

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch NN, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. Juni 2014, ErfNr. zzz betreffend Haftung gemäß § 9 Abs. 2 KVG zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf. , (übertragende Gesellschaft) und die Firma¹ (übernehmende Gesellschaft), schlossen am TTMM 2005 einen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag. Nach den Bestimmungen des § 1 dieser Vereinbarung brachte die Bf. ihre gegenüber der übernehmenden Gesellschaft bestehenden Forderungen in der Höhe von € 9.913.900,00 in die übernehmende Gesellschaft als Sacheinlage gegen Gewährung von jungen Aktien ein.

Gemäß § 4 der Vereinbarung erhielt die übertragende Gesellschaft als Gegenleistung für die eingebrachten vertragsgegenständlichen Forderungen 6.400.000,00 junge auf den Inhaber lautende Stammaktien im Nennbetrag von je € 1,00 der übernehmenden Gesellschaft.

Dazu erfolgte unter Erfassungsnummer zZz am 29. Dezember 2005 die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer. Diese wurde ausgehend von einer Gegenleistung von € 6.400.000,00 mit € 64.000,00 berechnet und abgeführt.

Mit dem an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der übernehmenden Gesellschaft gerichteten Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. Oktober 2012, Erfassungsnummer ZzZ , setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Gesellschaftsteuer davon abweichend mit € 99.139,00 fest, woraus sich unter Berücksichtigung der Selbstberechnung eine Nachforderung in der Höhe von € 35.139,00 ergibt.

Gegen diesen am 16. Juni 2014 an die Bf. zugestellten Bescheid erhob die Bf. mit Eingabe vom 16. Juli 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde.

Mit dem nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid Steuernummer xxx , Erfassungsnummer zzz , vom 11. Juni 2014 nahm das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Bf. im Grunde des § 9 Abs. 2 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) iVm § 224 BAO als Haftungspflichtige für die oben erwähnte Nachforderung der Gesellschaftsteuer in der Höhe von € 35.139,00 in Anspruch. Dagegen richtet sich die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 16. Juli 2014. Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. November 2014 als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Eingabe vom 18. Dezember 2014 den Vorlageantrag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber; dazu zählen nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Z 1 KVG auch Aktien und sonstige Anteile.

Nach § 9 Abs. 1 KVG ist Steuerschuldner die Kapitalgesellschaft. Gemäß § 9 Abs. 2 Z 1 KVG haftet für die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten der Erwerber.

§ 224 BAO bestimmt:

(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.

§ 238 Abs. 1 und 2 BAO bestimmen:

(1) Das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die Bf. macht zunächst geltend, sie habe gegen den dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheid vom 15. Oktober 2012 Beschwerde erhoben. Der Haftungsbescheid sei daher schon deshalb aufzuheben, weil der Gesellschaftsteuerbescheid zu Unrecht ergangen sei.

Mit dieser Argumentation kann die Bf. schon deshalb nicht durchdringen, weil zum Zeitpunkt des Ergehens des Haftungsbescheides der Gesellschaftsteuerbescheid nicht etwa aufgehoben war, der Abgabenanspruch weiter bestand und auch keine Abgabentrichtung erfolgt war.

Dazu kommt, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid nicht mit Erfolg erhoben werden können, solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören, und bei Bekämpfung sowohl des Haftungs- als auch des maßgeblichen Bescheides über den Abgabenanspruch zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden ist (VwGH 24.2.2010, 2006/13/0112).

Zum Einwand, der Abgabenanspruch sei verjährt wird ausgeführt:

Das Recht, die Gesellschaftsteuer festzusetzen, unterliegt der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO. Die Festsetzungsverjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, findet die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO Anwendung (VwGH 27.4.1987, 85/15/0323). Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 Rz. 125 ff).

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch (Dorazil, KVG, § 2 Rz. 12.1 e, Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, § 7 Rz. 732). Denn erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist.

Im Streitfall wurde die Sachkapitalerhöhung in der außerordentlichen Hauptversammlung vom TTMM 2005 beschlossen. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am tttmm 2006.

Die Verjährung begann somit gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2006 zu laufen. Falls das Finanzamt keine verlängerungsrelevanten Amtshandlungen vorgenommen hätte, wäre mit Ablauf des Jahres 2011 Verjährung eingetreten.

§ 209 Abs. 1 BAO bestimmt:

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Zu prüfen bleibt daher, ob entscheidungsmaßgebliche Verlängerungshandlungen vorliegen.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die in § 209 Abs. 1 BAO normierte Verlängerung um ein Jahr unabhängig davon eintritt, in welchem innerhalb der Verjährungsfrist gelegenen Jahr die Amtshandlung erfolgte.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt am 12. Oktober 2010 beim Firmenbuch die Bilanzen 2005, 2006, 2007 und 2008 der übernehmenden Gesellschaft abgefragt. Diese Abfragen dienten laut Finanzamt der Klärung der Frage, ob und gegebenenfalls welche gesellschaftsteuerbaren Vorgänge in den Bilanzen ausgewiesen sind. Entsprechende Ausdrücke liegen im Akt ein. Sie tragen allesamt den Datumsvermerk 12. Oktober 2010. Nachweislich dokumentierte Firmenbuchabfragen sind nach ständiger Rechtsprechung nach außen erkennbare Amtshandlungen, wenn sie erkennen lassen, dass sie auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabensanspruches gerichtet sind (VwGH 7.9.2006, 2006/16/0041).

Durch die Einsicht in diese Bilanzen hat das Finanzamt Erkenntnisse betreffend die Höhe des Abgabensanspruches und die Person des Abgabenschuldners gewonnen. Im Zuge dieser Abfragen kam hervor, dass die Kapitalerhöhung durch Sacheinlage erfolgt war. Außerdem konnte das Finanzamt dadurch erkennen, dass sich der Firmenwortlaut der übernehmenden Gesellschaft im Jahr 2009, also nach der gegenständlichen Kapitalerhöhung, von FIRMA1 auf FIRMA2 geändert hat.

Die in Rede stehende Firmenbuchabfrage ist damit zumindest im Ergebnis auf die Geltendmachung eines Abgabensanspruches und auf die Feststellung des Abgabepflichtigen ausgerichtet.

Im Hinblick auf die oben angesprochene Kapitalerhöhung hat das Finanzamt den Primärschuldner am 16. November 2011 u.a. ersucht, die Höhe der Gegenleistung für die Kapitalerhöhung bekannt zu geben. Dieses innerhalb der Verjährungsfrist ergangene und am 21. November 2011 nachweislich zugestellte Schreiben ist damit zweifellos ebenfalls auf die Geltendmachung des Abgabensanspruches gerichtet und erfüllt daher ebenfalls

alle Voraussetzungen, um als Verlängerungshandlung angesehen zu werden. Das Recht zur Festsetzung der Gesellschaftsteuer konnte daher vor dem 31. Dezember 2012 nicht verjähren.

Der o.a. Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. Oktober 2012 erging unstrittig innerhalb dieser Frist.

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme. Sie ist daher nur innerhalb der Einhebungsverjährung (§ 238 BAO) zulässig (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157).

Nach den Bestimmungen des § 238 Abs. 1 BAO tritt die Einhebungsverjährung keinesfalls früher ein als die Festsetzungsverjährung. Der im ersten Rechtsgang erlassene an die Bf. gerichtete Haftungsbescheid vom 29. Oktober 2012 erging somit zweifellos innerhalb offener Frist. Dieser Haftungsbescheid stellt eine Unterbrechungshandlung iSd § 238 Abs. 2 BAO dar. Mit Ablauf des Jahrs 2012 begann daher die fünfjährige Verjährungsfrist neu zu laufen (§ 238 Abs. 2 letzter Satz BAO).

Dem im zweiten Rechtsgang (nach der Aufhebung des eben erwähnten Haftungsbescheides vom 29. Oktober 2012 mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22. April 2014, RV/7101204/2013) ergangenen nunmehr angefochtenen Haftungsbescheid vom 11. Juni 2014 steht somit Einhebungsverjährung nicht entgegen.

Als erstes Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass hinsichtlich des beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheides nach keinem der für die Annahme von Verjährung in Betracht kommenden Gesichtspunkten von einer verspäteten Bescheiderlassung auszugehen ist.

Das Rechtsinstitut der Haftung dient der Verstärkung und Sicherung des Abgabenspruchs. Haftung bedeutet nach den Vorschriften des Steuerrechts das Entstehenmüssen für eine fremde Schuld (vgl. VwGH 20.4.1989, 89/16/0009, 0010, 0011).

Gemäß § 224 Abs. 1 erster Satz BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht.

Die sachliche Rechtfertigung von Haftungsregelungen ergibt sich einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlich-rechtlicher Ansprüche und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen (vgl. VfGH 15.12.1988, G 89/88, 9.3.1989, G 163/88 u. a. und 13.10.1993, G 4/93).

Ist dem Haftungsbescheid ein an den Abgabepflichtigen ergangener Abgabenbescheid vorangegangen, ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten (VwGH 29.3.2007, 2007/15/0005). Es ist daher im Haftungsverfahren von einer Gesellschaftsteuerschuld, wie mit Gesellschaftsteuerbescheid festgesetzt, auszugehen.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, welche sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu halten hat, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Das Ermessen ist bei der Haftung nach § 9 Abs. 2 KVG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Haftenden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist. Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden wird vor allem dann vorliegen, wenn die Abgabenschuld vom Eigenschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann.

Im vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass mit der (vollen) Bezahlung der Gesellschaftsteuerschuld durch die Primärschuldnerin wegen Konkurseröffnung und Auflösung der Gesellschaft bereits vor Erlassung des Haftungsbescheides nicht mehr zu rechnen war und auf die haftungsgegenständliche Gesellschaftsteuerschuld keinerlei Zahlungen für Rechnung der Primärschuldnerin erfolgten. Mittlerweile ist die Firma sogar bereits im Firmenbuch gelöscht.

Unter Bedachtnahme auf all diese Umstände, stellt sich die Haftungsinanspruchnahme somit als ermessensgerecht dar. Auch nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss es die Abgabenbehörde nicht auf ein Konkursverfahren gegen den Hauptschuldner mit fraglichen Einbringungsaussichten ankommen lassen (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0008).

Bei der Haftung gemäß § 9 Abs. 2 KVG handelt es sich (im Gegensatz etwa zu der Haftung gemäß § 9 BAO) nicht um eine Ausfallhaftung. Auf die Klärung der von der Bf. ventilierten Frage, ob die streitgegenständliche Gesellschaftsteuer (zum Teil oder zur Gänze) bei der Primärschuldnerin uneinbringlich war, kam es daher nicht an. Für die Zulässigkeit der Erlassung des Haftungsbescheides reichte es vielmehr aus, dass die Abgabenschuld von der Eigenschuldnerin – wie oben festgestellt – nicht ohne Gefährdung der Einbringlichkeit und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden konnte. Die Bf. meint, wenn die Gesellschaftsteuer nunmehr bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei, dann sei dies auf Versäumnisse und auf die Untätigkeit der Abgabenbehörde zurückzuführen. Sie weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Selbstberechnung bereits am 29. Dezember 2005 durchgeführt worden sei. Gleichzeitig sei der Abgabenbehörde der Zugangscode zum Hauptversammlungsprotokoll vom TTMM 2005 samt den Anlagen zur Verfügung gestellt worden. Aus diesen Unterlagen ergäbe sich eindeutig, dass das Nominale der eingebrachten Forderungen € 9.913.300,00 betragen habe. Wenn das Finanzamt der Meinung sei, dieses Nominale sei maßgeblich, hätte es bereits damals die Steuer in der nunmehr festgesetzten Höhe vorschreiben können und müssen. Hätte die Abgabenbehörde pflichtgemäß –

entsprechend ihrer nunmehrigen Rechtsansicht – bereits im Jahre 2006 nach Überprüfung der Selbstberechnung den Erhöhungsbetrag der Primärschuldnerin vorgeschrieben, dann wäre dieser auch einbringlich gewesen.

Dem ist zu entgegnen, dass dem Finanzamt nach der Aktenlage der angesprochene Zugriffscode nicht bekannt gegeben wurde. Die Abgabenbehörde hat die Bf. in der Beschwerdeentscheidung (die insofern als Vorhalt gilt) auf diesen Umstand ausdrücklich hingewiesen. Diesbezügliche Einwände hat die Bf. nicht vorgetragen.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass gemäß § 10a Abs. 2 KVG selbst bei Bekanntgabe des Zugriffscodes für die Finanzämter keine Verpflichtung besteht, in die Urkunden einzusehen. Die Abgabenbehörden sind vielmehr dazu bloß berechtigt. Auch für eine allfällige materielle Prüfung hinsichtlich sämtlicher Angaben in der Selbstberechnung und in der Anmeldung normiert der Gesetzgeber in der zitierten Bestimmung eine Befugnis und keine Verpflichtung. Im vorliegenden Fall erfolgte nach der Aktenlage erst im Jahr 2010 eine Überprüfung hinsichtlich der gesellschaftsteuerpflichtigen Rechtsvorgänge. Dass das Finanzamt nicht unmittelbar nach dem Erwerbsvorgang im Jahr 2005 den Gesellschaftsteuerbescheid an die Primärschuldnerin erlassen hat, führt daher entgegen den diesbezüglichen Andeutungen der Bf. nicht zum Verstoß des Grundsatzes von Treu und Glauben.

Die Bf. meint, eine Inanspruchnahme der Gesellschafter als Haftende dürfe bei pflichtwidrig verspäteter Steuerfestsetzung nicht erfolgen. Sie stützt ihre Ansicht auf Dorazil, KVG, Anmerkung III.4. zu § 9, der diesbezüglich wiederum auf die Entscheidung des BFH vom 6. Oktober 1982, II R 34/81, verweist. Der zuletzt genannten Entscheidung liegt aber ein völlig andersgelagerter Sachverhalt zu Grunde. Denn dem Finanzamt war im dort betrachteten Fall insofern eine grobe Pflichtverletzung anzulasten, als es bei einem unstreitig feststehenden Sachverhalt trotz gegenteiligem Vorschlag des Prüfers die Veranlagung zur zeitaufwändigen Abklärung einer Rechtsfrage zurückstellte.

Im Streitfall ist jedoch weder eine Pflichtverletzung des Finanzamtes erkennbar, noch ist von einem schon in den Jahren 2005 bzw. 2006 unstreitig feststehendem Sachverhalt auszugehen. Der Ansicht der Bf., das Finanzamt sei verpflichtet gewesen, bereits im Jahr 2006 einen Abgabenbescheid an die Primärschuldnerin zu richten, kann aus all diesen Gründen nicht gefolgt werden.

Es lassen sich aus dem diesbezüglichen Vorbringen auch keine für die Ermessensübung entscheidungsmaßgeblichen Umstände ableiten.

Sonstige Gründe, die gegen eine Haftungsinanspruchnahme sprächen, wurden nicht geltend gemacht.

Der angefochtene Haftungsbescheid ist daher auch aus dieser Sicht zu Recht ergangen und die Beschwerde war somit abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 4. April 2016