

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/4/26 2001/14/0028

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.04.2006

## Index

21/01 Handelsrecht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §80 Abs1;

BAO §9 Abs1;

HGB §164;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Trefil, über die Beschwerde der E in T, vertreten durch Saxinger, Baumann & Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Europaplatz 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 12. Jänner 2001, Zl. RV 856/1-10/1999, betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten gemäß §§ 9 und 80 BAO, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin war im Zeitraum vom 27. Juli 1990 bis 19. Oktober 1992 handelsrechtliche Geschäftsführerin der A GmbH, welche Komplementärin der A GmbH & Co KG war.

Mit Haftungsbescheid vom 28. Juni 1995 zog das Finanzamt die Beschwerdeführerin unter anderem für Abgabenschuldigkeiten der KG im Ausmaß von rund 1 Mio S, welche während des Zeitraumes, in dem die Beschwerdeführerin die Funktion der Geschäftsführerin bekleidet hatte, fällig geworden waren, und die bei der Gesellschaft, über deren Vermögen im Februar 1993 der Konkurs eröffnet worden war, nicht einbringlich gemacht werden konnten, heran.

Die Beschwerdeführerin er hob Berufung und brachte vor, gegenständlich seien für die primärschuldnerische KG "eigene Geschäftsführer" bestellt gewesen und zwar zunächst Franz W und in der Folge Reinhard L. Es "bestehe daher keine Haftung" der Beschwerdeführerin. Im Übrigen läge eine schuldhafte Pflichtverletzung nicht vor, da sämtliche Abgaben ordnungsgemäß entrichtet worden seien. Sollte die Behörde davon ausgehen, dass Abgabenschuldigkeiten

nicht vollständig entrichtet worden seien, sei jedenfalls dem Gleichbehandlungsgebot Rechnung getragen worden und keine Benachteiligung der Finanzbehörde gegenüber anderen Gläubigern erfolgt ("Beweis: Gutachten eines Buchsachverständigen").

Im Rahmen von Vorhaltsverfahren wurde von der Beschwerdeführerin ergänzt, dass sie zwar "formal" als Geschäftsführerin der A GmbH "fungiert" habe, tatsächlich aber zu keinem Zeitpunkt Geschäftsführungshandlungen gesetzt habe, weil für die KG "eigene Geschäftsführer" bestellt gewesen seien. Die Beschwerdeführerin, respektive die GmbH sei "daher nicht Geschäftsführerin" der KG gewesen. Da die Beschwerdeführerin - irrtümlich - darüber hinaus immer davon ausgegangen sei, dass sie bloß gewerberechtliche Geschäftsführerin sei, könne sie die begehrten Auskünfte hinsichtlich der Frage, ob und welche Mittel der KG im haftungsgegenständlichen Zeitraum zur Verfügung gestanden wären, und wie diese verwendet worden seien, nicht erteilen. Der Behörde stünden effizientere Mittel der Informationsbeschaffung zur Verfügung.

Zum Beweis dafür, dass "für die KG eigene Geschäftsführer" bestellt gewesen seien, wurden notariell beglaubigte Musterzeichnungen dieser Personen als Geschäftsführer für die KG einerseits und die A GmbH andererseits vorgelegt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung hinsichtlich der Abgaben, die im Zeitraum, innerhalb dessen die Beschwerdeführerin die Funktion der Geschäftsführerin bekleidete, fällig geworden waren, abgewiesen. Begründend wies die belangte Behörde darauf hin, dass an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der KG im vorliegenden Fall kein Zweifel bestehe. Das Konkursverfahren sei abgeschlossen, die Gesellschaft aufgelöst. Im Zusammenhang mit der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer für September 1992 in Höhe von S 23.185,-- sei auf die Bestimmung des § 78 EStG zu verweisen. Reichten die Mittel zur vollen Auszahlung der vereinbarten Löhne und zur Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer nicht aus, so seien die zur Auszahlung gelangenden Löhne soweit zu vermindern, dass diese und die davon zu berechnenden Lohnsteuerbeträge in den zur Verfügung stehenden Mitteln Deckung finden könnten. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer könne daher mit dem Hinweis der fehlenden Mittel nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als unverschuldete Pflichtverletzung gewertet werden.

Die Beschwerdeführerin habe vor allem die Verpflichtung getroffen, für die rechtzeitige Entrichtung der bei der Primärschuldnerin anfallenden Abgaben Sorge zu tragen. Reichten die Mittel für die vollständige Begleichung aller Verbindlichkeiten nicht aus, dürfe der Vertreter den Abgabengläubiger anderen Gläubigern gegenüber nicht benachteiligen, indem er andere Forderungen voll oder in einem verhältnismäßig höheren Ausmaß befriedige. Dabei sei es Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge hätte tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig und vollständig entrichte. Es sei nicht Sache der Finanzverwaltung, die Pflichtverletzung nachzuweisen. Da in der Regel nur der Geschäftsführer Einblick in die Gebarung der Gesellschaft habe, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermögliche, habe nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen der Mittel.

Wenn die Beschwerdeführerin behauptete, die Umsatzsteuer 1990 bis 1992 sei ordnungsgemäß entrichtet worden, so sei darauf hinzuweisen, dass die Umsatzsteuerveranlagungen jeweils Nachzahlungen nach sich gezogen hätten, die unberichtet aushafteten. Wenn zum Beweis für die ordnungsgemäße Entrichtung dieser Abgaben eine angebliche Überprüfung seitens der Steuerberatungskanzlei L behauptet werde, sei auf das Schreiben dieser Steuerberatungskanzlei zu verweisen, wonach sie ausschließlich Herrn Dr. S vertreten habe. Dieser habe den Kommanditanteil an der primärschuldnerischen KG lediglich vom

17. bis 21. Februar 1990 gehalten. Bei einer Vertretungsdauer von fünf Tagen könne keine Zeugenschaft über die korrekte Umsatzsteuerabfuhr für mehrere Jahre abgegeben werden. Die ebenfalls als "Zeugin namhaft gemachte Kanzlei" Dr. H habe bekannt gegeben, dass sie die Primärschuldnerin steuerlich nie vertreten habe. Lediglich der als Zeuge namhaft gemachte Steuerberater Franz S habe die Primärschuldnerin tatsächlich vertreten. Dass sämtliche Abgaben ordnungsgemäß entrichtet worden seien, hätte aber auch er nicht bestätigen können.

Die Beschwerdeführerin stelle in den Vordergrund ihrer Ausführungen den Umstand, dass sie tatsächlich zu keinem Zeitpunkt reale Geschäftsführerhandlungen gesetzt habe. De facto seien die Geschäfte von Franz W und Reinhard L geführt worden. Damit bringe die Beschwerdeführerin zum Ausdruck, dass sie quasi "pro forma" Geschäftsführerin gewesen sei. Die Tatsache, dass sie nicht als Geschäftsführerin fungiert habe, könne dem Berufungsverfahren jedoch nicht zum Erfolg verhelfen. Der Verwaltungsgerichtshof habe nämlich wiederholt ausgesprochen, dass ein gesetzlicher

Vertreter, der infolge tatsächlicher Beschränkung seine Rechtspflichten gegenüber Dritten nicht wahrnehmen könne, entweder sofort alles ihm rechtlich zu Gebote Stehende zu unternehmen habe, um diesen Zustand abzustellen oder seine Funktion niederzulegen habe. Andernfalls verletze er nämlich seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Entrichtung der den Primärschuldner treffenden Abgaben. Ein für die Haftung relevantes Verhalten liege nämlich auch dann vor, wenn sich der Geschäftsführer schon bei Übernahme seiner Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnisse einverstanden erkläre bzw. eine solche Beschränkung der Befugnisse in Kauf nehme, die ihm die künftige Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen, insbesondere auch der Abgabenbehörde gegenüber, unmöglich mache.

Die Beschwerdeführerin habe nach ihren eigenen Ausführungen die Funktion der Geschäftsführerin der A GmbH übernommen. Damit sei sie aber auch Geschäftsführerin der primärschuldnerischen KG gewesen. Die entsprechenden abgabenrechtlichen Pflichten habe sie jedoch nicht wahrgenommen. Wenn die Beschwerdeführerin - obwohl sie keinerlei Geschäftsführungstätigkeit ausgeübt habe - behauptet, alle vorhanden Mittel seien gleichmäßig auf alle Gläubiger aufgeteilt und der Abgabengläubiger sei im Verhältnis zu den anderen Gläubigern nicht schlechter behandelt worden, so stelle sich die Frage, wie dies die Beschwerdeführern wissen könne. Die diesbezüglichen Ausführungen müssten daher als bloße Schutzbehauptungen beurteilt werden. Die Behauptung des Zeugen Franz S, wonach seiner Meinung nach die Primärschuldnerin bereits mit Bilanzierung des Jahresabschlusses 1990 zahlungsunfähig gewesen sei, werde durch den tatsächlichen Geschehensablauf widerlegt. Der Betrieb sei noch Jahre weitergeführt worden, es seien noch Umsätze getätigten und Löhne ausbezahlt worden. Wenn die Beschwerdeführerin zum Beweisthema, ob die zur Verfügung stehenden Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien, ein Gutachten eines Buchsachverständigen beantrage, so sei darauf hinzuweisen, dass ein Sachverständigenbeweis nur notwendig sei, wenn die Behörde selbst nicht über die entsprechenden Kenntnisse verfüge. Grundsätzlich sei die Behörde nämlich befugt, ihr eigenes Fachwissen zu verwerten.

Bei Vorlage der erforderlichen Unterlagen sei die Behörde durchaus selbst in der Lage zu beurteilen, ob eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes vorliege oder nicht. Ohne Vorlage solcher Unterlagen werde aber auch einem Buchsachverständigen ein entsprechendes Gutachten nicht möglich sein. Zudem würde eine derartige amtswegige Beweisaufnahme der im Haftungsverfahren geltenden Beweislast zuwiderlaufen. Soweit im Rahmen der Beweisaufnahme die Einsichtnahme in die Konkursakten beantragt worden sei, sei darauf hinzuweisen, dass es im Haftungsverfahren ausschließlich um die Frage gehe, ob im Fälligkeitszeitpunkt der Abgabenverbindlichkeiten finanzielle Mittel vorhanden gewesen seien oder nicht. Für diesen Zeitraum gebe der Vermögens- und Liquiditätsstand im Zeitpunkt der Konkurseröffnung aber keinen Aufschluss.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

In der Beschwerde wird zunächst gerügt, dass die belangte Behörde zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass die Geschäftsführung der GmbH & Co KG jedenfalls durch alle Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erfolgen müsse und daher alle GmbH-Geschäftsführer nach § 9 BAO hafteten.

Dieses Vorbringen ist insofern unzutreffend, als die belangte Behörde ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass sich bei mehreren potentiell Haftenden die haftungsrechtliche Verantwortung danach richte, wer mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut gewesen sei. Nur wenn keine Agendenverteilung bestehe, seien alle in Frage kommenden Vertreter haftbar. Die belangte Behörde ist daher nicht davon ausgegangen, dass der gesamte Bereich der Geschäftsführung einer GmbH & Co KG in jedem Fall durch alle Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erfolgen müsse. Im Beschwerdefall hat sie allerdings als erwiesen angenommen, dass die Beschwerdeführerin die Geschäftsführungstätigkeit gemeinsam mit Franz W und Reinhard L ausgeübt und somit keine Agendenverteilung bestanden hat. Dieser Annahme steht weder der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Umstand, dass Franz W und Reinhard L nicht nur "Musterzeichnungserklärungen" für die Komplementär-GmbH, sondern auch für die KG abgegeben hatten, noch der Umstand entgegen, dass § 164 HGB, wonach die Kommanditisten von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen sind, "abdingbar" ist. Wenngleich nach herrschender Ansicht nämlich der Gesellschaftsvertrag - abweichend von der Regel, wonach die Geschäftsführung der KG dem Komplementär obliegt - auch Kommanditisten mit Geschäftsführerbefugnis ausstatten kann, (eine solche Regelung ist allerdings dem in den Akten erliegenden Gesellschaftsvertrag der A GmbH & Co KG nicht zu entnehmen), bedeutet dies nicht, dass der Komplementär - und damit im Beschwerdefall die Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, somit auch die Beschwerdeführerin - von der Geschäftsführung ausgeschlossen sein sollen (vgl. Straube, HGB I3 § 164 Rz 6).

Eine konkrete Agendenverteilung hat die Beschwerdeführerin im Übrigen nie behauptet. Im Verwaltungsverfahren hat sie zwar unter anderem angemerkt, irrtümlich davon ausgegangen zu sein, bloß gewerberechtliche Geschäftsführerin gewesen zu sein, ein derartiger Irrtum ist aber vor dem Hintergrund der Mitwirkungspflichten eines handelsrechtlichen Geschäftsführers bei seiner Eintragung im Firmenbuch auszuschließen. Dass die Beschwerdeführerin aber als handelsrechtliche Geschäftsführerin im Firmenbuch eingetragen war, wurde von ihr in der Beschwerde ausdrücklich zugestanden.

In der Beschwerde wird als weiteres Argument für die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vorgebracht, die Beschwerdeführerin sei von Franz W über die Natur ihrer Funktion getäuscht worden. Ohne diese Täuschung hätte sie der Bestellung zur Geschäftsführerin nie zugestimmt.

Dazu ist zunächst zu sagen, dass auch die Beschwerde nicht konkretisiert, worin die Täuschungshandlungen unter Berücksichtigung der oben angeführten erforderlichen Mitwirkung der Beschwerdeführerin bei der entsprechenden Eintragung ihrer Funktion im Firmenbuch bestanden hätten. Darüber hinaus hat die Beschwerdeführerin eine solche Täuschung im Verwaltungsverfahren nicht behauptet - die irrtümliche Annahme, gewerberechtliche Geschäftsführerin zu sein, stellt die Behauptung einer Täuschung noch nicht dar -, sodass das diesbezügliche Vorbringen wegen des im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltenden Neuerungsverbotes unbeachtlich ist.

Vor dem Hintergrund der somit nicht als rechtswidrig zu beurteilenden Annahme, dass mangels vereinbarer Agendenverteilung - auch - der Beschwerdeführerin als handelsrechtlicher Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH unter anderem die Verpflichtung oblag, die Abgaben der KG aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass es Sache der Beschwerdeführerin war, die Gründe dafür darzutun, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben nicht rechtzeitig und vollständig oder bei allfälligem, ebenfalls von der Beschwerdeführerin nachzuweisendem, Fehlen entsprechender Mittel nicht anteilig abgeführt hat. Mangels entsprechenden Vorbringens war es nicht rechtswidrig, dass die belangte Behörde ohne Durchführung weiterer Ermittlungen der Beschwerdeführerin eine schuldhafte Pflichtverletzung angelastet hat.

Schon deswegen geht damit auch der Beschwerdevorwurf ins Leere, es wäre hinsichtlich des Reinhard L eine "gebotene, dem AVG entsprechende Zeugenvernehmung" unterlassen worden. Im Übrigen sei aber darauf hingewiesen, dass im Beschwerdefall einerseits nicht das Verfahrensrecht des AVG, sondern das der BAO anzuwenden war, und andererseits die Vernehmung des entsprechenden Zeugen gar nicht beantragt worden war.

Unverständlich ist schließlich der Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde stütze den angefochtenen Bescheid auf einen nach dem Datum näher umschriebenen Haftungsbescheid, hinsichtlich dessen der Beschwerdeführerin "nicht bekannt ist, um welches Verfahren es sich handelt", da dem angefochtenen Bescheid diesbezüglich ausdrücklich der Zusammenhang mit der A GmbH (für deren Abgabenschuldigkeiten die Beschwerdeführerin ebenfalls zur Haftung herangezogen worden war) zu entnehmen ist.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. April 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2001140028.X00

**Im RIS seit**

22.06.2006

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>