



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat am 18. Oktober 2005 durch die Vorsitzende V und die weiteren Mitglieder xxx über die Berufung der F-KG, Adr., vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, 1010 Wien, Herreng. 2-4, gegen den Bescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG iVm § 224 Abs. 1 BAO des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 2. Oktober 2002 zu ErfNr.xxx, St.Nr.xxx, mit welchem die F-KG für die Gesellschaftsteuer der R-GmbH in Anspruch genommen wurde, nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführter mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Am 14. September 2001 reichte die steuerliche Vertreterin der R-GmbH (vormals A.F.-GmbH bzw. F-GmbH – kurz GMBH) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien eine Gesellschaftsteuererklärung ein, in der sie einen Zuschuss zur Verlustabdeckung in Höhe von S 15.192.440,30 (entspricht € 1.104.077,69) als Leistung iSd § 2 Z. 2 KVG erklärte. Dazu wurde in einem Begleitschreiben ausgeführt, dass in Anwendung der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 28.3.1990, Rs C 38/889 sowie des VwGH (VwGH 30.3.1998, 97/16/0213) nur jene Teile eines Zuschusses zur Verlustabdeckung der Gesellschaftsteuer unterliegen würden, die vor dem Eingehen einer gesellschaftsvertraglich verankerten Verlustabdeckungsverpflichtung der Gesellschafter entstanden sind. Denn soweit eine solche

Verpflichtung zur Verlustabdeckung bestehe, könne ein später entstehender Verlust das Gesellschaftsvermögen gar nicht mindern, eine Verlustabdeckung das Gesellschaftsvermögen damit auch nicht (steuerpflichtig) erhöhen. Da ab 1998 zwischen den Gesellschaftern der GmbH eine solche Verlustabdeckungsverpflichtung vereinbart gewesen sei, seien die Zuschüsse, soweit sie sich auf Verluste ab 1998 bezogen, daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer einbezogen worden.

Mit Vorhalt vom 21. September 2001 forderte das Finanzamt die GMBH auf, den Ergebnisabführungsvertrag zu übersenden. Nach zweimaliger Fristerstreckung wurde dem Finanzamt vom steuerlichen Vertreter der GMBH eine Kopie des "Nachtrages zum Syndikatsvertrag" der Gesellschafter der GMBH vom 13. November 1998 übersandt und dazu unter Hinweis auf die Punkte II., Absatz (2) und III. Absatz (3) vorgebracht, dass sich aus diesem Vertrag ergebe, dass die A.F.-Gesellschaft (die nunmehrige Berufungswerberin mit dem Firmenwortlaut F-KG - kurz Bw. oder F.) und die M&Co (kurz M.) zu einer Abdeckung der Verluste bei der GMBH verpflichtet gewesen seien. Aus der Rechtsprechung des EuGH ergebe sich, dass Zuschüsse zur Verlustabdeckung nach dem Eingehen dieser vertraglichen Verlustabdeckungsverpflichtung nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen.

Mit vorläufigem Bescheid vom 8. Mai 2002 zu ErfNr. xxx, St.Nr. xxx setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der GMBH Gesellschaftersteuer in Höhe von € 11.040,75 (1 % von € 1.104.077,69, entspricht S 15.192.440,30) fest. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass der endgültige Bescheid nach Feststehen des Umfanges der Steuerpflicht ergehen werde. Der Steuerbetrag von € 11.040,75 wurde von der GMBH am 17. Juni 2002 entrichtet.

Über entsprechenden Vorhalt des Finanzamtes gab die steuerliche Vertreterin der GMBH mit Schreiben vom 12. Juni 2002 die Höhe der Zuschüsse zur Verlustabdeckung für 1998 mit S 20.458.123,92 und für 1999 mit S 44.424.190,20 bekannt, wobei abermals betont wurde, dass diese Zuschüsse nicht steuerpflichtig seien.

Mit endgültigem Bescheid vom 3. Juli 2002 zu ErfNr. xxx, St.Nr. xxx setzte das Finanzamt gegenüber der GMBH Gesellschaftersteuer in Höhe von € 58.192,63 (1 % von € 5.8189.259,35, entspricht S 80.074.754,42) fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Zuschüsse der Gesellschaftsteuer unterlägen, da keine Verpflichtung der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zur Verlustübernahme bestehe. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Beschluss des Landesgerichtes K vom 30. Juli 2002 zur Zl. xxSxx wurde über das Vermögen der GMBH der Konkurs eröffnet, sodass eine Entrichtung der sich aus dem

endgültigen Bescheid ergebenden Nachforderung von Gesellschaftsteuer in Höhe von € 47.151,88 durch die GMBH unterblieb.

Durch eine Firmenbuchabfrage ermittelte das Finanzamt dass die Bw. zu 49 % und M. zu 51 % an der GMBH beteiligt waren. Entsprechend diesem Beteiligungsverhältnis nahm das Finanzamt mit Haftungsbescheiden vom 2. Oktober 2002 M. und die Bw. gemäß § 9 Abs. 2 KVG iVm § 224 Abs. 1 BAO für die Entrichtung der Gesellschaftsteuer für die Zuschüsse zur Verlustabdeckung 1998 und 1999 in Anspruch, und zwar M. hinsichtlich eines Betrages von € 24.047,43 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 33.089.980,20 = S 330.900,00, entspricht € 24.047,43) und die Bw. hinsichtlich eines Betrages von € 23.104,39 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 31.792.333,92 = S 317.923,00 entspricht € 23.104,39). In der Begründung des Bescheides an die Bw. wurde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ausgeführt:

"Zuschüsse zur Verlustabdeckung 1998 und 1999 S 64.882.314,12, davon anteilig auf Ihre Beteiligung entfallend S 31.792.333,92."

Der an M. gerichtete Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Am 15. Oktober 2002 wurde von M. ein Betrag in Höhe von € 24.047,43 zur St.Nr. xxx an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien entrichtet.

Hingegen wurde von der Bw. gegen den Bescheid, mit dem sie zur Haftung für Gesellschaftsteuer in Höhe von S 317.923,00 (entspricht € 23.104,39) in Anspruch genommen wurde, Berufung erhoben. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass nach § 248 erster Satz BAO der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch berufen könne. Mit dem gegenständlichen Bescheid sei die Bw. für Gesellschaftsteuer, die auf Grundlage des Tatbestandes des § 2 Z. 4 KVG festgesetzt wurde, zur Haftung herangezogen worden. Die Bw. sei auf Grund des Nachtrages vom 13. November 1998 zum Syndikatsvertrag verpflichtet gewesen, den auf sie entfallenden Anteil am negativen Eigenkapital bei der GMBH einzuschießen. Dieser Einschlussverpflichtung sei durch Aufrechnung mit der Kaufpreisforderung aus dem Verkauf der Liegenschaften EZ x und KG vom 23. Juni 2000 entsprochen worden. Insgesamt seien von den Gesellschaftern der GMBH ein Fehlkapital in Höhe von S 80.074.754,42 abgedeckt worden.

Nach § 2 Z. 4 KVG würden freiwillige Leistungen eines Gesellschafters nur dann der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Im gegenständlichen Fall sei die Leistung evidentermaßen nicht geeignet gewesen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Demzufolge habe die Bw. ihren Geschäftsanteil auch am gleichen Tag und Zug um Zug mit dem Forderungsverzicht

um den symbolischen Preis von S 1,00 veräußert. Zu bedenken sei weiters, dass formell zwar ein Grundstückskaufvertrag mit nachfolgendem Forderungsverzicht statt gefunden habe, im Kaufpreis jedoch die auf dem Grundstück haftenden Hypotheken in Höhe von S 40.000.000,00 für Schulden der GMBH nicht berücksichtigt worden seien. Wirtschaftlich sei der GMBH daher eine weitgehend wertlose Liegenschaft zugewendet worden. Der Wert der Leistung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 3 KVG sei daher mit Null anzunehmen.

Außerdem sei die Bw. auf Grund des Nachtrages zum Syndikatsvertrag zur Abdeckung des anteiligen Fehlkapitals verpflichtet gewesen. Dieser Syndikatsvertrag habe die gleiche Rechtsqualität wie der Gesellschaftsvertrag. Mit dem Syndikatsvertrag sollten die Rechte und Pflichten der Gesellschafter in Ergänzung zum Gesellschaftsvertrag geregelt werden. Sowohl der ursprüngliche Syndikatsvertrag vom 28. April 1997 als auch der Nachtrag vom 13. November 1998 seien in Notariatsaktsform abgeschlossen worden. Er sei für die Dauer der Beteiligung von M. und der Bw. bei der GMBH abgeschlossen worden und habe von keinem Vertragspartner aufgekündigt werden können. Nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 28.3.1990, Rs C 38/889 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH gegen Finanzamt Hagen) sowie des VwGH (VwGH 30.3.1998, 97/16/0213) würden nur jene Teile eines Zuschusses zur Verlustabdeckung der Gesellschaftsteuer unterliegen, die vor dem Eingehen einer gesellschaftsvertraglich verankerten Verlustabdeckungsverpflichtung der Gesellschafter entstanden sind. Der EuGH vertrete in diesem Urteil die Auffassung, dass dann, wenn eine Verpflichtung zur Verlustabdeckung besteht, ein bei der Gesellschaft später eintretender Verlust das Gesellschaftsvermögen gar nicht mindert und eine Verlustabdeckung durch den Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen damit auch nicht (steuerpflichtig) erhöhen kann. Die österreichische Verwaltungspraxis habe zwar bisher für diesen Fall eine Steuerfreiheit nur bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages anerkannt, dies lasse sich aber aus der Judikatur des EuGH nicht ableiten. Aus der Begründung zur EuGH-Entscheidung vom 28. März 1990 ergebe sich unmissverständlich (siehe Ziffer 13), dass ein Ergebnisabführungsvertrag nur eine Möglichkeit neben vielen sei, eine Verpflichtung zur Verlustübernahme einzugehen. Die sich aus dieser Rechtsprechung ergebende Steuerfreiheit für Zuschüsse zur Verlustabdeckung gelte daher, wie im Schrifttum einhellig vertreten werde (siehe Rief, FJ 1998, 5; Mühlehner, SWK 1995, A 535; Kotschnigg, ÖStZ 1996, 328; Bertl/Hirschler, RWZ 1996, 168), auch für jede andere gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Verlustübernahme. Eine solche Auslegung habe auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bereits angedeutet. Ein Abstellen auf das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages wäre wohl auch in Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz äußerst bedenklich, da es zu einer massiven Diskriminierung sämtlicher anderer Beteiligungsformen -

zB Beteiligung einer Nichtkapitalgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft – führen würde.
Deshalb liege keine Leistung iSd § 2 Z. 4 KVG vor.

Im Vorlageantrag wurde noch ergänzend ausgeführt, dass die Abgabenbehörde verpflichtet sei, den Gegenwert des Forderungsverzichtes zu prüfen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise würde sich ergeben, dass der GMBH eine weitgehend wertlose (da mit Hypotheken belastete) Liegenschaft zugewendet worden sei. Der Wert der Leistung sei nach Abzug von Belastungen anzunehmen. Weiters sei anzumerken, dass § 2 Z. 4 KVG auf eine Eignung zur Werterhöhung der Gesellschaftsrechte abstelle. Der Forderungsverzicht aus dem mit Hypotheken belasteten Grundstück sei schon allein von dessen Umfang her keinesfalls für eine Werterhöhung der Gesellschaftsrechte geeignet gewesen, da die Forderung von vorneherein nicht werthaltig gewesen sei. Im Übrigen wurde im Wesentlichen die Argumentation aus der Berufung wiederholt.

Am 27. Jänner 2003 wurde von der Bw. gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO iVm § 323 Abs. 12 BAO und gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO iVm § 323 Abs. 12 BAO die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Beschlüssen des Landesgerichtes K vom 21. April 2005 und vom 2. Juni 2005 zu xxSxx wurde der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters mit einer Quote von 14,963762 % genehmigt und der Konkurs über as Vermögen der GMBH nach Schlussverteilung aufgehoben.

Am 2. Juni 2005 wurden auf Grund einer Überweisung des Masseverwalters dem Steuerkonto der GMBH beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu St.Nr.xxx ein Betrag von € 3.349,96 gutgeschrieben, sodass der aushaftende Betrag auf diesem Steuerkonto derzeit € 19.754,49 beträgt.

Vor Anberaumung der mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenates noch Beweis erhoben durch Einsicht

- ins Firmenbuch zu FNxxx,
- ins Grundbuch zu EZ x und KG,
- in die Ediktsdatei zu xxSxx des Landesgerichtes K
- in den Veranlagungsakt der GMBH zu St.Nr.xxx/xxxx (insbesondere in den dort inliegenden Gesellschaftsvertrag vom 28. April 1997 sowie in die Jahresabschlüsse zum 31.12.1998, zum 31.12.1999 und zum 31.12.2000),
- in die Bemessungsakte des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu
 - ERfNr.xxx.xx5/2000 (Abtretungsvertrag vom 23. Juni 2000),
 - ErfNr.xxx.xx4/2000 (Kaufvertrag vom 23. Juni 2000 EZ x und KG),
- in den Kapitalverkehrsteuerakt der GmbH zu Ib-xxx (insbesondere in den dort inliegenden Syndikatsvertrag vom 28. April 1997 samt Nachtrag vom 13. November 1998)

- ins Abgabensinformationssystem zu St.Nr.xxx des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

Mit Vorhalt vom 20. Juni 2005 teilte die Referentin der Bw. mit, welche Beweise bisher erhoben wurden und wie sich der Sachverhalt bisher für die Referentin darstellt. Gleichzeitig mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde auch dem Finanzamt eine Ausfertigung des Vorhaltes übermittelt. Vor Durchführung der mündlichen Berufungsverhandlung wurden weder von der Bw. noch vom Finanzamt eine Stellungnahme zum Vorhalt abgegeben und wurden auch keine weiteren Beweismittel genannt.

Bei der am 18. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung waren für die Bw. neben dem steuerlichen Vertreter noch der Kommanditist der Bw., Herr A.F. und der Komplementär der Bw., Herr H.F., anwesend.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter nochmals vorgebracht, dass der GMBH "keine Werte" zugewendet worden seien, da die Liegenschaft mit Hypotheken von S 40 Mio. und zwar für Schulden der GmbH, belastet gewesen sei. Der Syndikatsvertrag hat dieselbe Qualität wie der Gesellschaftsvertrag. Bei dieser Einschussverpflichtung sei immer klar gewesen, dass es um die Liegenschaft ging, auf andere Weise hätten die Herren F. diese Beträge nicht aufbringen können.

Herr H.F. ergänzte dazu, dass der Konkurs der GMBH durch die (neue) Muttergesellschaft in Deutschland verursacht worden sei. Dieser unmittelbare Anlass sei erst 2002 gesetzt worden. Dieses Vorbringen habe zwar mit dem Gesellschaftsteuerfall nichts zu tun, sondern werde in Bezug auf die Inanspruchnahme zur Haftung vorgebracht. 1995 sei der Hauptkunde der Bw., der Konsum, in Konkurs gegangen. Die Banken hätten die Bw. unter Druck gesetzt. Er habe einen Ausweg in der Erhöhung der Beteiligung von M. von 15 % auf 51% gesehen. Damit hätte M. die Mitwirkung an der Geschäftsführung gehabt. Die Zusammenarbeit mit M. sei allerdings schief gegangen und sie hätten fast alles verloren. Über die KG hätten sie den X-Handel neu ausgebaut. Sie hätten für den Aufbau der KG einen Kredit auf das Privathaus von Herrn A.F. in Höhe von € 200.000 aufgenommen, um die KG in Schwung zu bringen. Dieser Betrag sei als Einlage der KG zur Verfügung gestellt worden. Die finanzielle Lage der KG sei sehr angespannt gewesen, die KG sei aber nicht vom Konkurs bedroht gewesen. Wäre die Transaktion der GmbH-Anteile mit R zwei Jahre vorher nicht zustande gekommen, wäre die KG mit in den Konkurs gegangen, weil die persönliche Haftung schlagend geworden wäre und die KG die eigenen Bankverbindlichkeiten nicht hätte bedienen können. Heute habe sich die Lage der KG gebessert, aber sie sei noch nicht wirklich stabil. Die KG habe insgesamt einen Kontokorrentrahmen von € 400.000, der immer bis zum letzten Euro ausgelastet sei. Am 31. Dezember 2005 reduziere er sich um € 50.000. Der Umsatz betrage derzeit ca. 3 Mio. Euro, 2003 gab es einen Gewinn von ca. € 28.000, 2004 von ca. € 4.000. Das Eigenkapital sei gut

bestückt, sie hätten alles investiert. Jede Belastung in irgendeiner Form sei subjektiv schwer verständlich und belaste sie finanziell schwer.

Herr A.F. ergänzte dazu, dass er die Situation der KG weniger optimistisch sehe. Kunden gingen immer wieder in Konkurs, andere Kunden würden schlecht zahlen. Sie hätten bis dato versucht Konkurs bzw. Ausgleich der KG zu vermeiden. Sie hätten nicht nur das Grundstück in X, sondern auch ein Firmengebäude in S verloren. Ein weiteres kleines Grundstück hätten sie im letzten Jahr um ca. € 240.000 verkauft. Sie hätten keinen Geschäftsführerbezug in der KG, das heißt auch dieses Geld sei in die KG geflossen. Die KG sei gefährdet, weitere Belastungen wie zB ca. € 20.000 könne die KG nicht leisten.

Der Vertreter der Amtspartei brachte dazu vor, dass es 2 Problemkreise gebe, nämlich den Abgabenanspruch und die Haftung. Zur Haftung habe die Bw. bis dato nichts vorgebracht, weswegen die Amtspartei dazu bis jetzt nicht Stellung nehmen konnte. Unter Hinweis auf die Gesetzesstellen des § 9 Abs. 2 KVG und § 20 BAO brachte der Vertreter der Amtspartei sodann vor, dass infolge des Konkurses der GmbH keine andere rechtliche Möglichkeit bestehe, als die KG zur Haftung heranzuziehen. Es sei in einem solchen Fall keine Ermessensübung mehr möglich.

Diese Rechtsansicht wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. bestritten und vorgebracht, dass auch in einem solchen Fall ein Ermessen auszuüben wäre, da kein Gesamtschuldverhältnis vorliege.

Zum Abgabenanspruch brachte die Amtspartei vor wie bisher und vom steuerlichen Vertreter wurde bestritten wie bisher.

Zur Frage des Abgabenanspruches hielt die Vorsitzende den Parteien vor, dass vor allem auf Grund des Kaufvertrages nach dem Willen der Parteien, das seien die GmbH und die beiden Gesellschafter, eine Einschussverpflichtung auf das negative Eigenkapital vorgenommen werden sollte. Nach dem letzten Satz des Punktes II., 1. des Kaufvertrages mit dem Wortlaut *"Dieser Einschussverpflichtung wird einvernehmlich durch Aufrechnung mit dem Kaufpreis entsprochen, sodass diese Verpflichtung endgültig erfüllt ist"* sei diese Einschussverpflichtung auch tatsächlich vorgenommen worden. Weiteres wurden der Bw. und der Amtspartei über Flipchart folgende Berechnung vorgehalten:

"Negatives Eigenkapital zum 31. 12. 1999: S 82,574.724,42 x 1 = S 825,747,24 = € 60.009,39.

Abzügl. vorl. Bescheid: -€ 11.040,75 = € 48.968,64

Auf die Bw. würde daher unter Bezugnahme auf den Kaufvertrag entfallen:

S 40,461.000 x 1% = S 404.610.

= € 29.404,15, abzüglich 49% aufgrund des vorläufigen Bescheides – 5.409, 96, abzüglich Zahlungen des Masseverwalters – 3.349, 96 ergibt € 20.664, 23"

Dazu wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. entgegnet, dass tatsächlich von den Gesellschaftern nicht das gesamte negative Eigenkapital in Höhe von S 82 Mio., sondern ein um S 2 Mio. verminderter Betrag abgedeckt worden sei, wie aus dem Jahresabschluss 2000 ersichtlich sei. Von der KG seien S 38.464.067,42 abgedeckt worden. Die Reduktion um S 2.000.000,00 sei nur der KG und nicht M. zugute gekommen. Dazu gebe es eine Vereinbarung zwischen der KG und K.. K. habe auf 2 Mio. verzichtet. Dieser Nachtrag sei zeitnah mit der Unterfertigung der übrigen Verträge abgeschlossen worden. Hintergrund sei gewesen, dass Herr H.F. der GmbH weiterhin beratend zur Verfügung stehen sollte. Das sei mündlich schon vorher vereinbart gewesen. Außerdem wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. nochmals auf sein Vorbringen in der Berufung verwiesen, dass der Wert der Liegenschaft infolge der Hypotheken eigentlich Null gewesen sei.

Die Amtspartei führte dazu aus, die Aufrechnungserklärung sei die Erfüllungshandlung und damit sei die Steuerschuld entstanden. Nachträgliche Veränderungen seien gesellschaftsteuerrechtlich irrelevant. Wenn vor dieser Erfüllungshandlung Änderungen gewesen seien, wäre es Sache der Bw., das entsprechend nachzuweisen. Offen sei die Frage, warum das im bisherigen Verfahren nicht vorgebracht wurde.

Im Übrigen wiederholten beide Parteien ihr bisheriges Vorbringen und ersuchte die Bw. abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung hat der Senat erwogen:

Auf Grund der bisher vorgenommenen Ermittlungen geht der unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidung von folgendem **Sachverhalt** aus:

Die nunmehrigen Berufungswerberin F-KG (vormals A.F.-Gesellschaft - kurz Bw. oder F.) war seit der Gründung der R-GmbH (vormals A.F.-GmbH bzw. F-GmbH – kurz GMBH) mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Mai 1994 bis zum 23. Juni 2000 deren Gesellschafterin. Ab 1997 waren die M-Vertriebs-GmbH . und die prot. Firma M&Co (beide im Folgenden kurz M.) gemeinsam zu 51 % an der GMBH beteiligt, wodurch sich die Beteiligung der Bw. an der GMBH auf 49 % verringerte.

Seit dem Jahr 1997 ist Herr H.F. der alleinige Komplementär der Bw. und sein Vater, Herr A.F., deren einziger Kommanditist. Herr H.F. war von 1997 bis Juli 2000 gemeinsam mit Herrn Dr.S (Geschäftsführer von M.) Geschäftsführer der GMBH.

Der Gesellschaftsvertrag der GMBH vom 28. April 1997 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"§ 7 – Jahresabschluss

(2) Die Generalversammlung beschließt über die Prüfung und Genehmigung (Feststellung) des Jahresabschlusses, über die Verwendung des Reingewinnes, ...

§ 8 – Gewinnermittlung und Gewinnausschüttung

(1) Bei der Feststellung des Jahresabschlusses kann die Generalversammlung Rücklagen bilden, soweit dies betriebswirtschaftlich zweckmäßig ist; dies wird bei Ausnützung steuerrechtlich begünstigter Gestaltungsmöglichkeiten vermutet.

(2) Der auszuschüttende Reingewinn ist im Verhältnis der geleisteten Stammeinlagen zu verteilen; werden Einlagen im Laufe des Geschäftsjahres geleistet, ist dies im Verhältnis der Zeit seit Empfang der Einlage zu berücksichtigen.

(3) Falls die Generalversammlung nichts anderes beschließt, ist der Gewinnanteil eines Gesellschafters 10 Tage nach dem Jahresabschluss feststellenden Generalversammlung zur Zahlung fällig."

Ebenfalls am 28. April 1997 war zwischen den Gesellschaftern der GMBH (der Bw. und M.) in Ergänzung des Gesellschaftsvertrages ein Syndikatsvertrag geschlossen worden. Dieser hat auszugsweise folgenden Inhalt:

" III. Ergebnisverwendung

Die Gesellschafter der GMBH verpflichten sich wechselweise, bei der Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung nur dann für eine Ausschüttung des Ergebnisses zu stimmen, wenn die buchmäßigen Eigenmittel (Eigenkapital zuzüglich versteuerte und unversteuerte Rücklagen) 25 % der Bilanzsumme überschreiten.

IV. Abberufung des Geschäftsführers H.F.

(1) M wird für die Abberufung des Geschäftsführers H.F. solange die F. Gesellschafter der GMBH ist, nur dann stimmen, wenn hierfür ein wichtiger Grund vorliegt.

(2) Wichtige Gründe, die die Abberufung rechtfertigen sind jedenfalls:

V. Aufgriffsrecht M. im Fall der Abberufung des Geschäftsführers H.F.

(1) M. bietet F. die Übernahme deren Geschäftsanteils an der GMBH bei gleichzeitiger Enthaltung sowohl der F. als auch der Herrn A.F. und H.F. für Verbindlichkeiten der GMBH für den Fall an, dass M. die Abberufung des Geschäftsführers H.F. gemäß einem in Punkt IV Abs (2) dieses Syndikatsvertrages genannten wichtigen Grund beschließen sollte.

(2) Im Fall der Annahme dieses Angebotes entspricht das Abtretungsentgelt dem buchmäßigen Eigenkapital zuzüglich unversteuerten Rücklagen abzüglich hierauf entfallender latenter Steuern, dies berechnet unter Berücksichtigung allfälliger steuerlicher Verlustvorträge. Falls sich hieraus ein negativer Betrag ergeben sollte, ist M. zur Übernahme des Geschäftsanteiles der F. nur dann verpflichtet, wenn diese vorher den auf sie im Verhältnis ihrer Beteiligung an der Gesellschaft entfallenden Betrag in die Gesellschaft einzahlt."

Am 13. November 1998 schlossen die Gesellschafter der GMBH einen Nachtrag zum Syndikatsvertrag, der auszugsweise Folgendes vorsieht:

" I.

(1) Zur Beseitigung der Überschuldung (Geschäftsjahr 1997) und zur Vermeidung eines Konkurs- und Ausgleichsverfahrens über das Vermögen der GMBH hat M. deklarativ den Rangrücktritt für Verbindlichkeiten der GMBH gegenüber M. rücksichtlich eines Betrages von S 17.000.000,00 erklärt. Nach der zwischen M. und F. abgeschlossenen Rangrücktrittsvereinbarung (1997) ist die GMBH verpflichtet, beginnend ab 1.1.1999 die nachrangige Verbindlichkeit gegenüber der M. von S 17.000.000,00 samt 4 % Zinsen p.a. unter den vereinbarten Bedingungen zurückzuführen.

II.

(1) Für den Fall, dass die mit obiger Vereinbarung für nachrangig erklärte Forderung der M. in Höhe von S 17.000.000,00 zuzüglich Zinsen – aus welchem Grund auch immer – nicht zur Gänze bis spätestens 1.1.2004 getilgt ist, ist M. bis 31.12.2004 berechtigt,

- Herrn H.F. als Geschäftsführer der GMBH abzueroufen und*
- die Abtretung des Geschäftsanteiles der F. an der GMBH an sie um S 1,-- zu verlangen (Aufgriffsrecht).*

(2) Übt M. das ihr eingeräumte Aufgriffsrecht aus, ist die F. jederzeit über Wunsch von M. (der Aufgriffsberechtigten) verpflichtet, einen Notariatsakt über die Abtretung des Geschäftsanteiles um S 1,-- mit der Aufgriffsberechtigten zu errichten. Für diesen Fall ist die F. weiters verpflichtet, unverzüglich über Aufforderung der Aufgriffsberechtigten den auf die F. im Verhältnis ihrer Beteiligung an der GMBH entfallenden Fehlbetrag des negativen buchmäßigen Eigenkapitals des der Abtretung unmittelbar vorangehenden Jahresabschlusses der GMBH in die GMBH einzuschießen. F. ist zur Einzahlung des auf ihren Geschäftsanteil entfallenden aliquoten Fehlbetrages des negativen buchmäßigen Eigenkapitals nur Zug um Zug gegen die verbindliche Zusage der Enthaftung sowohl der F. und des Herrn H.F. für Verbindlichkeiten der GMBH durch die Aufgriffsberechtigte verpflichtet.

III.

(1) Für den Fall, dass der anteilig auf F. entfallende Fehlbetrag des negativen Eigenkapitals der GMBH S 35.000.000,00 übersteigt,

- ist die F. berechtigt, innerhalb von drei Monaten ab Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses, der diesen anteiligen Fehlbetrag ausweist, ihren Geschäftsanteil um S 1,00 M. zur Übernahme anzudienen (Put-Option), und*
- ist die M. berechtigt, innerhalb von drei Monaten ab Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses, der diesen anteiligen Fehlbetrag ausweist, die Abtretung des Geschäftsanteiles der F. an der GMBH an sie um S 1,-- zu verlangen (Aufgriffsrecht).*

(2) Übt F. das ihr nach Punkt III Abs 1 eingeräumte Andienungsrecht aus, oder übt M. das ihr nach Punkt III Abs 1 eingeräumte Aufgriffsrecht aus, ist die F. jederzeit über Wunsch von M. (der Aufgriffsberechtigten) verpflichtet, einen Notariatsakt über die Abtretung des Geschäftsanteiles um S 1,00 mit M. zu errichten.

(3) In jedem Fall ist F. verpflichtet, Zug um Zug bei Errichtung des Notariatsaktes den auf sie im Verhältnis ihrer Beteiligung an der GMBH entfallenden Fehlbetrag des negativen buchmäßigen Eigenkapitals des der Abtretung unmittelbar vorangehenden Jahresabschlusses der GMBH in die GMBH einzuschießen; dies auch für den Fall, dass der anteilige Fehlbetrag den Betrag von S 35.000.000,00 übersteigen sollte. M. ist verpflichtet, Zug um Zug gegen die Einzahlung des auf den Geschäftsanteil der F. entfallenden Fehlbetrages des negativen Eigenkapitals die Enthaftung sowohl der F. und des Herrn H.F. für Verbindlichkeiten der GMBH bis zu einem Gesamtbetrag von S 35.000.000,00 zuzusagen."

In den Jahresabschlüssen der GMBH zum 31. Dezember 1997, zum 31. Dezember 1998 und zum 31. Dezember 1999 wird Folgendes ausgewiesen (alle Beträge in Schilling):

		31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999
Stammkapital		1.150.000,00	1.150.000,00	1.150.000,00
Nicht gebundene Kapitalrücklage		14.700.000,00	14.727.000,00	14.727.000,00
Bilanzverlust	-	33.569.410,30	54.027.534,22	98.451.724,42
Negatives Eigenkapital	-	17.719.410,30	38.150.534,22	82.574.724,42

Der Bilanzverlust zum 31.12.1998 von S 54.027.534,22 setzt sich zusammen aus einem Verlustvortrag von S 33.569.410,30 und dem Jahresverlust 1998 von S 20.458.123,92. Der Bilanzverlust zum 31.12.1999 von S 98.451.724,42 setzt sich zusammen aus einem Verlustvortrag von S 54.027.534,22 und dem Jahresverlust 1999 von S 44.424.190,20.

Auf Grund ihrer Beteiligung von 49 % betrug der Anteil der Bw. am negativen Eigenkapital der GMBH zum 31.12.1999 S 40.461.614,97.

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1999 wird unter Tz 28 festgehalten, dass die Gesellschafter am 14. Juni 2000 folgende verbindliche Erklärung abgegeben haben:

"Die derzeitigen Gesellschafter der F-GmbH, die Fa. M. & Co und die Fa. F. KG, werden das per 31.12.1999 in der Bilanz der GMBH ausgewiesene negative Eigenkapital von 82,5 Mio. Schilling bedecken. Die Durchführung dieser Maßnahmen sollte bis 30.6.2000 abgeschlossen sein.

M. wird entsprechend seinem Anteil von 51 % an der GMBH auf Forderungen gegenüber der GMBH aus internen Warenlieferungen und Leistungen verzichten. Die F. KG verpflichtet sich ihren Anteil am negativen Eigenkapital entweder durch Einlage des Grundstückes in X oder durch eine gleichwertige sonstige Sanierungsmaßnahme zu erbringen."

Im Lagebericht für das Geschäftsjahr 1999 findet sich unter der Überschrift

"Gesellschaftermaßnahmen zur Verlustabdeckung 1999" Folgendes:

"Das voraussichtliche negative Eigenkapital von nunmehr insgesamt ca. 80 Mio. Schilling wird wie folgt ausgeglichen

Die F-KG bringt die Liegenschaft in X ein. Um den Wert der Liegenschaft zu ermitteln wird ein Gutachten eines Banksachverständigen eingeholt.

M. wird entsprechend seinem Anteil auf Forderungen gegenüber der F-GmbH verzichten."

Mit Abtretungsvertrag vom 23. Juni 2000 traten M. und die Bw. ihre Geschäftsanteile an der GMBH entsprechende einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von S 586.500,00 (M.) bzw. von S 562.500,00 (F.) an die K-GmbH und die R-Vertriebs-GmbH (beide vertreten durch deren Geschäftsführer Herrn M.K.) zu einem Abtretungsentgelt von S 1,00 ab.

Mit Kaufvertrag vom 23. Juni 2000, abgeschlossen zwischen der Bw. als Verkäuferin und der GMBH als Käuferin und unter Beitritt der K-GmbH und der R-Vertriebs-GmbH, erwarb die GMBH die Liegenschaften EZxxx von der Bw. um einen Kaufpreis von S 57.500.000,00.

Unter Punkt II. des Kaufvertrages wurde zur Entrichtung des Kaufpreises Folgendes festgehalten:

"1. F. hat aufgrund des Notariatsaktes vom 13. November 1988 [Anm: gemeint wohl 1998] gegenüber M. die Verpflichtung übernommen, über deren Aufforderung einen dem Verhältnis ihrer Beteiligung entsprechenden Anteil des negativen buchmäßigen Eigenkapitals wie dieser aus dem Jahresabschluss zum Ende des Jahres 1999 hervorgeht, in die GMBH einzuschießen. Dieser Anteil am negativen Eigenkapital beträgt S 40.461.000,00. Dieser

Einschussverpflichtung wird einvernehmlich durch Aufrechnung mit dem Kaufpreis entsprochen, sodass diese Verpflichtung endgültig erfüllt ist.

2. Ein weiterer Kaufpreisteil in Höhe von S 16.629.267,00 wird durch Übernahme der folgenden Darlehensverbindlichkeiten der Verkäuferin gegenüber der X-Bank geleistet:

3. Der verbleibenden Kaufpreis von S 370.733,00 wird mit Forderungen der Käuferin gegenüber der Verkäuferin aufgerechnet und beglichen.

III. Haftungsfreistellungen

1. Die Käuferin verpflichtet alle notwendigen Maßnahmen zu setzen, dass die Verkäuferin durch die X-Bank AG bis längstens 30. August 2000 aus allen oben angeführten Darlehensverpflichtungen entlassen wird und alle für die Verpflichtungen bestellten Sachhaftungen durch die darlehensgewährenden Banken aufgegeben werden, soweit diese nicht auf den kaufgegenständlichen Grundstücken begründet wurden. Gleiches gilt auch für die von den Gesellschaftern der Verkäuferin übernommenen Haftungen für diese Kreditverbindlichkeiten.

2. Die K-GmbH und die R-Vertriebs-GmbH treten dieser Verpflichtung selbstschuldnerisch bei und verpflichten sich zur gesamten Hand die Verkäuferin und deren Gesellschafter gegenüber allen Inanspruchnahmen aus den durch diesem Kaufvertrag übernommenen Darlehen vollkommen schad- und klaglos zu halten."

Bereits vor Abschluss dieser beiden Notariatsakte vom 23. Juni 2000 war mündlich zwischen Herrn H.F. und Herrn M.K. vereinbart worden, dass der GMBH von der Bw. ein um rund S 2.000.000,00 reduzierter Betrag zukommen soll. Eine schriftliche Vereinbarung über den Betrag von rund S 2.000.000,00 wurde erst später abgeschlossen. Der genaue Inhalt dieser Vereinbarung und der Zusammenhang der Vereinbarung mit der Aufrechnungserklärung kann ohne weitere Ermittlungen nicht festgestellt werden.

Im Jahresabschluss der GMBH zum 31. Dezember 2000 werden nicht Zuschüsse in Höhe von S 82.574.724,42 (entsprechend dem in der Bilanz zum 31. Dezember 1999 ausgewiesenen negativen Eigenkapital), sondern Zuschüsse (aller Gesellschafter) im Gesamtbetrag von S 80.574.724,42 ausgewiesen.

Das negative Eigenkapital der GMBH hat sich im Jahr 2000 von S 82.574.724,42 (zum 1. Jänner 2000) auf S 17.633.109,95 (zum 31. Dezember 2000) verringert. Zum 31. Dezember 2000 setzte sich das negative Eigenkapital wie Folgt zusammen:

Stammkapital	1.150.000,00
Nicht gebundene Kapitalrücklage	0,00
Bilanzverlust	- 18.783.109,95
Negatives Eigenkapital	- 17.633.109,95

Die nicht gebundene Kapitalrücklage hat im Jahr 2000 folgende Entwicklung genommen:

Stand am 01.01.2000	Zuweisung	Auflösung	Stand am 31.12.2000
14.727.000,00	80.074.724,42	94.801.724,42	0,00

Dazu wird auf S. 19 des Berichtes zum Jahresabschluss ausgeführt:

"In die nicht gebundene Kapitalrücklage wurden im Jahr 2000 von den Altgesellschaftern geleistete Zuschüsse zur Abdeckung des negativen Eigenkapitals aus Vorjahren eingestellt. Die Kapitalrücklage wurde zum teilweisen Ausgleich des Bilanzverlustes im Berichtsjahr zur Gänze aufgelöst."

Im Jahresabschluss der GmbH zum 31. Dezember 2000 werden die Liegenschaften EZxxx mit einem Buchwert zum S 59.499.212,00 ausgewiesen, der sich auf das Grundstück mit S 24.790.225,00, auf das Bürogebäude mit S 6.618.740,00 und auf das Hallengebäude mit S 28.090.247,00 verteilte. Die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund- und Gebäudewert erfolgte laut einem Sachverständigengutachten vom 24. Mai 2000 (siehe S. 13 des Berichts über den Jahresabschluss).

Am 2. Juni 2005 wurden auf Grund einer Überweisung des Masseverwalters dem Steuerkonto der GMBH beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu St.Nr.xxx ein Betrag von € 3.349,96 gutgeschrieben, sodass der aushaftende Betrag auf diesem Steuerkonto derzeit € 19.754,49 beträgt.

Feststellungen zur derzeitigen wirtschaftlichen Lage der Bw. sowie Feststellungen darüber, ob die mit dem Haftungsbescheid von der Bw. angeforderte Gesellschaftsteuer bei der Bw. einbringlich sind, können beim derzeitigen Stand der Ermittlungen nicht getroffen werden.

Daraus folgt für die rechtliche Beurteilung Folgendes:

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

Gemäß § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1 BAO) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch berufen.

Im vorliegenden Fall hat die Bw. ausdrücklich sowohl gegen ihre Heranziehung zur Haftung berufen (wenn auch zunächst ohne Begründung - eine entsprechende Begründung wurde erstmals im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung erstattet), als auch gegen den der Haftungsinanspruchnahme zugrunde liegenden Abgabenbescheid berufen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist zuerst über die gegen den Haftungsbescheid erhobene Berufung zu entscheiden, weil von der Erledigung dieses Rechtsmittels die Frage der Rechtsmittellegitimation gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängig ist (vgl. VwGH 20.8.1998, 97/16/0512 mit Hinweis auf Ritz, BAO-Kommentar Rz 16 zu § 248 BAO bzw. Stoll, BAO-Kommentar III, S. 2556).

Im vorliegenden Fall wird die Haftungspflicht der Bw. durch die Vorschrift des § 9 Abs. 2 Z. 2 KVG begründet und enthält der angefochtene Bescheid auch den erforderlichen Hinweis auf

diese Bestimmung. Gemäß § 9 Abs. 2 Z. 2 KVG haftet für Leistungen: wer die Leistungen bewirkt. Daraus ergibt sich, dass ein Gesellschafter nicht entsprechend seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft für die Gesellschaftsteuer haftet, sondern dass eine Haftung nur für solche gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen besteht, die vom jeweiligen Gesellschafter bewirkt wurden.

Wenn einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid, der an den Abgabepflichtigen ergangen ist, vorangeht, ist die Behörde daran gebunden; die Behörde hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabeananspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt (VwGH 19.12.2002, 2000/15/0217; VwGH 16.9.2003, 99/14/0200).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt mit endgültigem Bescheid vom 3. Juli 2002 einen Abgabenbescheid erlassen, mit dem gegenüber der GMBH Gesellschaftsteuer in Höhe von € 58.192,63 (1 % von € 5.819.259, 35, entspricht S 80.074.754,42) für "Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung" festgesetzt. Aus der Begründung dieses Bescheides ergibt sich, dass das Finanzamt bei seiner Entscheidung davon ausging, dass keine Verpflichtung der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft bestanden hat und dass das Finanzamt einen Vorgang nach § 2 Z. 2 bis 4 KVG besteuert hat. Dieser Abgabenbescheid spricht jedoch nicht darüber ab, welcher Teil der Zuschüsse von welchem Gesellschafter geleistet wurde, sodass bisher keine bescheidmäßige Entscheidung darüber vorliegt, ob und in welcher Höhe von der Bw. gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen iSd § 2 Z. 2 bis 4 KVG bewirkt wurden. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates besteht daher im Rahmen des vorliegenden Haftungsverfahrens insofern eine Bindungswirkung als von gesellschaftsteuerpflichtigen Leistungen der Gesellschafter (der Bw. und/oder M.) iSd § 2 Z. 2 bis 4 KVG im Gesamtbetrag von S 80.074.754,42 auszugehen ist. Durch die Inanspruchnahme zur Haftung steht der Bw. zwar das Recht zu, auch gegen den Abgabeananspruch zu berufen. Da jedoch zunächst über den Haftungsbescheid abzusprechen ist (und nur bei Bejahung der Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme – weiterhin – eine Legitimation der Bw. zur Berufung gegen den Abgabenbescheid besteht und nur in diesem Fall bescheidmäßig über die Rechtsrichtigkeit des Abgabenbescheides abzusprechen ist) ist die Frage, ob bzw. in welcher Höhe von der Bw. eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung iSd § 2 Z. 2 bis 4 KVG an die

GMBH bewirkt wurde, im Rahmen des Berufungsverfahrens über den Haftungsbescheid als Vorfrage zu beantworten.

Liegt eine Vorfrage vor, über die von der zuständigen Verwaltungsbehörde noch nicht entschieden wurde, so ist die Abgabenbehörden nach § 116 Abs. 1 BAO berechtigt, diese Rechtsfrage nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnen eigenen Anschauung zu beurteilen und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Vom Finanzamt wurde im Bescheid vom 2. Oktober 2002, mit dem die Bw. als Haftungspflichtige für Gesellschaftsteuer in Höhe von € 23.104,39 in Anspruch genommen wurde, als Wert der Leistung der Bw. an die GmbH ein Betrag von S 31.792.33,92 ausgewiesen. Aus der Begründung ergibt sich weiters, dass das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass die Zuschussleistung durch die Bw. und M entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis von 49% zu 51 % erfolgt ist.

Bei der mündlichen Berufungsverhandlung wurde dazu von der Bw. vorgebracht, dass von den Gesellschaftern nicht das gesamte negative Eigenkapital von S 82.874.724,42, sondern der Betrag von S 80.074.724,42 abgedeckt worden sei. Von der Bw. sei ein Betrag von S 38.464.067,42 abgedeckt worden und sei diese Reduktion nur der Bw. und nicht M. zugute gekommen.

Gemäß § 286 BAO hat der Berufungssenat zu beraten und über die Entscheidung sowie über allfällige Vorfragen abzustimmen. Wie sich aus der nach der mündlichen Berufungsverhandlung verkündeten Entscheidung samt den wesentlichen Entscheidungsgründen ergibt, hat der Berufungssenat im vorliegenden Fall nur über den Haftungsbescheid abgesprochen (und zwar durch Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz) und im Rahmen dieser Entscheidung die Vorfrage dahingehend beurteilt, dass der Abgabensanspruch zu Recht besteht und die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung durch die Aufrechnungserklärung im Kaufvertrag vom 23. Juni 2000 bewirkt wurde, wobei aber das Finanzamt im weiteren Verfahren zu würdigen haben wird, dass eine mündliche Vereinbarung bezüglich des Betrages von S 2.000.000,00 vor Abschluss des Kaufvertrages bestand.

Zu dieser **Vorfragenbeurteilung betreffend den Abgabensanspruch** gelangte der Senat auf Grund folgender Erwägungen:

Gemäß § 2 Z. 2 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Weiters unterliegen nach der Bestimmung des § 2 Z. 4 KVG ua. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer:

- a) Zuschüsse
- b) Verzicht auf Forderungen

Bei Leistungen iSd § 2 Z. 2 bis 4 KVG wird gemäß § 7 Z. 2 KVG die Steuer vom Wert der Leistung berechnet.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz Richtlinie) unmittelbar anzuwenden.

Nach Art. 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

In dem von der Bw. zitierten Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften vom 28. März 1990, C-38/88 "Waldrich Siegen", heißt es u.a.:

"Wenn also eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer der Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereiterklärt, so erbringt er dadurch eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt dieses nämlich wieder auf einen Stand, den es vor dem Eintritt des Verlustes erreicht hatte. Anders verhält es sich, wenn der Gesellschafter Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er schon vor deren Eintritt eingegangen war. Eine solche Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Gesellschaftsvermögens auswirken werden."

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus dem Urteil des EuGH, dass folgende Kriterien maßgebend sind, damit eine Leistung das Gesellschaftsvermögen nicht im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital erhöht:

Es muss eine Verpflichtung (z.B. aufgrund eines Ergebnisvertrages) vorliegen, die Verluste der Gesellschaft zu übernehmen und

diese Verpflichtung muss vor Eintritt der Verluste eingegangen worden sein (vgl. VwGH 19.2.1998, 97/16/0405).

Hinsichtlich der geforderten Verpflichtung vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass es sich um eine Pflichtleistung handeln muss, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, dass also die Gesellschaft

einen Rechtsanspruch auf die Leistung haben muss und das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung des Gesellschafters kausal sein muss. Eine solche, schon vor der Feststellung des Verlustes der Gesellschaft begründete Verpflichtung des Gesellschafters verhindert von vorneherein, dass künftige Verluste das Gesellschaftsvermögen schmälern, weil ja in Höhe der künftigen Verluste der Gesellschaft jeweils ein Aktivum in Gestalt der aus der zuvor begründeten Verpflichtung des Gesellschafters resultierenden Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter auf Verlustabdeckung zusteht (VwGH 19.2.1998, 97/16/0405).

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im eben zitierten Erkenntnis fehlt es bei einem Schreiben eines Gesellschafters an seine Gesellschaft, das folgenden Wortlaut hatte: "hiermit erklären wir Ihnen, dass die T. Warenhandelsges.m.b.H. als Gesellschafter der L. Warenhandel Ges.m.b.H. zur Teildeckung des erwarteten Fehlbetrages im Geschäftsjahr 1994/1995 einen Zuschuss in Höhe von S 35 Mio. gewährt" bereits an einer entsprechenden Verpflichtung des Gesellschafters. Das maßgebliche Schreiben bezieht sich nämlich keinesfalls auf eine schon zuvor (z.B. in einem Ergebnisabführungsvertrag oder sonst im Gesellschaftsverhältnis) begründete Leistungspflicht und stellt sich von seinem Inhalt her nicht als Ankündigung einer Pflichterfüllung sondern vor dem Hintergrund der Tatsache, dass das GmbH-Recht eine gesetzliche Nachschusspflicht nicht kennt, vielmehr als freiwillige Leistung eines Zuschusses dar, worauf § 2 Z. 4 lit. a KVG anzuwenden ist.

Auch im vorliegenden Fall hat sich die Bw. bloß freiwillig (bei Eintritt bestimmter Bedingungen) zu einem Zuschuss in Höhe des anteiligen negativen Eigenkapitals verpflichtet und wurde durch den Nachtrag zum Syndikatsvertrag vom 13. November 1998 nicht von vorneherein verhindert, dass sich künftige Verluste bei der GMBH vermögensmindernd auswirken. Im Nachtrag zum Syndikatsvertrag vom 13. November 1998 ist die Verpflichtung zur Zuschussleistung an die Errichtung eines Notariatsaktes über die Abtretung der GmbH-Anteile geknüpft (siehe Punkt II. Abs. 2 des Vertrages - "Für diesen Fall ist F verpflichtet" bzw. Punkt III Abs. 3 des Vertrages – "In jedem Fall ist F verpflichtet, Zug um Zug bei Errichtung des Notariatsaktes den auf sie im Verhältnis ihrer Beteiligung an der GMBH entfallenden Fehlbetrag des negativen buchmäßigen Eigenkapitals. ... einzuschießen"). Offensichtlich wegen dieser Koppelung der Einschussverpflichtung an die Abtretung der Geschäftsanteile findet sich auch in den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 1998 und zum 31. Dezember 1999 der GMBH kein Aktivum, dass eine Forderung der GMBH gegenüber ihrer Gesellschafterin F ausweisen würde, sondern ergibt sich aus den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 1998 und zum 31. Dezember 1999 deutlich, dass durch die Feststellung der Verlust für 1998 und für 1999 sehr wohl eine Verringerung des Vermögens der GMBH eingetreten ist. Durch die Verluste für 1998 und 1999 ist es zu einer weiteren Verminderung des (auch schon

zuvor negativen) Eigenkapitals der GMBH gekommen und wurde die eingetretene Vermögensminderung erst durch die im Jahr 2000 tatsächlich bewirkten Zuschüsse wieder ausgeglichen.

Im Erkenntnis vom 30. März 1998, 97/16/0331 hat der Verwaltungsgerichtshof bestätigt, dass Gesellschafterzuschüsse zur "Wiederherstellung des Eigenkapitals" bzw. "Stammkapitals" auch unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechtes gesellschaftsteuerpflichtig sind. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausführlich dargelegt, wodurch sich Verlustübernahmen auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages von einmaligen Zuschüssen zur Verlustabdeckung unterscheiden.

In dem von der Bw. genannten Vorabentscheidungsverfahren des EuGH C- 38/88 ("Waldrich Siegen") hat der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen vom 12. Dezember 1989 Folgendes ausgeführt:

"Die Besonderheit des Ergebnisabführungsvertrages besteht darin, dass er an die Stelle des dem Wirtschaftsleben eigenen Risikos eine gewisse Sicherheit treten lässt, da die Tochtergesellschaft – und ihre Gläubiger - die Gewissheit haben, dass die Gesellschaft unabhängig von dem Ergebnis der Geschäftstätigkeit weder Gewinne noch Verluste verzeichnen kann. Meines Erachtens sollte das Kriterium der Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft für die Überlegungen maßgeblich sein. Dieses Kriterium führt zu einer Unterscheidung. Erleidet nämlich eine Gesellschaft Verluste und schließt sie nachträglich einen Ergebnisabführungsvertrag, so werden ihre Verluste eben dadurch von ihrem Gesellschafter übernommen, so dass ihr Wirtschaftspotential zu diesem Zeitpunkt verstärkt wird, selbst wenn eventuelle spätere Gewinne dann nicht der Gesellschaft, sondern ihrem Gesellschafter zugute kommen. Ein solcher Vorgang kann wegen der von ihm bewirkten Erhöhung des Gesellschaftsvermögens der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Werden die Verluste dagegen nicht vor Abschluss des Vertrages über die Verlustübertragung, sondern nach seinem Zustandekommen festgestellt, so ändert dies nichts am Wirtschaftspotential der Gesellschaft, weil von vornherein feststand, dass sich die Verluste oder Gewinne letztlich nicht auf die Gesellschaft selbst auswirken würden. Eine solche Verlustübertragung kann deshalb nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden."

Im Urteil vom 17. September 2002 in der Rechtssache C-392/00 ("Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken mbH") hat der Europäische Gerichtshof abermals ausgesprochen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter grundsätzlich als Leistung anzusehen ist, durch die sich das Vermögen der Gesellschaft erhöht; dies gilt jedoch nicht, wenn diese Übernahme auf einem vor Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht, da die damit eingegangene Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden. Aus wirtschaftlicher Sicht muss das, was für die Übernahme von Verlusten gilt, grundsätzlich aber auch für die Abführung von Gewinnen gelten; dies bedeutet, dass eine Gesellschaft, die Gewinn erzielt, aber durch einen mit ihren Gesellschaftern geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag gebunden ist, diesen Gewinn nicht in ihre Rücklagen einstellen kann, so dass sich ihr Gesellschaftsvermögen grundsätzlich nicht

erhöht. Eine Leistung eines Gesellschafters die sich nur auf das - aufgrund eines zuvor geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags in vollem Umfang an diesen Gesellschafter abzuführende oder von ihm übernommene - Ergebnis eines bestimmten Geschäftsjahrs auswirkt, kann daher grundsätzlich nicht zu einer Erhöhung des Vermögens der Gesellschaft führen.

Nach Ansicht des Berufungssenates besteht der entscheidende Unterschied zwischen der Verlustübernahme auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages und der Leistung eines (vertraglich zugesicherten) Zuschusses zur Abdeckung der durch Verluste eingetretenen Verminderung des negativen Eigenkapitals in der unterschiedlichen Auswirkung auf das Wirtschaftspotential der Gesellschaft. Der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrag hat zur Folge, dass sowohl zukünftige Gewinne als auch zukünftige Verluste der Gesellschaft vom Gesellschafter übernommen werden und damit der Wert des Gesellschaftsvermögens künftighin durch Jahresergebnisse weder positiv noch negativ beeinflusst werden kann und somit auch keine Veränderung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft herbeiführen kann. Im Gegensatz dazu war im vorliegenden Fall die von der Bw. erbrachte Leistung sehr wohl dazu geeignet, das Wirtschaftspotential der GmbH zu verstärken. Durch den Konkurs des Hauptkunden der GMBH im Jahr 1995 hat sich die Geschäftslage der GmbH massiv verschlechtert und hat die GmbH in den Folgejahren jeweils mit Verlust abgeschlossen, sodass ihr Eigenkapital zum 31. Dezember 1997 einen negativen Wert von S - 17.719.410,30 erreichte. Durch die Feststellung der Verluste für 1998 und für 1999 hat sich das Eigenkapital der GMBH weiter verringert, sodass das negative Eigenkapital der GMBH zum 31. Dezember 1999 S - 82.574.724,42 betrug. Davon entfiel auf Grund ihrer Beteiligung von 49 % auf die Bw. ein Betrag von S 40.461.614,97, zu dessen Ausgleich sich die Bw. im Nachtrag zum Syndikatsvertrag bloß bei Eintritt bestimmter Bedingungen (nämlich der Abtretung der Geschäftsanteile an M.) zwar nicht ziffernmäßig aber dem Grunde nach verpflichtet hatte. Anders als bei einem Ergebnisabführungsvertrag ist hier durch die Feststellung der Verluste für 1998 und 1998 eine Verminderung des Vermögens der GMBH eingetreten und wurde das Vermögen der Gesellschaft sodann durch die im Kaufvertrag vom 23. Juni 2000 enthaltene Aufrechnungserklärung wieder erhöht. Durch die Aufrechnungserklärung wurde die GMBH von einem Teil der mit Abschluss des Kaufvertrages gegenüber der Bw. entstandenen Kaufpreisverbindlichkeit befreit.

Auch wenn der im Abtretungsvertrag vom gleichen Tag vereinbarte Abtretungspreis lediglich den symbolischen Preis von S 1,00 betragen hat, so ist durch die Verringerung der Verbindlichkeiten der Bw. eine Erhöhung des Wertes des Gesellschaftsvermögens eingetreten. Erst durch diese Leistung der Bw. (und die Zuschüsse von M.) wurde es überhaupt erst möglich, dass die Geschäftsanteile von einem Dritten erworben wurden.

Wie der Generalanwalt in der Rechtssache C-15/89 ("DELTAKABEL BV") in seinen Schlussanträgen vom 13. November 1990 ausführte, ist jeder Schulderrlass notwendig geeignet, das Wirtschaftspotential insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit des Unternehmens dadurch größer wird, auch wenn das Gesellschaftsvermögen weitgehend negativ ist und es trotz des Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung bleibt. Mit anderen Worten, die Verringerung eines Verlustes durch einen Schulderrlass, wodurch zum Beispiel die Übernahme des Unternehmens durch einen Dritten erleichtert wird, ist sicher geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Diese Ansicht wurde auch vom EuGH in seinem Urteil vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-15/89 (DELTAKABEL BV) bestätigt und dazu unter RZ 14 ausgesprochen, dass das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, darin besteht, dass das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird.

Gegenstand der gesellschaftsteuerpflichtigen Leistung war die Verringerung der Kaufpreisforderung der Bw. durch die Aufrechnungserklärung. Durch die Verringerung der Kaufpreisforderung der Bw. wurde die GMBH von Schulden befreit und damit ihr Wirtschaftspotential gestärkt, weshalb die Erhebung der Gesellschaftsteuer auch im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht steht.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist maßgeblich von welchen Schulden die GMBH durch die Aufrechnungserklärung befreit wurde und kommt es nicht auf den Wert der Liegenschaften an. Auch wenn es zuvor Überlegungen gab, die Liegenschaften EZxxx in die Gesellschaft als Sacheinlage einzubringen (wofür die Ausführungen im Lagebericht zum Jahresabschluss für 1999 sprechen) und es nachvollziehbar ist, dass die Gesellschafter bei Festlegung der Einschussverpflichtung im Nachtrag zum Syndikatsvertrag den Wert der Liegenschaften im Auge hatten, weil das der wesentlichste Vermögenswert der Bw. war, so ist für die Beurteilung der Frage, in welcher Höhe von der Bw. eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung bewirkt wurde, der tatsächlich von den Parteien gewählte Geschehensablauf heranzuziehen. Tatsächlich ist keine Einbringung der Liegenschaft erfolgt, sondern wurde die Liegenschaft durch die GMBH käuflich erworben, wobei die Höhe des Kaufpreises mit Hilfe eines Sachverständigengutachten festgelegt wurde.

Im Übrigen ist zu bemerken, dass es auch bei Einbringung einer mit Hypotheken belasteten Liegenschaft für die Bewertung der Sacheinlage nicht auf die pfandrechtliche Belastung abzustellen ist, sondern darauf, ob mit dem Einbringungsvorgang auch eine Schuldübernahme verknüpft ist, die sich im Vermögen des Einbringenden zu dessen Gunsten auswirkt. Bei einer Sacheinlage wird ein Tatbestand nach § 2 Z. 4 lit. c) KVG verwirklicht. Nach § 2 Z. 4 lit. c) KVG ist Tatbestandsvoraussetzung, dass die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung

erfolgt, weshalb für die Wertermittlung der Sacheinlage wesentlich ist, ob bzw. in welcher Höhe eine Gegenleistung für die Überlassung erbracht wird. Bei Betrachtung der Gegenleistung kann auf die umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer zurück gegriffen werden. Im Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes liegt eine als Gegenleistung anzusehende Schuldübernahme dann vor, wenn es sich um eine privative Schuldübernahme handelt oder wenn sich der Erwerber verpflichtet, den Veräußerer schad- und klaglos zu halten. Nichts anderes kann gelten, wenn es sich nicht um einen Kaufvertrag, sondern um einen Einbringungsvertrag handelt (vgl. dazu VwGH 21.11.1985, 84/16/0079). Die Übernahme von Schulden durch den Erwerber der Liegenschaft gehört dann zur Gegenleistung, wenn sich die Schuldübernahme im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt (vgl. dazu u.a. VwGH 12.5.1978, 1250/77). Da es sich bei den auf der Liegenschaft durch Pfandrechte sichergestellten Schulden in Höhe von S 40.000.000,00 um Schulden der GMBH handelte, hätte es auch bei einer Sacheinlage der Liegenschaften zu keiner Schuldübernahme durch die GMBH kommen können, die sich im Vermögen der Bw. oder im Vermögen der GMBH auswirken hätte können, weshalb der Wert der Hypotheken mangels Gegenleistungscharakter keinen Einfluss auf den Wert der Sacheinlage gehabt hätte.

Im vorliegenden Fall wurden die Liegenschaften jedoch von der Bw. nicht als Sacheinlage an die GMBH hingegeben, sondern hat die Bw. die Liegenschaften der GMBH zu einem Kaufpreis von S 57.500.000,00 verkauft und wurde hinsichtlich eines Teiles der Kaufpreisforderung der Bw. eine Aufrechnung mit der Einschussverpflichtung der Bw. vorgenommen. Im letzten Satz des Punktes II. 1 des Kaufvertrages vom 23. Juni 2000 wurde ausdrücklich festgehalten: *"Dieser Einschussverpflichtung wird einvernehmlich durch Aufrechnung mit dem Kaufpreis entsprochen, sodass diese Verpflichtung endgültig erfüllt ist"*. Nach dem Inhalt des Kaufvertrages erfolgte die Aufrechnungserklärung hinsichtlich eines Betrages von S 40.461.000,00 und spricht deshalb vieles dafür, dass als Wert der Leistung dieser Betrag anzusetzen ist.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde dazu vorgebracht, dass der Betrag bereits vor Abschluss des schriftlichen Kaufvertrages und des Abtretungsvertrages mündlich um (rund) S 2.000.000,00 reduziert worden sei. Da der darüber errichtete schriftliche Nachtrag bei der mündlichen Berufungsverhandlung nicht vorgelegt wurde, konnte der Berufungssenat keine Feststellungen über den genauen Inhalt der Vereinbarung treffen. Ohne weitere Ermittlungen ist es daher nicht möglich, Feststellungen darüber zu treffen, ob bzw. welche Auswirkung dieser Nachtrag auf die mit der Aufrechnungserklärung verbundene Schuldbefreiung der GMBH hatte.

Im Rahmen der Vorfragenbeurteilung im Berufungsverfahren über den Haftungsbescheid kann es allerdings dahingestellt bleiben, ob der Abgabenanspruch, für den die Bw. zur Haftung herangezogen wird, € 29.404,16 (1 % von S 40.461.000,00 = S 404.610,00, entspricht € 29.404,16) oder € 27.952,93 (1 % von S 38.464.067,42 = S 384.640,67, entspricht € 27.952,93) betragen hat, da die Bw. vom Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid nur hinsichtlich eines Betrages von € 23.104,39 zur Haftung herangezogen wurde. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird auch die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren iSd § 289 Abs. 2 BAO festgelegt. Wird der haftungsgegenständliche Betrag durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erweitert, trifft sie damit eine Entscheidung, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt (VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029).

Wie bereits oben ausgeführt besteht im Rahmen des Haftungsverfahrens insofern eine Bindungswirkung an den vorhandenen Abgabenbescheid (endgültiger Bescheid vom 8. Mai 2002), als von gesellschaftsteuerpflichtigen Leistungen der Gesellschafter im Gesamtbetrag von S 80.074.754,42 und damit von einer Gesellschaftsteuerschuld der GMBH für die von M. und der Bw. bewirkten Leistungen von insgesamt € 58.192,63 auszugehen ist.

Bei Geltendmachung der Haftung sind überdies die im Haftungsweg geltend gemachten Abgabenansprüche mit den um Abstattungen und sonstigen Tilgungen verminderten Beträge auszuweisen (vgl. VwGH 21.9.1990, 87/17/0223, denn im Haftungsverfahren dürfen nur die restlich (unberichtigt) aushaftenden Abgaben-(Zahlungs)Schuldigkeiten angefordert werden (VwGH 15.4.1988, 85/17/0062).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die im vollen Prüfungsumfang an die Stelle der erstinstanzlichen Abgabenbehörde tretende Behörde zweiter Instanz auch Veränderungen des Sachverhaltes, welche erst nach Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides eingetreten oder hervorgekommen sind - Identität des Verfahrensgegenstandes vorausgesetzt -, zu berücksichtigen. Die Aufrechterhaltung eines Haftungsbescheides durch die Berufungsbehörde erweist sich nach dem Grundsatz der Akzessorität der Haftung etwa dann als rechtswidrig, wenn die Forderung, für die gehaftet werden soll, aus einem bestimmten Grund nicht mehr dem Rechtsbestand angehört; weiters ist im Haftungsbescheid inhaltlich auch die Feststellung enthalten, dass die Abgabenschuld jedenfalls mit dem Betrag, hinsichtlich dessen die Haftungsinanspruchnahme erfolgte, unberichtigt aushaftet (vgl. VwGH 28.5.1993, 93/17/0049).

Ausgehend von einer Abgabenschuld von insgesamt € 58.192,63 für die Leistungen beider Gesellschafter (der Bw. und M.) und der zwischenzeitig erfolgten Entrichtungen in Höhe von € 11.1040,75 (durch die GMBH auf Grund des vorläufigen Bescheides), in Höhe von € 24.047,43 (von M. auf Grund des an sie gerichteten Haftungsbescheides) und in Höhe von € 3.349,96 (vom Masseverwalter im Konkursverfahren der GMBH), beträgt der unberichtigt aushaftende Betrag an Gesellschaftsteuer der GMBH derzeit € 19.754,49, weshalb derzeit maximal mit diesem Betrag eine Haftungsinanspruchnahme der Bw. für die Gesellschaftsteuerschuld der GMBH erfolgen kann.

Soferne anlässlich der Erledigung einer vom Haftungspflichtigen erhobenen Berufung gegen den Abgabenbescheid eine Verböserung vorgenommen wird (eine Abspruch über den Abgabeananspruch kann wie bereits oben ausgeführt erst nach Bestätigung der Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme erfolgen), so würde die Inanspruchnahme des Haftenden für den Mehrbetrag eines weiteren Haftungsbescheides (der nur von der Abgabenbehörde erster Instanz erlassen werden könnte) bedürfen (vgl. dazu auch die vom Bundesministerium für Finanzen auf seiner homepage www.bmf.gv.at/steuern/richtlinien unter RZ 1233 Richtlinien Abgabeneinhebung (RAE) dargelegte Rechtsansicht). Dieser Rechtsansicht schließt sich der Berufungssenat an, da bei einem Haftungsverfahren die Sache durch die von der Abgabenbehörde erster Instanz betragsmäßig oder quotenmäßig konkretisierte Haftungsinanspruchnahme bestimmt wird.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist daher im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens über den Haftungsbescheid nur zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Bw. für Gesellschaftsteuer der GMBH in Höhe von € 23.104,39 (Betrag mit dem die Haftung vom Finanzamt ausgesprochen wurde) abzüglich des inzwischen entrichteten Betrages von € 3.349,96, somit hinsichtlich eines Betrages von € 19.754,49 vorliegen. Die grundsätzlichen Voraussetzungen hierfür liegen aus den oben dargelegten Gründen vor.

Die Haftungsinanspruchnahme liegt aber im **Ermessen** der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 17.12.2002, 98/17/0250; VwGH 14.1.2003, 97/14/0176).

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen 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" insbesondere die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH 15.3.2001, 98/16/0167; VwGH 16.10.2002, 99/13/0060).

Bei der Ermessensübung sind beispielsweise auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, RZ 7 zu § 7 unter Hinweis auf VwGH 24.9.1993, 93/17/0055).

Bei der Ermessensentscheidung sind nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgaben-(Haftungs-)schuld, sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen (vgl. VwGH 17.5.2004, 2003/17/0132).

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme (VwGH 21.3.1995, 94/14/0156). Ist die haftungsgegenständliche Abgabe beim Haftungsschuldner uneinbringlich, so wird dies gegen die Erlassung eines gegen ihn gerichteten Haftungsbescheides sprechen. Auch das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung (iSd §§ 236 bzw. 237 BAO), etwa wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben, spricht gegen die Inanspruchnahme persönlich Haftender (siehe Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70).

Da es sich bei der Haftungsinanspruchnahme um eine Maßnahme der Abgabeneinhebung handelt, sind nach Ansicht des Berufungssenates die in der Rechtsprechung zur Abgabennachsicht entwickelten Grundsätze auch im Rahmen der Ermessungsübung bei einer Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind persönliche Unbilligkeiten anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgabe, also die Einziehung (der später die zwangsweise Einbringung folgt) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners in besonderer Weise unverhältnismäßig beeinträchtigt würde. Die deutlichste Form der persönlichen Unbilligkeiten liegt in der Existenzgefährdung. Diese müsste gerade durch die Einhebung der Abgabe verursacht oder entscheidend ("auch") mitverursacht sein. Allerdings bedeutet "persönliche Unbilligkeit" nicht nur Gefährdung der Existenzgrundlagen oder des Nahrungsstandes bzw. besondere finanzielle Schwierigkeiten und Notlagen. Es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschulden mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden ist, die außergewöhnlich sind, in ihren wirtschaftlichen Folgen atypisch und schwer wiegend sind oder die Leistungskraft in unverhältnismäßiger Weise beeinträchtigen, damit geradezu die Lebensfähigkeit der Person des Abgabepflichtigen gefährden (vgl. VwGH 30.3.2000, 99/16/0099).

Eine "persönliche" Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn (gerade) die Einhebung der Abgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, insbesondere das Vermögen und das Einkommen des Abgabenschuldners, in besonderer Weise beeinträchtigen würde. Eine "persönliche" Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtwerbers gefährden würde oder die Abstattung der

Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und die Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (vgl. VwGH 2.7.2002, 99/14/0284).

Die Ermessensentscheidung umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl. VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123). Da die Abgabenbehörde somit den Haftenden auch nur hinsichtlich einer Teilschuld in Anspruch nehmen kann, ist im Rahmen der Ermessensübung auch zu begründen, aus welchen Erwägungen eine Inanspruchnahme mit dem gesamten unberichtigten Abgabebetrag und nicht nur mit einem Teilbetrag erfolgt.

Der bekämpfte Haftungsbescheid enthält keine Begründung für die Ermessensentscheidung. Auch wenn durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der GMBH vom Finanzamt keine Einhebungsschritte mehr gegen die GMBH gesetzt werden konnten, so ist dennoch aus den eben dargelegten Gründen für die Inanspruchnahme der Bw als Haftende eine Ermessensübung vorzunehmen und die Ermessensentscheidung entsprechend zu begründen.

Anders als beim einem Gesamtschuldverhältnis (wo nur die Auswahl unter mehreren Schuldnern in das Ermessen der Behörde gestellt ist), ist für die Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Abgabenschuldner noch ein Ermessensspielraum gegeben. Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgaben haften, werden gemäß § 7 Abs. 1 BAO erst durch die Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldnern und ist bei der anlässlich der Geltendmachung der Haftung vorzunehmenden Interessensabwägung zwischen den Interessen des Haftungspflichtigen und dem öffentlichen Interesse an einer (vollständigen) Abgabeneinbringung auch der Aspekt der Akzessorität der Haftung zu berücksichtigen. Die vom Vertreter der Amtspartei im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vertretene Rechtsansicht, wonach gar kein Ermessensspielraum mehr bestanden habe, wird daher vom Berufungssenat nicht geteilt.

Wie bereits ausgeführt wäre eine etwaige Uneinbringlichkeit der Abgabe beim Haftungspflichtigen oder eine durch die Abgabeneinbringung bewirkte Existenzgefährdung des Haftungspflichtigen im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen und dem öffentlichen Interesse an der (vollständigen) Einbringung der Abgaben gegenüberzustellen.

Bis zur mündlichen Berufungsverhandlung war zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens lediglich strittig, ob überhaupt ein Abgabenanspruch besteht und wurde von der Bw. erstmalig in der mündlichen Berufungsverhandlung (durch den Hinweis auf ihre wirtschaftliche Lage) zur Rechtmäßigkeit der Haftungsinanspruchnahme ein Vorbringen

erstattet. Offensichtlich aus diesem Grund, aber auch weil die Abgabenbehörde erster Instanz die Rechtsansicht vertritt, dass infolge des Konkurses des Abgabenschuldners kein Ermessensspielraum mehr bestehe, wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz bisher keine Ermittlungen über die wirtschaftliche Lage oder die Einbringlichkeit der Abgabe bei der Bw. getätigt.

Aus der Bestimmung des § 115 Abs.1 BAO ergibt sich, dass die Abgabenbehörden die für die Erhebung der Abgaben wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu ermitteln haben. Daher ist auch der für die Abwägung im Rahmen der Ermessensentscheidung erforderliche Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Nach dem derzeitigen Ermittlungsstand können keine Feststellungen darüber getroffen werden, ob die Abgabe bei der Bw. einbringlich ist oder ob die Einbringung der Abgabe bei der Bw. deren Existenz gefährdet

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Entscheidend ist, ob die Unterlassung von Ermittlungen wesentlich ist. Nicht bedeutsam für § 289 Abs. 1 BAO ist, ob die Unterlassung auf ein Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuführen ist. Die Aufhebung setzt nicht voraus, dass tatsächlich ein anderer Bescheid hätte erlassen werden müssen (Ritz in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, S 262 f.).

Auch wenn das Finanzamt die Ermittlungen unterlassen hat, weil es von einer anderen Rechtsansicht ausging, so liegen dennoch die Voraussetzungen für eine Zurückverweisung der Sache hier vor. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist dadurch nicht gehindert, nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungshandlungen und Ausübung des Ermessens allenfalls einen neuen Haftungsbescheid zu erlassen.

Es liegt im Ermessen des unabhängigen Finanzsenates, ob er unterlassene Ermittlungen selbst durchführt, Ermittlungsaufträge gemäß § 279 Abs. 2 BAO erteilt oder nach § 289 Abs. 1 BAO die Berufung kassatorisch erledigt. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen.

Für die Zweckmäßigkeit der Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung der Sache spricht einerseits die Bestimmung des § 276 Abs. 6 BAO. Danach hat die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen zu erfolgen, woraus sich ergibt, dass die Ermittlung des Sachverhaltes primär der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt. Andererseits ist auf die Bestimmung des § 115 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Nach § 276 Abs. 7 BAO kommt auch der Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid mit Berufung angefochten ist (im gegenständlichen Fall also dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien), im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat Parteistellung zu. Bei Durchführung der Ermittlungen durch den unabhängigen Finanzsenat müssten Erklärungen des Bw. der Amtspartei mit der Gelegenheit zur Stellungnahme übermittelt werden und umgekehrt wären allfällige Stellungnahmen des Finanzamtes wieder dem Bw. zur Gegenäußerung zuzustellen, weshalb Ermittlungen über die finanzielle Lage der Bw. ökonomischer vom Finanzamt vorgenommen werden können.

Außerdem entspricht es auch der Billigkeit, dass das Vorbringen der Bw. über ihre schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse (das erstmals im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz erstattet wurde) zunächst von der Abgabenbehörde erster Instanz - unter Bindung an die Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz über die mögliche Auswirkung einer schlechten wirtschaftlichen Lage auf den Ausgang des Haftungsverfahrens – zunächst einer entsprechenden Prüfung und Würdigung unterzogen wird. Dies auch unter dem Aspekt, dass dem unabhängigen Finanzsenat in dem mit Wirkung ab 1. Jänner 2003 reformierten Berufungsverfahren die Rolle eines unabhängigen Dritten zugewiesen ist. Will der unabhängige Finanzsenat dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff). Gerade die im vorliegenden Fall erforderliche erstmalige Ausübung einer Ermessensentscheidung (die erst nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen über die wirtschaftliche Lage der Bw. getroffen werden kann) durch den unabhängigen Finanzsenat würde dieser Rolle nicht gerecht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2005