangenen vertraglichen Verpflichtung geleistet und die Muttergesellschaft wäre als Leistender in wirtschaftlicher Betrachtungsweise anzusehen.

Der Unabhängige Finanzsenat bestätigte die Rechtsauffassung der belangten Behörde in seiner Entscheidung UFS vom 03.10.2012, RV/2764-W/10 und wies die Berufung ab. Begründet wurde dies insb. damit, dass sich bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung anhand des Inhaltes der Contribution Agreement keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliege, wenn aus beiden Schriftstücken übereinstimmend nichts anderes hervorgeht, als die freiwillige Leistung eines Zuschusses durch die Bf an die Holding in Höhe von € 51.275.724. Aufgrund des diesbezüglich eindeutigen Inhaltes der Zuschussvereinbarung in völliger Übereinstimmung mit den eigenen Angaben in der Abgabenerklärung wäre für die Abgabenbehörde keinerlei Anhaltspunkt in die Richtung vorgelegen, dass jemand anderer als die sich zur Leistung verpflichtende Gesellschafterin den Zuschuss erbringen würde. Laut Berufungsvorbringen habe erstmals eine im Jahr 2010 durchgeführte nähere Überprüfung der Belegsammlung 2008

hervorgebracht, dass die tatsächliche Zahlung nicht seitens der Bf erfolgt sei, was gleichzeitig bedeute, dass auch die Abgabenbehörde ein diesbezügliches Ermittlungsverfahren hätte durchführen müssen, um eine allfällige Unrichtigkeit in der Abgabenerklärung zu erkennen, wozu allerdings anhand der zweifelsfreien Unterlagen/Aktenlage keine Veranlassung bestanden habe. Wenn eine allfällige Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines über die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sei, könne sie nach Obigem nicht gemäß § 293b BAO beseitigt werden.

Da demzufolge die formellen Tatbestandsvoraussetzungen nach § 293b BAO nicht erfüllt wären, sei der Antrag auf Berichtigung zu Recht abgewiesen worden.

Auch der UFS hielt in seiner Entscheidung fest, dass das Finanzamt zutreffend erkannt habe, dass sich durch die Zahlung des Zuschusses an die Holding durch die Großmuttergesellschaft für die gegenständliche Bf an deren Qualifikation als Leistungsverpflichtete aus dem Vertrag nichts geändert hätte, insofern auch materiell-rechtlich nicht von einer Unrichtigkeit in der Abgabenerklärung bzw. in der Folge nicht von der Rechtswidrigkeit des darauf gestützten Gesellschaftsteuerbescheides vom 22. Jänner 2009 ausgegangen würde.

4. Gegenständliches Verfahren der Haftung der Bf

4.1. Inanspruchnahme der Bf

Am 30. Jänner 2013 wurde die Bf von der belangten Behörde mit Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG als Haftungspflichtige für die gegenständliche Gesellschaftsteuerpflicht für den Gesellschafterzuschuss in Höhe von 512.757,24 € in Anspruch genommen.

Die zu entrichtende Gesellschaftsteuer wurde gemäß § 2 Z 4 KVG mit 1 % von der Bemessungsgrundlage der 51.275.724 € in Höhe von 512.757,24 € angegeben.

Begründet wurde diese Inanspruchnahme zur Haftung damit, dass die Gesellschaftsteuer von der Holding, nunmehr Nachfolge-Holding nicht entrichtet worden sei und die Bf als Haftungspflichtige gemäß § 9 Abs. 1 KVG iVm § 224 Abs. 1 BAO in Anspruch genommen werde.

Die Heranziehung zur Haftung hätte auf Grund von Uneinbringlichkeit bzw. Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Holding bzw. deren Nachfolgerin erfolgen müssen.

4.2. Berufung gegen den Haftungsbescheid

Nach von der belangten Behörde gewährtem Antrag auf Fristverlängerung erhob die Bf am 19. März 2013 Berufung gegen den gegenständlichen Haftungsbescheid.

Der Sachverhalt wurde zunächst dargestellt, indem die ABC-Gruppe als weltweit tätiger Konzern, der Internet-Infrastrukturdienste anbietet, beschrieben wurde. In Europa sei der Konzern ua durch die Bf mit Sitz in der Schweiz vertreten.

Im Jahr 2006 wäre die Holding gegründet worden, die seit Juli 2011 nunmehrige Nachfolge-Holding, um das damals erfolgreiche österreichische Unternehmen A AG zu erwerben. Der Kauf wäre zu einem wesentlichen Teil fremdfinanziert worden und in der Folge dessen Name auf ABC GmbH geändert worden.

Auf Grund einer konzernweiten Neuausrichtung hätte sich die Bf im Jahr 2008 entschieden, die österreichischen Tochtergesellschaften zu veräußern. Im Rahmen der Vorbereitungen zur Veräußerung hätte die Bf am 30. September 2008 auf Basis einer Zuschussvereinbarung vom 27. September 2008 den gegenständlichen Zuschuss in Höhe von 51.275.724 € an die Holding geleistet.

Die zugeführten Mittel würden einer Rückzahlung des Fremdkapitals sowie der Abdeckung der aus dem Zuschuss resultierenden Gesellschaftsteuer dienen, um eine schuldenfreie Veräußerung der Gesellschaft zu ermöglichen. Die Gesellschaftsteuererklärung wäre zeitgerecht in FinanzOnline erfasst worden. Mit Schreiben vom 18. November 2008 wäre die original unterfertigte Gesellschaftsteuererklärung samt Kopie der Zuschussvereinbarung an das Finanzamt übermittelt worden. Da der diesbezügliche Bescheid erst nach einigen Monaten erwartet worden sei, hätte die Bf auf Grund des geplanten Verkaufes die Gesellschaftsteuer bereits vor der bescheidmäßigen Festsetzung entrichten wollen.

Der damalige steuerliche Vertreter der Holding, der jetzige Vertreter der Bf, hätte diesbezüglich beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel angerufen und wäre vom Finanzamt explizit darauf hingewiesen worden, das die Einzahlung erst nach Zustellung des Bescheides erfolgen solle, da die Einzahlung sonst nicht zuweisbar sein würde. Zum Beweis wurde eine englischsprachige E-Mail vom 15. Dezember 2008 der Berufung beigelegt, die von einer Mitarbeiterin der Bf an die Betreuerin der steuerlichen Vertretung gerichtet war und in der angefragt wurde, ob die steuerliche Vertretung eine Information vom Finanzamt hätte, weil die Bf die Steuer noch Ende des Jahres 2008 einzahlen wolle.

„...“

Can you please let us know if you receives any information regarding the assessment from the tax authorities? We would like to pay the amount due by the end oft he year if possible. We would appreciate your input as soon as possible.

...“

Die Antwort der Steuerberaterin lautete dahingehend, wann die Steuerschuld für die Gesellschaftsteuer entstehe und bezog sich auf die Auskunft des Finanzamtes, die Steuer nicht vor Erlassung des Bescheides zu bezahlen:

„...“

*The assessment of capital tax usually takes at least three months. As the capital tax return declaring the contribution form ***Bf1*** to ABC Holding was filed mid November, capital tax is not likely to be assessed before the beginning/first quarter of 2009. Capital tax will become due one month after the assessment...*

According to the competent Austrian tax office, it is not advisable to effect the payment before receipt of the assessment notice.

...“

Die Berufung legte auch dar, dass mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 2008 die Anteile an der Holding von der Bf an die Käuferin mit Stichtag 31. Dezember 2008 auf Basis eines ca 30 seitigen Kaufvertrages in englischer Sprache, des sogenannten „Share Purchase Agreement“ verkauft worden seien. Der englischsprachige Kaufvertrag wurde der Anlage auch mitübersandt.

Als Garant sei hierbei Herr C, zu diesem Zeitpunkt Geschäftsführer der Käuferin aufgetreten. Gesellschafter der Käuferin sei und wäre eine Privatstiftung gewesen, deren Erststifter wiederum Herr C sei. Da bis zu diesem Zeitpunkt der Bescheid über die Festsetzung der Gesellschaftsteuer nicht eingegangen wäre, sei im Jahresabschluss der Holding zum 31. Dezember 2008 eine entsprechende Verbindlichkeit (Rückstellung) in Höhe von 512.757,24 € eingestellt worden. Da die ordnungsgemäße Abfuhr dieser Steuer im Bestreben der Bf gelegen wäre, wäre der Zuschussbetrag mit dieser Summe so hoch bemessen worden, dass der Holding auch eine Zahlung und Tragung der durch den Zuschuss verursachten Gesellschaftsteuer ermöglicht worden wäre. Folglich wären zum Zeitpunkt der Übergabe der Gesellschaft genügend Barmittel vorhanden gewesen, dass die Gesellschaftsteuer nach Bescheiderlassung entrichtet werden hätte können – dazu wurde auf die Bilanz zum 31. Dezember 2008 verwiesen, deren Auszug mitübersandt wurde sowie auf einen Kontoauszug zum 1. Jänner 2009, der einen Kontostand von 747.567,58 € der Holding aufwies.

Ausserdem wurde angemerkt, dass der Käufer in Punkt 3.07 des Share Purchase Agreement, übersetzt wie folgt lautet:

„ § 3.07.Steuern

Seit 28. Februar 2006 hat das Unternehmen (oder ABC bzw. ein verbundenes Unternehmen im Namen des Unternehmens) alle nach geltendem Recht erforderlichen wesentlichen Steuererklärungen eingereicht (bzw. wurden diese Steuererklärungen im Namen des Unternehmens eingereicht) und alle fälligen Steuern gezahlt, die auf den Steuererklärungen als zahlbar aufscheinen (um jede Unsicherheit auszuschließen, sind die Vertragsparteien übereingekommen, dass die Gesellschaftsteuer auf die im September 2008 getätigte Kapitaleinlage (von € 51.275.724) in das Unternehmen, welche noch nicht bezahlt, jedoch in den Büchern berücksichtigt ist, als bezahlt behandelt wird).“

(Anmerkung Bundesfinanzgericht: Die deutsche Übersetzung stammt von der Bf und wurde von ihr nach Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes, den Share Purchase Agreement in deutscher Sprache übersetzt, vorzulegen, am 4. April 2016 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt).

Mit Bescheid vom 22. Jänner 2009 wurde die gegenständliche Gesellschaftsteuer in Höhe von 512.757,24 € dann festgesetzt. Nachdem die Bf seit diesem Zeitpunkt nichts mehr in dieser Angelegenheit gehört hätte, wäre sie davon ausgegangen dass die Gesellschaftsteuer durch die Holding seinerzeit ordnungsgemäß entrichtet worden sei.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2013 wäre die Bf jedoch als Haftungspflichtige gemäß § 9 Abs. 2 KVG in Anspruch genommen worden.

Die Bf führte aus, dass die Geltendmachung der Haftung im Ermessen der belangten Behörde liege, wobei das Ermessen auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung umfasse. Verwiesen wurde dabei auf den BAO Kommentar⁴ Ritz zu § 7 Rz 5f.

Auch nach *Stoll*, BAO 1994, 94 würden Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sein.

Ritz führe dazu folgende Umstände an:

Grundsatz von Treu und Glauben, behördliches Verschulden bzw. Mitverschulden an der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung beim Hauptschuldner, Ausgleichsquote, vertragliches Innenverhältnis zwischen Hauptschuldner und Haftenden sowie Unbilligkeiten angesichts lange verstrichener Zeit.

Bei der Ermessensübung sei vor allem auch der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen. Haftungen seien Besicherungsinstitute. Dadurch ergebe sich zum einen eine Nachrangigkeit der Haftung im Verhältnis zur Inanspruchnahme des Hauptschuldners. Der Haftende dürfe daher idR nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Inanspruchnahme des Hauptschuldners gefährdet, wesentlich erschwert oder aus rechtlichen Gründen nicht möglich oder nicht erlaubt sei. Verwiesen wurde wieder auf den BAO Kommentar⁴ Ritz zu § 7 Rz 6.

Zum anderen ergebe sich daraus, dass das Versäumnis einer zeitgerechten Abgabeneinhebung beim vorrangig in Anspruch zu nehmenden Hauptschuldner nicht zu Lasten des Haftungspflichtigen gehen dürfe. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass die intendierte Inanspruchnahme von der Bf über vier Jahre nach der fristgerechten Anzeige der Gesellschaftsteuererklärung bei der belangten Behörde erfolgt sei.

Darüberhinaus merkte die Bf kritisch an, dass eine unzulängliche Überprüfung der Vermögenssituation der Holding seitens der belangten Behörde stattgefunden habe. Der angefochtene Bescheid enthielte lediglich eine kurze Begründung, wonach die Gesellschaftsteuer von der Holding nicht entrichtet worden sei und dass infolge von Uneinbringlichkeit bzw. Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Holding, die Bf als Haftungspflichtige in Anspruch genommen werde. Eine konkrete Darlegung, warum die Entrichtung durch die Holding nicht erfolgt sei, ob und wann konkrete Einbringungsmaßnahmen gegenüber der Holding vorgenommen worden seien bzw. woraus genau sich die Uneinbringlichkeit bzw. Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Holding konkret ergebe, sei dem bekämpften Bescheid nicht zu entnehmen.

Die Holding sei laut Firmenbuch zum Zeitpunkt der gegenständlichen Berufung 2013 laut Firmenbuch noch rechtlich existent und befinde sich weder in Konkurs noch in Liquidation – zum Beweis wurde ein Firmenbuchauszug sowie ein Auszug der Insolvenz Datenbank beigelegt. Der angefochtene Bescheid enthielte keinen Hinweis, dass genaue Erhebungen über die derzeitige Vermögenssituation der Holding erfolgt seien. Sollten Einbringungsversuche der Holding gegenüber erfolgt sein, jedoch erfolglos geblieben sein, erschiene es nicht einsichtig, warum das Finanzamt trotz Gläubigerposition und erheblicher Forderungssumme bislang keinen Antrag auf Konkurseröffnung gestellt habe.

Im Rahmen eines Konkursverfahrens wäre festzustellen, über welche Vermögenswerte die Gesellschaft tatsächlich noch verfüge bzw. ob gegebenenfalls Vermögenswerte Rückforderungs- oder Schadenersatzansprüche gegenüber dem neuen Gesellschafter Käuferin und oder der damaligen Geschäftsführung, zB aus dem Titel der verbotenen Einlagenrückgewähr bestünden.

Als weiteren Punkt wurde die fehlende Inanspruchnahme der Geschäftsführung bemängelt. Die Bf führte aus, dass falls die Gesellschaftsteuer bei der Holding auch nach genauer Erhebung der Vermögenslage der Gesellschaft im Zuge eines Insolvenzverfahrens tatsächlich uneinbringlich sein sollte, wäre zu überprüfen gewesen, ob nicht eine Haftung der damaligen Geschäftsführung bestanden hätte iSd § 9 Abs. 1 BAO. Gemäß § 80 Abs. 1 BAO hätten als Vertreter einer juristischen Person bestellte Personen dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die von ihnen verwaltet werden, auch entrichtet würden. In der Berufung wurde bereits dargelegt, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Gesellschaftsteuer die zur Begleichung notwendigen Barmittel jedenfalls vorhanden gewesen wären. Über das weitere Schicksal derselben läge der Bf keine Information vor, zumal die Holding laut deren Informationen zu keinem Zeitpunkt einen operativen Betrieb geführt hätte, der einen regelmäßigen Barmitteleinsatz erfordert hätte.

Der damalige Geschäftsführer wäre wegen Veruntreuung von Geldmitteln der A AG in zeitlich engem Konnex mit dem Anteilserwerb rechtskräftig verurteilt worden. Das diesbezügliche Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien wurde im Anhang der gegenständlichen Berufung mitübermittelt.

Die Holding hätte zum Zeitpunkt der Übertragung der Anteile über ausreichend liquide Mittel zur Begleichung der Gesellschaftsteuer verfügt. Für den Fall, dass dies zwischenzeitlich nicht mehr zutreffen sollte, wäre eine allfällige Zweckentfremdung dieser Mittel zu überprüfen, was zu einer schuldhaften Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten gemäß § 80 Abs. 1 BAO führen könnte und eine Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO begründen würde.

Diesfalls wäre für die Entrichtung der Gesellschaftsteuer im Rahmen der Ermessensausübung vor einer Inanspruchnahme der Bf vorrangig die Geschäftsführung in Anspruch zu nehmen, da sich unter Billigkeitsgesichtspunkten sowie aus der Natur der Haftung als Besicherungsinstitut eine Vorrangigkeit der Haftung der die Nichtentrichtung zu verantwortenden Organe gegenüber sonstigen Haftungspflichtigen ergäbe.

In diesem Fall würden allenfalls zudem zivilrechtliche Rückforderungsansprüche der Holding gegenüber der Geschäftsführung und der allenfalls bereicherten Muttergesellschaft, der Käuferin vorliegen, deren Werthaltigkeit im Rahmen der Beurteilung der Vermögenssituation der Holding zu würdigen wäre. Die Käuferin sei laut Firmenbuch eine existente Gesellschaft, und habe diverse aktive Tochtergesellschaften und verfüge laut letztverfügbarem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 über ein unternehmensrechtliches Eigenkapital von knapp 18 Mio €. Allfällige Forderungen der Holding gegenüber ihrer Muttergesellschaft würden folglich als werthaltig erscheinen und würden eine direkte Inanspruchnahme der Hauptschuldnerin ermöglichen.

Bei der Beurteilung der Vermögenssituation des damaligen Geschäftsführers wären neben jeglichem Privatvermögen auch allfällige pfändbare vermögenswerte Gestaltungsrechte zu berücksichtigen gewesen. Nach Kenntnisstand der Bf sei der damalige Geschäftsführer C Stifter der OL Privatstiftung. Gemäß der Rechtsprechung des OGH sei das Widerrufs- bzw. Änderungsrecht des Stifters als pfändbar anerkannt und einer Exekution zugänglich (OGH 26.04.2006, 3Ob16/06h).

Desweiteren wurde die nicht zeitgerechte Eintreibung der Steuerschuld in der Berufung bemängelt. Für den Fall, dass sowohl bei der Holding als auch bei der früheren Geschäftsführung die Gesellschaftsteuer tatsächlich uneinbringlich sein sollte, stelle sich die Frage, warum Einbringungsmaßnahmen nicht bereits früher gesetzt worden sind, zumal bei der Holding zum 31. Dezember 2008 ausreichend Barmittel vorhanden gewesen wären. Zudem hätte die Holding zu diesem Zeitpunkt über eine florierende Tochtergesellschaft, die A AG, verfügt deren Börsegang laut Medieninformationen aus damaliger Sicht in naher Zukunft geplant gewesen wären. Laut letztverfügbarem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 hätte diese über ein Eigenkapital von 7 Mio. € verfügt, die ihrer Alleingesellschafterin der Holding zu 100 % zuzurechnen gewesen wären. Zumindest zwei Jahre nach Fälligwerden der Gesellschaftsteuer hätte die Holding offensichtlich noch über ausreichend Vermögen verfügt, aus dem sie die Abgabenlast hätte tragen können. Bei zeitgerechter Einforderung und Durchsetzung des Abgabenanspruchs sei folglich eine Einbringlichkeit bei der Hauptschuldnerin, der Holding, durch das nicht zeitgerechte Tätigwerden der Behörde verschuldet worden. Ein Einstehenmüssen des Haftungspflichtigen für Versäumnisse der Behörde einer zeitgerechten Eintreibung von Abgabenansprüchen widerspreche dem Sinn und Zweck der Haftungsbestimmung.

Für den Fall, dass dem Grund nach dennoch eine Haftung der Bf vertreten werden sollte, wären bei der Bemessung der Höhe nach folgende Aspekte positiv zu berücksichtigen:

Seit der bescheidmäßigen Festsetzung der Gesellschaftsteuer sei eine erhebliche Zeitdauer von vier Jahren vergangen, was dem Grundsatz des Vertrauensschutzes widerspreche und Unbilligkeit wegen lange verstrichener Zeit darstellen würde.

Die Bf habe ein aktives Verhalten an den Tag gelegt um zu erreichen, dass die Gesellschaftsteuer ordnungsgemäß entrichtet würde, aber auf Anraten des Finanzamtes wäre die Steuer nicht vorab bezahlt worden. Der Käufer wäre überdies vertraglich explizit auf das Bestehen der Steuerverbindlichkeit hingewiesen worden und der Zuschussbetrag wäre hoch genug bemessen gewesen, um eine Tragung der Gesellschaftsteuer zu ermöglichen.

Ein mögliches Mitverschulden der belangten Behörde im Zusammenhang mit einer möglichen Uneinbringlichkeit gegenüber der Holding sei entsprechend zu berücksichtigen.

Werde von der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gegen die Holding abgesehen, so wäre zumindest eine allenfalls zu erwartende fiktive Ausgleichsquote zu berücksichtigen.

Im Ergebnis würde der angefochtene Bescheid daher wegen Verfahrensmängel (Nichterhebung der Vermögenssituation der Holding und Nichtüberprüfung einer allfälligen Haftung der Geschäftsführung gemäß § 9 Abs. 1 BAO) und wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeiten (Unterlassung einer vorrangigen Inanspruchnahme der Holding bzw. allfällige Insolvenzeröffnung und Unterlassen einer vorrangigen Inanspruchnahme der Geschäftsführung sowie Unzulässigkeit der Haftbarmachung für das Versäumnis einer fristgerechten Abgabenerhebung) wegen unrichtiger Ermessensübung rechtswidrig sein.

Neben den genannten bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Fakten wurde auch darauf hingewiesen, dass die Bf durch den erhöhten Zuschussbetrag die Gesellschaftsteuer de facto bereits einmal von der Bf getragen worden sei.

Die Bf beantragte neben mündlicher Verhandlung, die Entscheidung des Berufungssenates die ersatzlose Aufhebung bzw. Herabsetzung des gegenständlichen Haftungsbescheides.

4.3. Strafrechtliche Verurteilung des Geschäftsführers der Käuferin im Vorfeld des gegenständlichen Kaufvertrages

Das Landesgericht für Strafsachen Wien verurteilte den Geschäftsführer der Käuferin in seinem Urteil vom 22. September 2011, 013 Hv 75/10g wegen Untreue gemäß § 153 Abs 1 und 2 StGB. Demzufolge wurde Herr C schuldig gesprochen, den Prokuristen der ABC GmbH (mittlerweile B GmbH) bestimmt zu haben, dessen ihm eingeräumte Befugnis über fremdes Vermögen zu verfügen, wissentlich zu Lasten des Unternehmens zu missbrauchen, indem er seinen zum Gesellschaftsvermögen des Unternehmens gehörenden Betrag von 4 Mio. € der Käuferin ohne entsprechende Sicherheiten zum Zwecke der Erlangung eines Finanzierungskredits, der dem Erwerb der Holding (der 100 %igen Muttergesellschaft der ABC GmbH) diene, bei einer Bank mittels Banküberweisung auf deren Konto zur Verfügung gestellt hat, sodass ein Vermögensnachteil von 4 Mio. € herbeigeführt wurde. In der Folge wurde der Betrag, der der Besicherung des Kredites dienen sollte, entgegen der Vereinbarung mit dem Prokuristen nicht mehr rückgeführt, sondern im Zuge mehrerer Transaktionen ein Betrag von 2,3 Mio. € zur dauerhaften Besicherung des Finanzierungskredits auf einem Subkonto der Käuferin belassen und ein Betrag von 1,7 Mio. € auf ein weiteres Geschäftskonto dieser GmbH transferiert.

4.4. Vielzahl an Zahlungserleichterungsansuchen der Holding

Die Abgabensicherung machte am 4. April 2013 eine Stellungnahme betreffend die vormalige Holding und nunmehrige Nachfolge-Holding, dass erstmalig am 9. Juli 2009 ein Rückstandsausweis erstellt worden sei. Da die steuerliche Vertretung das Finanzamt beginnend mit 2. März 2009 mit insgesamt 29 Zahlungserleichterungsansuchen bombardiert habe, habe die Anlage erst wieder am 9. September einen Rückstandsausweis erstellt. Auf Grund dessen wäre am 6. Dezember 2011 ein Amtshilfeersuchen an das Finanzamt 4/5/10 abgefertigt worden. Da längere Zeit trotz des hohen Rückstandes keine Begehung erfolgt sei, wäre eine Begehung am 7. September 2012 per e-mail urgiert worden. Bei der am 11. Oktober 2012 durchgeführten Begehung hätte festgestellt werden müssen, dass die Firma an der angegebenen Adresse nicht aufgeschieden sei und auch der zuständigen Hausverwaltung nicht bekannt gewesen wäre. Da laut aktuellem Firmenbuchauszug die Firmenadresse seit 19. Dezember 2013 in 1010 Wien wäre, wäre umgehend ein Amtshilfeersuchen an das zuständige Finanzamt abgefertigt worden.

5. Verfahren vor dem UFS

Am 25. April 2013 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht ersuchte die belangte Behörde um Abweisung der Berufung und begründete dies dahingehend, dass die Ermessensentscheidung hinsichtlich der Geltendmachung der Haftung der Verstärkung und Sicherung des Abgabenanspruches und dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgabe diene und zu Recht erfolgt sei. Die Einbringlichkeit der Abgabe müsse beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert sein. Nur dann, wenn die Abgabenschuld beim Eigenschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden könne, würde eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden vorliegen.

Hinsichtlich des Einwandes der Bf, dass eine Eintreibung nicht zeitgerecht erfolgt sei aber bei zeitgerechter Einforderung und Durchsetzung des Abgabenanspruches eine Einbringlichkeit bei der Hauptschuldnerin gegeben gewesen wäre, führte die belangte Behörde aus, dass die Eigenschuldnerin durch ihre steuerliche Vertretung selbst durch unzählige Zahlungserleichterungsansuchen die zeitgerechte Entrichtung der Abgabe durch die Steuerschuldnerin über einen längeren Zeitraum hinausgezögert habe. Die in der Berufung getätigte Aussage, dass durch nicht zeitgerechtes Tätigwerden der Behörde eine allfällige

Uneinbringlichkeit bei der Hauptschuldnerin ein Verschulden der Behörde darstelle, entbehre sohin jeder Grundlage, zumal die Abgabenschuldnerin selbst durch die zahlreichen Eingaben in Form der Zahlungserleichterungsansuchen die Einbringlichkeit der Abgabe verzögert und verhindert habe.

Auf Grund eines Rückstandsausweises wäre anlässlich einer im Amtshilfeverfahren durchgeführten Begehung festgestellt worden, dass an der dem Finanzamt bekannt gegebenen Adresse die Abgabenschuldnerin nicht aufscheine und auch der Hausverwaltung unbekannt gewesen wäre.

Durch dieses Verhalten der Abgabenschuldnerin sowie die Tatsache, dass trotz eines anhängigen Verfahrens die Adressänderung dem Finanzamt nicht bekannt gegeben worden wäre, habe die Abgabenschuldnerin selbst die Einbringlichkeit der Abgabe zumindest erschwert. Schon aus diesem Grunde erfolge die Geltendmachung der Haftung im Rahmen des Ermessens zu Recht.

6. Übergang der Zuständigkeit

Durch die Gründung des Bundesfinanzgerichts als Nachfolger des Unabhängigen Finanzsenates im Zuge der Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit ist am 1. Jänner 2014 die Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und es sind seither Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Die durch die gegenständliche Berufung, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, wurde durch das Finanz-Organisationsreformgesetz BGBl. I Nr. 104/2019 nunmehr Bestandteil des Finanzamts Österreichs.

7. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

In der Folge ergingen seitens des Bundesfinanzgerichtes zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung Vorhalte an die Bf und die belangte Behörde.

Der Vorhalt an die belangte Behörde hatte ua folgenden Inhalt:

Ungeachtet der Frage, ob die Haftungsinanspruchnahme zu Rechte erfolgt sei, wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes bemerkt, dass laut vorgelegtem Bemessungsakt am 22. Jänner 2009 an die Abgabenschuldnerin ein Gesellschaftsteuerbescheid über die nunmehr haftungsgegenständliche Gesellschaftsteuer erlassen worden sei.

Im angefochtenen Haftungsbescheid wäre darauf nicht Bezug genommen worden.

Das Bundesfinanzgericht fragte, ob die Bf in Zusammenhang mit der Erlassung des Haftungsbescheides durch das Finanzamt anderweitig von der vorausgegangenen Inanspruchnahme der Abgabenschuldnerin informiert worden wäre. Auf das Erkenntnis des BFG vom 22.04.2014, RV/7101204/2013 wurde verwiesen und um Stellungnahme ersucht.

Die belangte Behörde beantwortete den Vorhalt am 28. Mai 2014 hinsichtlich dessen allgemein ua dahingehend, dass dem Haftungspflichtigen anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen sei und zwar vor allem über Grund und Höhe des Abgabeananspruches. Die Bekanntmachung könne durch Zusendung einer Ablichtung des maßgeblichen Bescheides über den Abgabeananspruch aber auch durch Mitteilung des Bescheidinhaltes erfolgen.

Konkret auf den gegenständlichen Fall bezogen, sieht die belangte Behörde diese Voraussetzungen beim gegenständlichen Haftungsbescheid als erfüllt an, weil darin über den die Steuerfestsetzung bildenden Rechtsvorgang, die Höhe des Abgabeananspruches und über den Grund der Geltendmachung der Haftung sowie die Bemessungsgrundlage informiert worden sei, wodurch dem Bf die Kenntnis verschafft worden wäre, die ihm eine Überprüfung der Richtigkeit der Abgabefestsetzung ermögliche.

Auch sei der Bf als Haftungspflichtiger darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass der Abgabepflichtige bereits im Abgabebescheid in Anspruch genommen worden wäre. Dies ergebe sich aus der Begründung im Haftungsbescheid. Eine anderweitige Information der Bf vom Abgabebescheid als durch den Haftungsbescheid wurde von der belangten Behörde nicht genannt.

Die belangte Behörde könne daher nicht nachvollziehen, dass das Bundesfinanzgericht in seinem Vorhalt vom 5. Mai 2014 die Aussage getroffen hat, dass im Haftungsbescheid nicht auf den Gesellschaftsteuerbescheid Bezug genommen worden sei.

Der gegenständliche Akt ist in der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung seit 1. März 2018 anhängig.

Im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes wurde festgestellt, dass die Abgabenschuldnerin mittlerweile im Firmenbuch am 23. April 2016 gelöscht wurde.

Mit Schreiben vom 7. April 2022, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 11. April 2022, zog die Bf ihre Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist Teil eines weltweiten Konzerns, basierend auf der ABC in den USA.

Die Bf hat am 30. September 2008 einen gesellschaftsteuerpflichtigen Zuschuss in Höhe von 51.275.724 € an die Holding geleistet.

Der diesbezügliche Gesellschaftsteuerbescheid erging am 22. Jänner 2009 an die Holding als Steuerschuldnerin. Die Steuer betrug gemäß § 7 abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG 512.757,24 €. Die Holding ist die Steuerschuldnerin der gegenständlichen Gesellschaftsteuer.

Der Antrag der Holding auf Berichtigung des Gesellschaftsteuerbescheides iSd § 293 b BAO an die belangte Behörde, wurde abgewiesen und in der Folge auch die Berufung dagegen vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS 03.10. 2010, RV/2764-W/10).

Die von der Bf gehaltenen Anteile an der Holding wurden im Zuge des Share Purchase Agreement an die Käuferin verkauft. Der dortige Geschäftsführer wurde in der Folge strafrechtlich rechtskräftig wegen Untreue verurteilt, weil er den Prokuristen der ABC GmbH (mittlerweile B GmbH) bestimmt hatte, dessen ihm eingeräumte Befugnis über fremdes Vermögen zu verfügen, wissentlich zu Lasten des Unternehmens zu missbrauchen, indem er zum Gesellschaftsvermögen des Unternehmens gehörende 4 Mio. € der Käuferin ohne entsprechende Sicherheiten zum Zwecke der Erlangung eines Finanzierungskredits, der dem Erwerb der Holding diene, bei einer Bank mittels Banküberweisung auf deren Konto zur Verfügung gestellt hat, sodass ein Vermögensnachteil von 4 Mio. € herbeigeführt wurde.

Die Holding (eigentliche Abgabenschuldnerin) bzw. deren Nachfolgerin wurde am 23. April 2016 im Firmenbuch gelöscht.

Am 30. Jänner 2013 wurde die Bf von der belangten Behörde mit Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG als Haftungspflichtige für die gegenständliche Gesellschaftsteuerpflicht in Höhe von 512.757,24 € für den Gesellschafterzuschuss von 51.275.724 € in Anspruch genommen.

Begründet wurde diese Inanspruchnahme zur Haftung damit, dass die Gesellschaftsteuer von der Holding bzw. Nachfolge-Holding nicht entrichtet worden sei und die Bf als Haftungspflichtige gemäß § 9 Abs. 1 KVG iVm § 224 Abs. 1 BAO in Anspruch genommen werde.

Die zu entrichtende Gesellschaftsteuer wurde gemäß § 2 Z 4 KVG mit 1 % von der Bemessungsgrundlage der 51.275.724 € in Höhe von 512.757,24 € angegeben.

Die Heranziehung zur Haftung hätte auf Grund von Uneinbringlichkeit bzw. Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Holding bzw. Nachfolge-Holding erfolgen müssen.

Der Haftungsbescheid enthielt weder eine Information darüber, dass die Gesellschaftsteuer schon mit Abgabenbescheid festgesetzt wurde, noch wann diese Festsetzung erfolgte oder das Datum des Zuschusses.

Die Bf erhob nach vorangegangener Fristverlängerung gegen den Haftungsbescheid Berufung am 19. März 2013.

Daraus ging hervor, dass die Bf erst durch die Haftungsinanspruchnahme davon erfahren hat, dass die Gesellschaftsteuer bescheidmäßig festgesetzt und von der Abgabenschuldnerin gar nicht entrichtet wurde.

Dass auf den Abgabenbescheid im Haftungsbescheid nicht Bezug genommen wurde, wurde der belangten Behörde vom Bundesfinanzgericht in seinem Vorhalt vom 5. Mai 2014 vorgehalten und gefragt, ob eine anderweitige Information über den Abgabenbescheid an die Bf als Haftungspflichtige seitens der belangten Behörde erfolgt sei.

Die belangte Behörde nannte keine anderweitige Information der Bf vom Abgabenbescheid als durch den Haftungsbescheid, konnte eine fehlende Bezugnahme des Haftungsbescheides auf den Abgabenbescheid nicht nachvollziehen und vertrat den Standpunkt, dass aus der Begründung des Haftungsbescheides sich ergebe, dass die Bf als Haftungspflichtiger darüber in

Kenntnis gesetzt worden wäre, dass der Abgabepflichtige bereits im Abgabebescheid in Anspruch genommen worden wäre.

Die Begründung beinhaltet allerdings lediglich die angeführten Bestandteile, aber keine Information, dass oder wann die Gesellschaftsteuer bescheidmäßig festgesetzt wurde. Auch das Datum des Zuschusses geht aus dem Haftungsbescheid nicht hervor. Es wurde nur auf die Abgabenschuld, nicht jedoch auf den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid Bezug genommen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorgelegten Bemessungsaktes sowie der umfangreichen Aktenteile inklusive sämtlicher Verträge, des strafgerichtlichen Urteiles des Landesgerichtes für Strafsachen, sowie der sonstigen übermittelten Unterlagen als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde sowie dem Unabhängigen Finanzsenat und in der Folge dem Bundesfinanzgericht ist durch den Haftungsbescheid, die Bescheidbeschwerde und die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Die danach durchgeführten Ermittlungen und Vorhalte des Bundesfinanzgerichtes sind ebenfalls Aktenbestandteil und wurden berücksichtigt.

Beide Parteien haben umfangreich Stellung genommen und diese Stellungnahmen wurden gewürdigt.

Die Angaben zur Bf wurden vom Bundesfinanzgericht im Firmenbuch eingesehen.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den Aktenbestandteilen bzw. ermittelten Auszügen aus Firmenbuch sowie Recherchen im Internet etc.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 9 Kapitalverkehrsteuergesetz idgF BGBl. I Nr. 111/2010

Steuerschuldner

(1) Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft.

(2) Für die Steuer haften

- 1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten: der Erwerber,*
- 2. bei Leistungen: wer die Leistung bewirkt.*

Bundesabgabenordnung idgF BGBl. I Nr. 14/2013

§ 224

(1) Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

(2) Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben unberührt.

(3) Die erstmalige Geltendmachung eines Abgabenanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 ist nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

§ 248

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224, Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die

Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 sinngemäß.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Die Bf wurde für die dem gegenständlichen Haftungsbescheid zu Grunde liegende aushaftende Gesellschaftsteuer in Höhe von 512.757,24 € gemäß § 9 Abs. 2 KVG iVm § 224 BAO als Haftungspflichtige in Anspruch genommen.

Durch § 248 BAO räumt der Gesetzgeber dem Haftenden einen Rechtszug, nicht nur gegen den Haftungsbescheid, sondern auch, gegen den Abgabenbescheid ein.

Das Beschwerderecht gegen den Bescheid über den Abgabenspruch steht dem Haftungspflichtigen sogar dann zu, wenn der betreffende Bescheid vom Erstschuldner bereits mit Beschwerde angefochten wurde und diesbezüglich bereits über die Beschwerde entschieden wurde mit Beschwerdeverentscheidung oder Erkenntnis (VwGH 20.1.2005, 2004/14/0105; 28.5.2021, Ra 2019/13/0060; *Ritz/Koran*⁷, BAO § 248 Rz 7, AB 456 BlgNR 11. GP, 16; *Stoll*, BAO, 2550 f; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 248 Anm 4).

Dies ist im gegenständlichen Fall gegeben, da die Berufung gegen den Abgabenbescheid vom Unabhängigen Finanzsenat als unbegründet abgewiesen wurde, siehe UFS 03.10.2012, RV/2764-W/10.

Das bedeutet, dass dem Haftungspflichtigen gegenüber das Erkenntnis des UFS gleichsam als erstinstanzlicher Bescheid gilt (VwGH 31.3.2011, 2010/15/0150; *Ritz/Koran*⁷, BAO § 248 Rz 7, *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 248 Anm 4).

Das Beschwerderecht des Haftungspflichtigen geht so weit, dass es ihm sogar dann zustünde, wenn er vor seiner Inanspruchnahme einer Beschwerde des Erstschuldners gegen den Abgabenbescheid gemäß § 257 BAO beigetreten ist (siehe dazu zB *Ritz/Koran*⁷, BAO § 248 Rz 7, *Ellinger/ Wetzl*, BAO, 195; *Stoll*, JBl 1982, 8).

Aus diesem weit gefassten Beschwerderecht eines Haftungspflichtigen ergibt sich dem Verwaltungsgerichtshof zu Folge zwar kein Recht auf Zustellung des – allein an den Abgabenschuldner zu erlassenden, das Leistungsgebot enthaltenden – Abgabenbescheides (VwGH 21.9.1990, 87/17/0223), aber immerhin, dass ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenspruch Kenntnis zu verschaffen ist (VwGH 18.3.1994, 92/17/0003), und zwar vor allem über Grund und

Höhe des feststehenden Abgabenanspruches (*Ritz/Koran*⁷, BAO § 248 Rz 8, VwGH 25.7.1990, 88/17/0235; 11.7.2000, 2000/16/0227; 19.3.2015, 2011/16/0188).

Ellinger/ Wetzel, BAO, 194 ist sogar der Ansicht, dass eine solche Bekanntmachung durch Zusendung einer Ausfertigung/Ablichtung des maßgeblichen Abgabenbescheides, und nur „allenfalls“ durch Mitteilung des Bescheidinhalts, zu erfolgen hat.

Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid jedenfalls rechtswidrig (VwGH 28.5.1993, 93/17/0049; siehe *Ritz/Koran*⁷, BAO § 248 Rz 8 und *Stoll*, JBl 1982, 9).

Wird der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt, dass die Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt wurden, so liegt infolge unvollständiger Information ein so schwerer Mangel des Verfahrens vor, dass er im Verfahren über das Rechtsmittel gegen den Haftungsbescheid – also im gegenständlichen Verfahren – nicht mehr sanierbar ist (siehe dazu zB VwGH 28.2.2013, 2011/16/0053; VwGH 24.10.2013, 2013/16/0165; *Ritz/Koran*⁷, BAO § 248 Rz 8).

Im gegenständlichen Fall gibt die Bf an, dass sie von der Erlassung eines Abgabenbescheides vor der Inanspruchnahme als Haftungspflichtige durch Ersuchen um Bekanntgabe eines Zustellbevollmächtigten bzw. Zustellung des Haftungsbescheides keine Kenntnis hatte.

Der Haftungsbescheid informiert über die zu entrichtende Abgabenschuldigkeit, Gesellschaftsteuer mit 1 % der angegebenen Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabenschuld. Aus dem Bescheid geht aber nicht hervor, dass ein Abgabenbescheid bereits erlassen wurde und diese Abgabenschuld somit bescheidmäßig festgesetzt wurde.

Dass auf den Abgabenbescheid im Haftungsbescheid in keiner Weise Bezug genommen wurde, wurde der belangten Behörde vom Bundesfinanzgericht in seinem Vorhalt vom 5. Mai 2014 vorgehalten. Die belangte Behörde konnte diese fehlende Bezugnahme auf den Abgabenbescheid nicht nachvollziehen und verwies als Antwort lediglich auf die Begründung des Haftungsbescheides, aus der „*sich ergebe*“, dass die Bf als Haftungspflichtiger darüber in Kenntnis gesetzt worden wäre, dass der Abgabepflichtige bereits im Abgabebescheid in Anspruch genommen worden wäre.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist dies aber nicht der Fall.

Es wurde zwar auf die Abgabenschuld im Haftungsbescheid Bezug genommen, nicht jedoch auf den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid.

Die Begründung des Haftungsbescheides lautet wörtlich:

„Da die Gesellschaftsteuer von der ABC Holding nun Nachfolge-Holding nicht entrichtet wurde, werden Sie als Haftungspflichtiger gemäß § 9 Abs. 1 KVG in Verbindung mit § 224 Abs. 1BAO in Anspruch genommen.

Infolge Uneinbringlichkeit/Gefährdung der Einbringlichkeit bei ABC Holding nun Nachfolge-Holding hatte die Heranziehung zur Haftung zu erfolgen.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

€ 51.275.724,-- direkter Gesellschafterzuschuss “

Aus dieser Begründung geht weder hervor, ob überhaupt ein Abgabenbescheid bereits erlassen wurde, noch für diesen Fall das Datum, wann dieser Bescheid erlassen wurde oder ob die Steuer selbst berechnet wurde etc. Es kann sich daher daraus keine Information über eine Abgabensfestsetzung in Bescheidform ergeben.

Der VwGH ist auch nicht der Ansicht, dass eine lediglich ersatzweise gegebene Mitteilung über den Abgabensanspruch geeignet wäre, eine taugliche Grundlage zur Bekämpfung des Abgabensanspruches durch den zur Haftung Herangezogenen abzugeben, da dieser nicht der Charakter eines Bescheides zukommt (VwGH 17.12.1996, 94/14/0148). Auch der bloße Hinweis auf einen Bemessungsbescheid vermag die Aufschlüsselung im Haftungsbescheid nicht zu ersetzen (VwGH 28.05.1993, 93/17/0049).

Daher ist es, entgegen der Ansicht der belangten Behörde, nicht ausreichend im Haftungsbescheid nur über die Abgabenschuld zu informieren, da dadurch dem Erfordernis des Verwaltungsgerichtshofes nicht entsprochen wird, den Haftungspflichtigen in einer Weise über die Abgabensfestsetzung in Kenntnis zu setzen, dass er sein Beschwerderecht gegen einen nicht an ihn und auch nicht ihm zugestellten Bescheid wahrnehmen kann – indem die Bestimmung des § 248 BAO zweiter Satz zum Tragen komme – wenn er überhaupt Kenntnis von der Tatsache erlangt hat, dass gegenüber der Abgabenschuldnerin ein Abgabenbescheid erlassen wurde (siehe umfangreiche VwGH-Judikatur, zB VwGH 04.11.1998, 98/13/0115; VwGH 24.02.2010, 2005/13/0145; VwGH 28.02.2013, 2011/16/0053; VwGH 24.10.2013, 2013/16/0165).

Unerlässlich ist daher die Information, dass die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wurde.

Darüber wurde die Bf von der belangten Behörde nicht rechtzeitig aufgeklärt, sodass nach VwGH 24.10.2013, 2013/16/0165 ein im Beschwerdeverfahren nicht sanierbarer Mangel vorliegt.

In diesem Sinn erging auch die Judikatur des Bundesfinanzgerichtes BFG 22.04.2014, RV/7101204/2013, BFG 12.11.2020, RV/2100999/2020 oder BFG 07.04.2014, RV/5100585/2010.

Daran vermag auch nicht zu ändern, dass die Bf vielleicht anderweitig von dem Abgabenbescheid Kenntnis erlangt haben musste.

Der Verwaltungsgerichtshof steht auf dem Standpunkt, dass eine Bekanntmachung von dem Abgabenbescheid bzw. dessen Inhalt dem Haftungspflichtigen anlässlich des Haftungsbescheides auch dann zu machen ist, wenn dieser zB als gemäß § 9 haftender Geschäftsführer einer GmbH die betreffenden Bescheide zugestellt wurden und er daher sogar nachweislich davon gewusst hat (siehe dazu VwGH 28.05.1993, 93/17/0049; *Ritz/Koran*⁷, BAO § 248 Rz 9; *Stoll*, JBl 1982; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 248 Anm 12; *Ryda/Langheinrich*, FJ 2015, 214).

Demzufolge kann für den gegenständlichen Fall auch außer Acht gelassen werden, dass die Bf allenfalls im Zuge der Erlassung des Haftungsbescheides tatsächlich von dem Abgabenbescheid Kenntnis erlangt hat, wie aus dem Fristverlängerungsantrag betreffend die Berufungsfrist hervorgeht.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde stattzugeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Zur gegenständlichen Thematik der Haftungsinsanspruchnahme bzw. Information des Haftungspflichtigen über den Abgabenanspruch bzw. dessen Festsetzung gibt es eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Entscheidung ist im Einklang mit dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 29. April 2022