

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter R3 und R4 in der Beschwerdesache Bf, Bf_Adr, vertreten durch RA, RA_Adr, über die Beschwerde vom 12. Mai 2023 gegen den Haftungsbescheid gem. § 11 BAO des Finanzamtes Österreich vom 11. April 2023, Steuernummer Bf_StNr, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. Jänner 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird 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/Sachverhalt

1. Nach den Feststellungen einer 2014 abgeschlossenen Außenprüfung war der Beschwerdeführer (Bf) wirtschaftlicher Eigentümer und faktischer Geschäftsführer der 2009 gegründeten A Ltd. mit Sitz auf B. Aufgrund der Außenprüfung wurden Körperschaftsteuern und Kapitalertragsteuer 2009 bis 2011 festgesetzt.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim FA vom 21.12.2020 wurde Bf der Abgabenhinterziehung von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2009 bis 2011 iHv insgesamt Betrag_1 der A Ltd. für schuldig erkannt; mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.06.2022, RV/3300003/2021, wurde das Erkenntnis betreffend die genannte Körperschaftsteuer iHv insgesamt Betrag_2 bestätigt und der Bf rechtskräftig zu einer Geldstrafe verurteilt. Die dagegen erhobene Revision des Bf wurde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 05.09.2023, Ra 2023/16/0013, zurückgewiesen.

2. Mit Bescheid vom 11.04.2023 wurde der Bf gem. § 11 BAO zur Haftung für die offen aushaftenden Körperschaftsteuern 2009 bis 2011 der A Ltd. herangezogen. In der Begründung

des Haftungsbescheides wurde auf das diesem beiliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes RV/3300003/2021 verwiesen; zur Ermessensübung wurde auf die Uneinbringlichkeit der aushaftenden Körperschaftsteuern bei der primärschuldnerischen Limited verwiesen.

3. In der gegen den Haftungsbescheid erhobenen Beschwerde vom 10.05.2023 wurde ausdrücklich auch Beschwerde gem. § 248 BAO gegen die der Haftung zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheide erhoben und deren Bekanntgabe an den Bf beantragt. Es wurde ausgeführt, dass die Körperschaftsteuerbescheide bislang weder dem Bf noch der Primärschuldnerin zugestellt worden seien. Antrag und Begründung der Beschwerde werde der Bf binnen vier Wochen ab Zustellung der Bescheide nachreichen. Am 12.05.2023 wurde von der Abgabenbehörde ein Mängelbehebungsauftrag erlassen; diesem waren Ablichtungen der an die A Ltd., zH FA adressierten Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2011, sowie des Betriebsprüfungsberichtes vom 07.01.2014, adressiert an die A Ltd., zH C Ltd, Adr_A, beigelegt.

4. In der in Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages erstatteten Beschwerdebegründung wurde eingangs auf die fehlende gesellschaftsrechtliche Stellung des Bf als Geschäftsführer, somit Vertreter der Primärschuldnerin iSd § 80 Abs. 1 BAO iVm § 18 Abs. 1 GmbHG, verwiesen. Schon mangels Vertreterstellung des Bf sei eine Haftungsinanspruchnahme nicht möglich.

In eventu werde die fehlende, nicht sanierbare Zustellung der der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide an den Bf geltend gemacht. Die zwischenzeitlich dem rechtlichen Vertreter des Bf zugestellten Abgabenbescheide lauteten auf A Ltd., zH FA_Adr_FA. An wen und ob die Bescheide überhaupt versendet worden seien, sei nicht nachvollziehbar. Es sei der Finanzverwaltung offenbar bewusst gewesen, dass der Bf nicht Geschäftsführer gewesen sei und seien ihm die Bescheide deshalb auch nie zugestellt worden. Dass der Bf somit nie über den Abgabenanspruch in Kenntnis gesetzt worden sei, stelle einen nicht sanierbaren Mangel dar, weshalb der Haftungsbescheid aufzuheben sei. Darüber hinaus sei es dem Bf, da ihm gegenüber der Abgabenanspruch nie bekanntgegeben worden sei, gar nicht möglich gewesen, allfällige abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen. Die nunmehrige Übermittlung der Bescheide erfolge zu spät und diene nur dazu überhaupt zu wissen, auf welcher Grundlage der Bf in Haftung genommen werden solle.

5. Am 05.06.2023 wurde die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass im Haftungsverfahren gem. § 11 BAO ausschließlich die, im Beschwerdefall vorliegende, rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens, relevant sei. Auf die ins Treffen geführte fehlende Eigenschaft des Bf als Vertreter der A Ltd. iSd § 80 BAO komme es nicht an, weshalb das diesbezügliche Beschwerdevorbringen ins Leere gehe.

Über die Beschwerde gem. § 248 BAO, auch hinsichtlich der Frage, ob dem Bf eine entsprechende Legitimation im Rahmen der Haftungsinanspruchnahme gem. § 11 BAO

überhaupt zukomme, sei gesondert zu entscheiden. Da dem Bf die der Haftung zugrundeliegenden Abgabenbescheide im Mängelbehebungsverfahren zur Kenntnis gebracht worden seien, liege der geltend gemachte, nicht sanierbare Mangel nicht vor. Ob die Abgabenbescheide der Primärschuldnerin rechtswirksam zugestellt worden seien, sei nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens.

6. Im Vorlageantrag vom 03.07.2023 wurde in Ergänzung zum bisherigen Rechtsmittelvorbringen geltend gemacht, dass im Wege der Ermessensübung die Nachrangigkeit der Haftung zu beachten sei, sowie zu berücksichtigen gewesen wäre, wer durch den Verkürzungserfolg bereichert worden sei. Es sei aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes RV/3300003/2021 ersichtlich, dass dem Bf nachweislich keine Bereicherung aus der A Ltd. zugeflossen sei, ebensowenig wie der Liquidationserlös.

Zur Haftungshöhe wurde vorgebracht, dass die Körperschaftsteuer 2011, im Gegensatz zu den Körperschaftsteuern 2009 und 2010, nicht auf Grundlage der vorgelegten Jahresabschlüsse ermittelt worden sei. Eine Schätzungsmethode sei auch heranzuziehen, wenn in einem Geschäftsjahr, wie es 2011 der Fall gewesen sei, ein Verlust entstanden sei und es damit an einer positiven Steuerbemessungsgrundlage fehle. Im Falle der Haftungsinanspruchnahme sei daher für das Jahr 2011 lediglich die Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben.

7. Mit Schreiben vom 23.10.2023 forderte das Bundesfinanzgericht die Abgabenbehörde auf, die Geltendmachung des Abgabenanspruchs gegenüber der Primärschuldnerin darzutun. Dem entsprach die Abgabenbehörde mit Stellungnahme vom 09.11.2023, zufolge welcher die Bescheide sowie der Bericht des Betriebsprüfers an die A Ltd., zH C Ltd., Adr_A adressiert gewesen seien. Die haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide seien am 24.01.2014 zur Post gegeben und mit Vermerk der Z_Post „*unclaimed*“ (nicht behoben) an die Abgabenbehörde retourniert worden. Der Bericht des Betriebsprüfers sei, gemeinsam mit nicht haftungsgegenständlichen weiteren Bescheiden am 13.01.2014 zur Post gegeben und ebenfalls als nicht behoben retourniert worden. Der Stellungnahme beigelegt waren Bescheidablichtungen sowie Ablichtungen der Postaufgabescheine und Kuverts samt Rückscheinen.

In seiner Replik vom 12.12.2023 brachte der Bf vor, die Erledigungen der Abgabenbehörde seien 2014 an die falsche Adresse geschickt und aus diesem Grund auch nie behoben worden. Die Adresse sei stets an der Adresse der C Ltd. Adr_Z, gewesen, nicht Adr_A. Der Bf wie auch die Primärschuldnerin seien somit gar nie über den Abgabenanspruch in Kenntnis gesetzt worden. Da dies ein nicht sanierbarer Mangel sei, sei der Haftungsbescheid aufzuheben.

Dem Vorwurf, die der Haftung zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheide seien an eine falsche Adresse versendet und somit nie zugestellt worden, begegnete die Abgabenbehörde in ihrer Eingabe vom 28.12.2023 damit, dass sie einen weiteren an die A Ltd., zH C Ltd., Adr_A., adressierten Säumniszuschlagsbescheid vom 09.04.2014 vorlegte, welcher seitens der A Ltd.

mit Beschwerde bekämpft worden war. Die abweisende Beschwerdevorentscheidung, welche im Gegensatz zum Säumniszuschlagsbescheid wiederum mit Zustellnachweis versendet worden sei, sei wiederum als „nicht behoben“ retourniert worden.

Der Bf brachte dazu mit Stellungnahme vom 23.01.2024 vor, dass im Fall des ohne Auslandsrückschein versendeten Bescheides über die Festsetzung von Säumniszuschlägen keine Bestätigung des Empfangs der Sendung erfolgen habe müssen und daher der Bescheid trotz des für eine der deutschen Sprache nicht mächtigen Person verwirrenden Adresszusatzes „z.H.“ C die A Ltd. erreichen konnte. Eine solche Bestätigung sei dem Sekretariat am Empfang der A Ltd. infolge der verwirrenden Adressierung nicht möglich gewesen, weshalb eine rechtswirksame Zustellung nicht erfolgt sei.

8. Am 30.01.2024 wurde die beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat durchgeführt.

9. Die C Ltd. war von 23.01.2013 bis 11.01.2018 Zustellungsbevollmächtigte der primärschuldnerischen A Ltd.

II. Rechtslage und Erwägungen

1. Gemäß § 11 BAO haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Eine rechtskräftige Bestrafung im gerichtlichen oder im verwaltungsbehördlichen Finanz Strafverfahren ist als Tatbestandselement Voraussetzung für eine Haftung gem. § 11 sowohl des (unmittelbaren) Täters als auch anderer an der Tat Beteiligter (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 11, Anm. 2). Sie stellt die (einzige) Voraussetzung für die Haftungsinanspruchnahme dar, weshalb ein allfälliges Verschulden des Haftungspflichtigen am Abgabenausfall nicht zu prüfen ist (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I BAO³, § 11 Rz 3).

Die rechtskräftige Verurteilung des Bf wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung ergibt sich aus dem og. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.06.2022. Grundsätzlich erfolgte die Haftungsinanspruchnahme gem. § 11 BAO für die aushaftenden Körperschaftsteuern der primärschuldnerischen A Ltd. daher zu Recht. Das ausschließlich auf die fehlende Vertreterstellung des Bf bzw. auf die im Rahmen einer Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO gebotene Prüfung einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten gerichtete Vorbringen vermöchte der Beschwerde daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

2. Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden und noch nicht durch Entrichtung erloschen ist. Die Haftungsinanspruchnahme

setzt nicht voraus, dass die Abgabenschuld dem Primärschuldner gegenüber überhaupt geltend gemacht wurde (VwGH 30.03.2000, 99/16/0141).

Für den Fall, dass einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran geht, ist die Abgabenbehörde an diesen gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voraus, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob und in welchem Ausmaß ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden. (VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085 mwN)

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen grundsätzlich durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen grundsätzlich nach dem Zustellgesetz vorzunehmen.

Soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, können die Parteien und Beteiligten gemäß § 9 ZustG andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

In der am 30.01.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung behauptete der Bf, nachdem zunächst lediglich auf die bisher geltend gemachten Zustellmängel verwiesen wurde, erstmals, er sei als Rechtsanwalt der A Ltd. deren Zustellbevollmächtigter gewesen. Konkrete Angaben dazu, für welchen Zeitraum diese Zustellvollmacht bestanden haben soll, konnte der Bf nicht machen und überhaupt seine Behauptung nicht belegen. Es wurde seitens des rechtlichen Vertreters des Bf angeboten, in den umfangreichen Unterlagen, welche jedoch im Vorfeld der mündlichen Verhandlung zu diesem Thema nicht gesichtet worden waren und auch nicht während der mündlichen Verhandlung zur Verfügung standen, nach Belegen für die behauptete Zustellvollmacht zu suchen.

Aus verfahrensökonomischen Gründen sichtete der Vertreter der Abgabenbehörde den Veranlagungsakt der Primärschuldnerin während der mündlichen Verhandlung, zeitgleich hielt der Senat Nachschau in den bezughabenden Datenbanken der Abgabenbehörde. Im Zuge dieser Recherchen wurde festgestellt, dass die C Ltd. im Zeitraum 23.01.2014 bis 11.01.2018 als Zustellungsbevollmächtigte der A Ltd. im Abgabeninformationssystem angemerkt gewesen

war. Dass die Anmerkung dieser Zustellvollmacht aus irgendwelchen Gründen zu Unrecht erfolgt sein soll, wurde von der Abgabenbehörde nicht einmal behauptet bzw. konnte Derartiges aufgrund der Aktenlage nicht dargetan werden. Vermerkt sei jedoch, dass der Bf, zuvor in der mündlichen Verhandlung aufgrund seines bisherigen Vorbringens ausdrücklich nach dem Vorliegen einer den Voraussetzungen des § 9 ZustG entsprechenden Zustellvollmacht der C Ltd. befragt, dazu keine Angaben machen konnte, sondern diese Zustellvollmacht erst aufgrund der erwähnten Recherchen hervorkam.

Im Zeitpunkt, als die der Haftungsheranziehung des Bf zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheide 2009-2011 versendet wurden, dem 24.01.2014, bestand sohin eine aufrechte Zustellvollmacht der C Ltd. Aufgrund dieser Zustellvollmacht hätte die C Ltd., nicht die primärschuldnerische A Ltd., als Empfängerin dieser Abgabenbescheide bezeichnet werden müssen. Eine Heilung dieses Zustellmangels gem. § 7 ZustG scheidet schon aus dem Grund aus, dass die Bescheide als „nicht behoben“ retourniert und im Weiteren im Veranlagungsakt der A Ltd. abgelegt wurden. Die der Haftung zugrundeliegenden Körperschaftsteuerbescheide 2009-2011 haben somit keine Rechtswirksamkeit erlangt.

Für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ergibt sich daraus die Konsequenz, dass die Abgabenbehörde im Haftungsverfahren gem. § 11 BAO über das Bestehen des Abgabenanspruches abprechen hätte müssen (vgl. dazu die oben zitierte VwGH-Rechtsprechung). Da dies nicht erfolgt ist, war der Haftungsbescheid aufzuheben.

Dem Bundesfinanzgericht wäre eine derartige Absprache schon aufgrund der Begrenzung durch die Sache, dies ist die Angelegenheit, die den Spruch des bekämpften Bescheides gebildet hat, verwehrt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 279 Tz 10 mwN). Auf § 224 Abs. 3 BAO wird zudem verwiesen.

Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Dass dem bekämpften Haftungsbescheid keine rechtswirksam ergangenen Abgabenbescheide vorangegangen waren, stellte eine Tatfrage dar. Bei der daraus resultierenden Rechtsfrage stützte sich das Erkenntnis auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Da im Beschwerdefall sohin keine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage zu lösen war, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 1. Februar 2024