

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Theiss Puchinger Steuerberatungs und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Brucknerstraße 8/9, 1040 Wien, vom 30.07.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 01.07.2015 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1. Juli 2015 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) gemäß § 9 Abs. 1 BAO iVm § 80 BAO als Liquidator der M-GmbH in Liquidation für Kapitalertragsteuer 2009 in der Höhe von € 2.134.750,00 zur Haftung herangezogen, da diese durch die schuldhafte Verletzung der ihm als Vertreter der Gesellschaft auferlegten Pflichten nicht hätte eingebracht werden können.

Begründend führte das Finanzamt aus wie folgt:

Am 29.6.2009 sei nach den Feststellungen einer Außenprüfung bei der M-GmbH in Liquidation durch die später in die M-GmbH in Liquidation verschmolzene C-GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Kapitaleignerin durch den unterpreisigen Verkauf von Liegenschaften an die - mit der C-GmbH in diesem Zeitpunkt gesellschaftsrechtlich verbundene - B-GmbH (später G-GmbH) bewirkt worden.

Der Bf. sei sowohl im Zeitpunkt des Zuflusses der verdeckten Gewinnausschüttung (das sei das Vertragsdatum 29.6.2009 gewesen) ebenso wie zum Zeitpunkt der Fälligkeit des auf diesem Sachverhalt lastenden Abgabenanspruches betreffend die Kapitalertragsteuer 2009 (das sei gemäß § 96 EStG der 15. Tag des nach Ablauf des auf den Zufluss folgenden Kalendermonates gewesen) im Firmenbuch eingetragener

Geschäftsführer der ehemaligen C-GmbH gewesen. Er habe es als solcher unterlassen, die bescheidgegenständliche Abgabe den Abgabenvorschriften entsprechend abzuführen.

Die M-GmbH in Liquidation sei nach den Feststellungen der bei ihr stattgefundenen Außenprüfung (welche sich auf schriftlich dokumentierte Angaben Ihrer Geschäftsführung gründen würden) vermögenslos. Vollstreckungs- oder Sicherungsmaßnahmen gegen diese wären also erfolglos und hätten im Interesse einer sparsamen Verwaltung daher zu unterbleiben.

Bei der durch den Bf. vertretenen abfuhrverpflichteten Kapitalgesellschaft (ehemals C-GmbH, verschmelzungsbedingte Gesamtrechtsnachfolgerin M-GmbH in Liquidation) könne die bescheidgegenständliche Abgabe somit nicht eingebracht werden; dies infolge schuldhafter Verletzung der dem Bf. auferlegten Pflichten als im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer in den obengenannten Zeitpunkten (und bis dato). Der Verschuldensvorwurf gründe sich auf den Umstand, dass das Missverhältnis zwischen Verkehrswerten der veräußerten Liegenschaften und dem mit einer nahestehenden gesellschaftsrechtlich verbundenen Käuferin vereinbarten Verkaufserlös dem in der Immobilienbranche tätigen Geschäftsführer, dem Bf., bei Anwendung gebotener Sorgfalt zumindest hätte auffallen müssen und er aus der damit verbundenen, nicht mit betrieblichen Motiven begründbare Vorteilszuwendung die in seinem Verantwortungsbereich liegenden erforderlichen steuerlichen Konsequenzen hätte ziehen müssen. Indem er dies unterlassen habe, sei von ihm der Haftungstatbestand des § 9 BAO verwirklicht.

Gründe für die Einschränkung des Haftungsbetrages aus Billigkeitsgründen würden im Hinblick auf die aktenkundige Höhe des zu versteuernden Einkommens (ca. € 500.000,00) des Jahres 2014 des Bf. sowie auf aktenkundigen Liegenschaftsbesitz nicht vorliegen. Im Hinblick auf das klar erkennbar vorliegende Verschulden an der Nichtabfuhr der bescheidgegenständlichen Abgabe sowie auf deren beträchtliche Höhe müsse in Ausübung des Ermessens dem Interesse des Abgabengläubigers an der vollen Abgabenentrichtung im Haftungswege Vorrang eingeräumt werden gegenüber dem Interesse des Haftungsschuldners, nicht haften zu müssen.

\*\*\*\*\*

In der dagegen am 30. Juli 2015 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wandte der Bf. ein, dass das Vorliegen eines Haftungsanspruches gegenüber der M-GmbH in Liquidation rechtswidrig, die Ausschüttung der C-GmbH nicht kapitalertragsteuerpflichtig sei, kein Haftungsanspruch gegenüber der M-GmbH in Liquidation bestehe und die betreffenden Abgaben nicht uneinbringlich seien.

§ 9 BAO bestimme, dass die gesetzlichen Vertreter für die Abgaben insoweit haften würden, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden könnten.

Die Haftung gemäß § 9 BAO sei eine Ausfallhaftung und setze die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des

Haftenden voraus. Uneinbringlichkeit liege vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos gewesen seien oder voraussichtlich erfolglos wären.

Die Haftung dürfe nur subsidiär geltend gemacht werden, somit erst dann, wenn der Ausfall nicht nur beim Erstschuldner, sondern auch bei mit ihm verbundenen Gesamtschuldnern sowie bei dem (außer gemäß § 9 BAO) Haftenden feststehe (*Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 9 Rz 4ff).

Das Finanzamt führe in der Begründung aus, dass Vollstreckungs- und Sicherungsmaßnahmen gegen die M-GmbH in Liquidation aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wegen Vermögenslosigkeit im Interesse einer sparsamen Verwaltung zu unterbleiben hätten. Somit würde dies bedeuten, dass gerade bei der haftenden Gesellschaft nichts zu holen sei. Interessant sei jedoch, dass am 7. Juli 2015 beim steuerlichen Vertreter der Gesellschaft ein Sicherstellungsauftrag eingegangen sei (Ausstellungsdatum unkenntlich).

Der Bf. habe mittlerweile darüber Kenntnis erlangt, dass auch die entsprechenden Konten der Gesellschaft gesperrt worden seien. Entgegen der Begründung im Haftungsbescheid habe dieselbe Behörde daher Sicherstellungshandlungen gesetzt und daher erweise sich die Begründung des Bescheides als fehlerhaft. Die Behörde habe den Bf. falsch informiert und daher würden ihm divergierende Informationen über die Vermögenswerte bei der haftenden Gesellschaft vorliegen, sodass der streitgegenständliche Bescheid rechtswidrig ergangen sei.

Darüber hinaus habe sich die Behörde überhaupt nicht damit beschäftigt, ob die B.A. in Liechtenstein über Vermögen verfüge. Diese sei - nach Auffassung der Finanzverwaltung - Empfängerin der verdeckten Ausschüttung gewesen und habe daher über Vermögen verfügen müssen. Aus den Beilagen zum Haftungsbescheid gehe jedoch hervor, dass auch der B.A. ein Bescheid zugestellt werde. Somit dürfte daraus abgeleitet werden, dass Vermögen vorhanden sei. Somit erweise sich der Bescheid auch in diesem Bereich als rechtswidrig, da Ermittlungshandlungen fehlen würden, die zu einer eindeutigen Haftung des Bf. führen würden.

Abschließend beantragte der Bf. gemäß § 274 BAO betreffend die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 1. Juli 2015 eine mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter unter Ausschluss der Öffentlichkeit sowie das Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 24. August 2015 legte das Finanzamt die Beschwerde vor und führte zur Kapitalertragsteuerabzugspflicht der verdeckten Ausschüttung ergänzend aus, dass die auf Basis der Sachverhaltsfeststellungen erwiesene verdeckte Ausschüttung „über die Grenze“ an eine Anstalt liechtensteinischen Rechtes erbracht worden sei, wie bereits im Auszug aus dem Bericht über die Außenprüfung dargelegt worden sei. Auf die inländische Beteiligungsertragsbefreiung könne sich der Bf. deshalb nicht erfolgreich berufen.

Zur Uneinbringlichkeit bei der abzugsverpflichteten Kapitalgesellschaft bzw. bei der Primärschuldnerin werde darauf hingewiesen, dass der (später) zur Vorschreibung gelangte Haftungsanspruch gegenüber der Kapitalgesellschaft nach den Sachverhaltsfeststellungen (insbesondere auch nach den Angaben des Bf. selbst bzw. seines Mitgeschäftsführers) das finanzielle Potential der Kapitalgesellschaft um ein Vielfaches übersteige. Die Beschwerderüge, es liege keine Uneinbringlichkeit bei der Kapitalgesellschaft selbst vor, sei somit unsubstanziert. Die Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin hingegen sei nicht Tatbestandsmerkmal für die Geltendmachung der streitgegenständlichen Haftung, da diese als Empfängerin der Kapitalerträge nur ausnahmsweise in Anspruch zu nehmen sei (§ 95 Abs. 4 EStG).

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2015 brachte der Bf. zur Frage der Uneinbringlichkeit ergänzend vor, dass die belangte Behörde im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17. August 2015 gegenüber der M-GmbH iL begründend ausführe, dass die Einbringlichkeit bei der Primärschuldnerin nicht sichergestellt gewesen sei. Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der M-GmbH spreche in diesem Zusammenhang ausdrücklich von einer „Domizilgesellschaft“, was im gegebenen Zusammenhang wohl ihre Vermögenslosigkeit suggerieren solle.

Aus welchen konkreten Ermittlungsergebnissen sich die nicht gesicherte Einbringlichkeit aber tatsächlich ergeben solle, sei der Bescheidbegründung nicht zu entnehmen. Es bestünden keine Anhaltspunkte dafür, dass die Primärschuldnerin vermögenslos sei und die gegenständliche Abgabenschuld nicht einbringlich gemacht werden könnte. Tatsächlich habe zur Frage der Einbringlichkeit nach der dem Bf. bekannten Aktenlage kein Ermittlungsverfahren stattgefunden und lägen daher auch keine Beweisergebnisse dazu vor. Die Feststellung der nicht sichergestellten Einbringlichkeit sei daher nichts weiter als eine bloße Scheinfeststellung.

Interessant sei aber, dass einen Tag nach Erlassung des Haftungs- und Abgabenbescheides gegenüber der M-GmbH iL der B.A. mit Bescheid vom 18. August 2015 dennoch Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden sei. Daraus wäre zu schließen, dass es anscheinend doch Sinn mache - dh Einbringlichkeit gegeben sein müsse -, sowohl der Haftungspflichtigen als auch der „angeblichen“ Schuldnerin der Kapitalertragsteuer die Abgabe vorzuschreiben. Ein Grund mehr, dass die Voraussetzungen für § 9 BAO zur Haftungsinanspruchnahme beim Bf. nicht vorhanden seien.

Dass somit erst nachdem ein Haftungsbescheid an den Bf. mit korrespondierendem Sicherstellungsauftrag und Pfändungsbescheid erlassen worden sei, gegenüber der Haftungspflichtigen und der Schuldnerin der Kapitalertragsteuer entsprechende Bescheide erlassen und Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden seien, zeige seines Erachtens, dass mit aller Kraft die Geschäftsführer unter Missachtung der gesetzlichen Vorgaben der BAO zur Begleichung der Abgabenschuld herangezogen werden sollten.

Hinsichtlich der Einbringlichkeit der Kapitalertragsteuer bei der B.A. sei anzumerken, dass diese mit Schreiben vom 18. September 2015 gegen den Abgabenanspruch (KESt 2009) das Rechtsmittel der Beschwerde ergriffen und die Aussetzung der Einhebung der Abgabe gemäß § 212a BAO beantragt habe. Im Rahmen des Antrages sei ausgeführt worden, dass die Gefährdung der Einbringlichkeit nicht vorliege, da die Anstalt über ausreichend Vermögen verfüge.

Erwähnt sei, dass die G-GmbH (Käuferin der Grundstücke, die zur Vorschreibung der KESt geführt hätten) eine mittelbare Tochtergesellschaft (100%) der B.A. sei. Diese Gesellschaft verfüge über die Liegenschaften und daher über entsprechendes Vermögen.

\*\*\*\*\*

Mit Schreiben vom 24. Mai 2016 zog der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.*

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

*Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. (...)*

*Abzugsverpflichteter ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988:*

*1. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital, einschließlich tatsächlich ausgeschütteter Erträge und als ausgeschüttet geltender Erträge aus einem § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien- Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde:*

*a) Der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 handelt.*

*b) die auszahlende Stelle in allen anderen Fällen. (...)*

Die Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.1997, 96/17/0066). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 3.7.1996, 96/13/0025). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 26.5.2004, 99/14/0218).

Dazu ist festzustellen, dass die gegenständliche Kapitalertragsteuer 2009 in Höhe von € 2.134.750,00 sowohl der M-GmbH iL als Abzugs- und Haftungspflichtige als auch der liechtensteinischen B.A. als hundertprozentige Muttergesellschaft der G-GmbH und Empfängerin der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 1 und 2 EStG 1988 vorgeschrieben wurde.

Der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters, dass die Käuferin der Grundstücke, die zur Vorschreibung der KEST geführt hätten, nämlich die G-GmbH, über die Liegenschaften und daher über entsprechendes Vermögen verfüge, war zu folgen, da zwischenzeitige Verhandlungen der beteiligten Gesellschaften mit der Abgabenbehörde ergaben, dass auf den gegenständlichen Liegenschaften der G-GmbH eine Besicherung der gesamten Abgabenforderung durch Pfandrechtseinverleibung durchgeführt werden konnte (Anmerkung im elektronischen Einbringungsakt vom 22. April 2016).

Im gegenständlichen Fall steht daher die Einbringlichkeit fest, weshalb die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO nicht vorliegen und die Haftungsinanspruchnahme des Bf. für die Abgabenschuldigkeiten der M-GmbH iL somit zu Unrecht erfolgte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Wien, am 24. Mai 2016