

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/2/24 99/14/0278

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.02.2004

## Index

21/03 GesmbH-Recht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §198;

BAO §201;

BAO §224 Abs1;

BAO §248;

BAO §80 Abs1;

BAO §9 Abs1;

GmbHG §18;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der S L in L, vertreten durch Dr. Rainer Stadler, Wirtschaftsprüfer in 4020 Linz, Huemerstraße 6B, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 7. September 1999, Zl. RV-027.95/1-10/1995, betreffend Haftung für Abgaben, 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 T-GmbH wurde mit Notariatsakt vom 14. September 1990 begründet. Gesellschafter waren die Beschwerdeführerin mit einer Stammeinlage von 5.000 S und Dr. Stefan E mit einer Stammeinlage von 495.000 S (treuhändig gehalten für die Beschwerdeführerin). Geschäftsführerin der T-GmbH war die Beschwerdeführerin.

Mit Bescheid vom 9. August 1994 wurde die Beschwerdeführerin gemäß § 9 BAO für aushaftende Abgabenschulden der T-GmbH im Ausmaß von ca 696.432 S zur Haftung herangezogen. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, die Abgaben seien bei der T-GmbH nicht einbringlich. Die Beschwerdeführerin habe nicht für die Erfüllung der Zahlungspflicht der T-GmbH Sorge getragen und daher die sie als Vertreterin der T-GmbH treffenden Pflichten verletzt.

In der Berufung gegen den Haftungsbescheid wendete die Beschwerdeführerin ein, sie sei nur bis zum 3. Juni 1993 Geschäftsführerin gewesen. Die Abgabenschulden, für welche die Haftung geltend gemacht worden sei, hätten sich erst aufgrund einer im Frühjahr 1993 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ergeben.

Mit Eingabe vom 30. April 1998 brachte die Beschwerdeführerin vor, die Lohnabgaben der T-GmbH für Dezember 1992 hätten 6.597 S betragen. Die UVA für November bzw Dezember 1992 hätten Guthaben von 149.915 S bzw 112.985 S ausgewiesen. Im Hinblick auf diese verrechenbaren Guthaben seien die Lohnabgaben zum damaligen Zeitpunkt als bezahlt anzusehen gewesen. Im Übrigen werde darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführerin keine ausreichenden Mittel zur Begleichung der Schulden der T-GmbH zur Verfügung gestanden seien.

Mit Eingabe vom 31. August 1999 brachte die Beschwerdeführerin vor, aufgrund einer UVA-Prüfung sei der Umsatzsteuerbescheid 1991 vom 18. Jänner 1993 (zugestellt am 20. Jänner 1993) ergangen. Im Zeitpunkt der Einreichung der Lohnsteueranmeldung für Dezember 1992 (am 11. Jänner 1993) sei der Umsatzsteuerbescheid 1991 noch nicht erlassen gewesen, weshalb die Erteilung einer Verrechnungsweisung nicht erforderlich gewesen sei. In der Folge sei eine Betriebsprüfung durchgeführt worden, im deren Rahmen am 14. Juli 1993 die Schlussbesprechung stattgefunden habe. Als auf Grund der Betriebsprüfung Bescheide erlassen worden seien, seien Mittel zur Begleichung der Abgabenschulden nicht mehr zur Verfügung gestanden. Die Verwendung der Einnahmen im Zeitraum zwischen 11. Februar 1991 und 22. April 1993 sei im gegebenen Zusammenhang nicht relevant, weil das Ausmaß der durch die Betriebsprüfung festgestellten Abgabenschuldigkeiten erst nach dem "14.03.1993" rechtskräftig geworden sei. Bis zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung sei nicht mit Bestimmtheit vorhersehbar gewesen, welche Verbindlichkeiten aus dem Titel Umsatz- und Körperschaftsteuer schlagend würden. Es habe nicht erwartet werden können, dass hypothetische Forderungen an das Finanzamt in die Zahlungspläne der Gesellschaft aufgenommen würden, insbesondere deshalb, weil die T-GmbH zu diesem Zeitpunkt wegen eines fehlgeschlagenen "Ferrarigeschäfts" bereits in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten sei. Die Beschwerdeführerin wies auch darauf hin, dass "de facto" nicht sie, sondern ihr Ehemann der Geschäftsführer der T-GmbH gewesen sei; er sei als "faktischer Machthaber" der T-GmbH aufgetreten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung teilweise stattgegeben, indem der Haftungsbetrag auf 635.185 S vermindert wurde. Die Haftung umfasse Umsatzsteuer 1991, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Dezember 1992, Vermögensteuer für das erste Quartal 1993 sowie Säumniszuschläge (fällig am 11. Februar bzw 10. Mai 1991 bzw 12. Februar 1993), Aussetzungszinsen (fällig 12. Februar 1993) und Eintreibungsgebühren (fällig am 22. April 1993). Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 25. Mai 1994 sei der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der T-GmbH mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden. Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 6. Juli 1994 sei die T-GmbH aufgelöst worden. Die Beschwerdeführerin sei bis zum 3. Juni 1993 Geschäftsführerin der T-GmbH gewesen. Es sei Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben rechtzeitig entrichte. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf ein fehlgeschlagenes "Ferrarigeschäft" sei für das gegenständliche Verfahren ohne Relevanz. Entscheidend sei nur, ob der Vertreter bei Fälligkeit der Abgabenschulden Mittel zur Bezahlung der Abgaben zur Verfügung gehabt habe. Hinsichtlich der Lohnsteuer verweise die belangte Behörde auf die Bestimmung des § 78 EStG. Nach dieser Bestimmung sei, wenn die Mittel zur vollen Auszahlung der vereinbarten Löhne und der Entrichtung der darauf entfallenden Lohnsteuer nicht ausreichten, die zur Aufzahlung gelangenden Löhne entsprechend zu vermindern. Die Unterlassung der Abfuhr der Lohnsteuer könne daher nicht mit dem Hinweis auf nicht ausreichende Mittel als unverschuldete Pflichtverletzung behandelt werden. Unzutreffend sei die Behauptung, aufgrund der UVA für November und Dezember 1992 habe am Abgabenkonto ein Guthaben bestanden. Die beiden UVA hätten zu einer Gutschrift geführt, im Hinblick auf den bestehenden Rückstand aber nicht zu einem Guthaben. Da keine Verrechnungsweisung erteilt worden sei, seien die Gutschriften nach der Regelung des § 214 Abs 1 BAO verrechnet worden. Die Lohnsteuer für Dezember 1992 sei daher nicht entrichtet worden und hafte noch immer unberichtet aus. Was die anderen Abgabenschulden anlange, sei entscheidend, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum (10. Mai 1991 bis 22. April 1993) nur geringfügige Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden seien. Die Beschwerdeführerin sei aufgefordert worden, Angaben über die finanziellen Mittel der T-GmbH und über die Verwendung der Mittel zu machen. Es sei ihr auch vorgehalten worden, dass die T-GmbH in den Jahren 1991 und 1992 Entgelte von ca 7,4 Mio S und 14,9 Mio S erzielt habe und Zukäufe von ca 14,5 Mio S (1991) und 19,6 Mio S (1992) getätigt habe. Die Beschwerdeführerin habe vorgebracht, die haftungsgegenständlichen Abgaben seien erst im Zuge

der Betriebsprüfung festgestellt worden. Nach Ansicht der belangten Behörde liege ein schuldhaftes Verhalten der Beschwerdeführerin darin, dass sie es verabsäumt habe, für die richtige Berechnung und Abfuhr der die Gesellschaft treffenden Abgaben Sorge zu tragen. Die Beschwerdeführerin habe auch noch darauf hingewiesen, dass der eigentliche Geschäftsführer der T-GmbH ihr Ehemann gewesen sei. Dem halte die belangte Behörde entgegen, die Bevollmächtigung eines Erfüllungsgehilfen entbinde den Geschäftsführer nicht von der Verpflichtung, die beauftragte Person in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschlössen, dass ihm Steuerrückstände verborgen blieben. Offenbar sei die Beschwerdeführerin pro forma als Geschäftsführerin aufgetreten, die tatsächliche Geschäftsgebarung sei in den Händen ihres Ehemannes gelegen. Es liege ein für die Haftung relevantes Verschulden vor, weil sie sich offenbar damit abgefunden habe, dass ihr Ehemann der faktische Machthaber sei. Die belangte Behörde gehe davon aus, dass der Abgabenausfall nicht eingetreten wäre, wenn die Abgaben pflichtgemäß bei ihrer Fälligkeit entrichtet worden wären. Es liege daher eine Pflichtverletzung iSd § 9 BAO vor. Gemäß § 7 Abs 2 BAO erstrecke sich die Haftung auch auf die Nebengebühren; diesbezüglich habe die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren nichts vorgebracht.

Im Rahmen der Ermessensübung könnte der Beschwerdeführerin allenfalls zu Gute gehalten werden, dass sie gutgläubig darauf vertraut habe, dass dritte Personen, vor allem ihr Ehemann, für die richtige Berechnung und Abfuhr der Abgaben sorgen würden. Ihr sei allerdings vorzuwerfen, dass sie dabei die Pflichten gegenüber der Abgabenbehörde völlig vernachlässigt habe. Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden der Beschwerdeführerin zurückzuführen sei und sie dagegen kein entsprechendes Vorbringen erstattet habe, müsse im Rahmen der Ermessensübung den Zweckmäßigkeitssgründen (öffentliche Interessen an der Erhebung der Abgaben) der Vorrang eingeräumt werden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat 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 eingebraucht werden können.

Steht die Uneinbringlichkeit bestimmter Abgabenbeträge bei der Primärschuldnerin fest, ist es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat. Es hat nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat der Vertreter nachzuweisen, dass die vorhandenen Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Unterbleibt der Nachweis, kann die Behörde von einer schuldhaften Pflichtverletzung ausgehen und die uneinbringlichen Abgaben dem Vertreter zur Gänze vorschreiben (vgl das hg Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0162).

In der Beschwerde wird vorgebracht, die T-GmbH habe in den Jahren 1991 und 1992 Umsätze von ca 7,4 und 14,9 Mio S erzielt und Zukäufe von ca 14,5 Mio S und 19,6 Mio S getätigt. Daraus ergebe sich ein kumulierter Fehlbetrag von ca 11 Mio S; dieser Trend habe sich 1993 fortgesetzt. Da somit im Zeitpunkt der Fälligkeit keine ausreichenden Mittel zur Verfügung gestanden seien, hätte eine vorrangige Zahlung der Umsatzsteuer dem Gleichbehandlungsgebot widersprochen. Die T-GmbH sei bereits seit dem Scheitern des "Ferrarigeschäftes" in finanziellen Schwierigkeiten gewesen.

Mit diesem Vorbringen tritt die Beschwerdeführerin der Feststellung der belangten Behörde, dass die T-GmbH jedenfalls über finanzielle Mittel verfügt habe, nicht entgegen. Reichen die liquiden Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, so hat sie der Vertreter anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten zu verwenden. Abgabenschulden sind dabei nicht zu bevorzugen, aber auch nicht zu benachteiligen. Mit dem dargestellten Beschwerdevorbringen wird in keiner Weise aufgezeigt, dass die vorhandenen Mittel gleichmäßig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden seien.

Im Verwaltungsverfahren hat die Beschwerdeführerin weder das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabenentrichtung konkret nachgewiesen noch aufgezeigt, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre. Da es Sache des

Geschäftsführers ist, derartige Nachweise zu erbringen, wird mit dem Vorbringen, die belangte Behörde hätte durch amtswegige Ermittlungen die entsprechenden Feststellungen zu treffen, keine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgezeigt.

Das Beschwerdevorbringen, die Beschwerdeführerin habe der belangten Behörde angeboten, Mantelzessionsverträge beizubringen, findet in der Aktenlage keine Deckung. Die Beschwerdeführerin hat vielmehr mit Eingabe vom 31. August 1999 vorgebracht, sie könne sich nicht erinnern, ob mit Banken Zessionsverträge abgeschlossen worden seien. Sie sei bemüht, die Unterlagen nach allfälligen Verträgen zu durchsuchen und allfällige Ergebnisse weiterzuleiten. Im Übrigen zeigt die Beschwerde auch nicht auf, dass, sollten Mantelzessionsverträge abgeschlossen worden sein, die Beschwerdeführerin kein Verschulden am Unterbleiben der Entrichtung der Abgaben der T-GmbH getroffen hätte.

In der Beschwerde wird weiters vorgetragen, die haftungsgegenständlichen Abgaben resultierten aus einer Betriebsprüfung für die Jahre 1991 bis 1993.

Die mit dem angefochtenen Bescheid bestätigte Haftung betrifft im Wesentlichen Umsatzsteuer. Sie betrifft daneben Vermögensteuer für das erste Quartal 1993 in Höhe von 1.250 S, Lohnabgaben für Dezember 1992 und Nebengebühren, auf welche sich die persönliche Haftung aufgrund der Bestimmung des § 7 Abs 2 BAO erstreckt. Die Umsatzsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gehören zu den Selbstbemessungsabgaben. Auch die Lohnsteuer hat der Arbeitgeber selbst zu berechnen und abzuführen. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0106). Die Pflicht zur Abfuhr der Abgabe besteht - unabhängig von der späteren bescheidmäßigen Festsetzung - bereits ab diesem Zeitpunkt. Hinsichtlich der Vermögensteuer wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, diese sei am 10. März 2003 fällig geworden; dass die Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt über kein liquiden Mittel verfügt hätte, bringt sie nicht vor.

Die Beschwerdeführerin bringt sodann vor, aus dem von der Finanzverwaltung nicht ausreichend gewürdigten "Ferrarigeschäft" stammten Vorsteuern, welche ordnungsgemäß in den UVA geltend gemacht worden seien. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der von der Haftung betroffenen Umsatzsteuer 1991 sei die Beschwerdeführerin der Meinung gewesen, dass es sich um korrekt abgewickelte Geschäfte gehandelt habe; das Finanzamt habe eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen, was für die Beschwerdeführerin überraschend gewesen sei. Einen in der Zukunft liegenden Vorgang, nämlich die "Nichtlieferung der Fahrzeuge" im Zusammenhang mit dem "Ferrarigeschäft" und die daraus resultierende Vorsteuerkorrektur, habe die Beschwerdeführerin nicht vorhersehen können. Im Übrigen sei die Rechtsauffassung des Finanzamtes mit Berufung bekämpft worden. Steuerlich hervorragend ausgebildete Fachleute würden unterschiedliche Ansichten zu dieser Rechtsfrage vertreten. Es hätte der Beschwerdeführerin nicht zugemutet werden können, die richtige Rechtsauffassung zu erkennen.

Der Beschwerdeführerin ist zunächst entgegenzuhalten, dass sie in dem die Haftung betreffenden Verwaltungsverfahren ein "Ferrarigeschäft" ausschließlich mit der Begründung eingewendet hat, dass sich durch dieses die finanzielle Situation der T-GmbH verschlechtert habe. Der Einwand, die steuerliche Beurteilung, welche die Abgabenbehörden in Bezug auf dieses Geschäft vorgenommen haben, sei für sie nicht absehbar gewesen, stellt daher eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit von der Primärschuldnerin bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgaben nicht im Haftungsverfahren, sondern durch eine - dem Haftenden gemäß § 248 BAO mögliche - Berufung gegen den Abgabenscheide geltend zu machen sind (vgl das hg Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0106).

In der Beschwerde wird weiters vorgebracht, die Geschäfte der T-GmbH seien in Wahrheit durch den Ehemann der Beschwerdeführerin geführt worden. Die Beschwerdeführerin habe aber keine Zweifel daran gehabt, dass die Geschäfte abgabenrechtlich korrekt abgewickelt worden seien. Sie habe sich auf den Ehemann als faktischen Vertreter der T-GmbH Verlassen können, zumal die Betriebsprüfung - abgesehen von "Ferrarigeschäft" - nur zu geringfügigen Beanstandungen geführt habe.

Auch dieses Vorbringen zeigt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Das Einverständnis eines handelsrechtlichen Geschäftsführers, nur formell als Geschäftsführer zu fungieren und somit keinen Einfluss auf die operative Tätigkeit der Gesellschaft auszuüben, befreit nicht von der Verantwortung hinsichtlich der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten. Die Untätigkeit des handelsrechtlichen Geschäftsführers führt zu einem Verschulden an

der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuldigkeiten. Dabei kommt es nach der hg Rechtsprechung nicht darauf an, ob der handelsrechtliche Geschäftsführer Grund hatte zu zweifeln, ob der faktische Geschäftsführer ordnungsgemäß vorgeht (vgl das hg Erkenntnis vom 22. Jänner 2004, 2003/14/0097).

Zur in der Beschwerde angesprochenen Kausalität zwischen Pflichtverletzung der Beschwerdeführerin und Uneinbringlichkeit der Abgaben genügt es darauf hinzuweisen, dass Abgaben getilgt worden wären, hätte die Beschwerdeführerin zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten - ein Vorhandensein liquider Mittel hat die belangte Behörde festgestellt - Zahlungen geleistet.

Hinsichtlich der nicht entrichteten Lohnsteuer wird vorgebracht, die Beschwerdeführerin habe keine Kenntnis davon gehabt, dass sie in Zusammenhang mit den UVA für November und Dezember 1991 eine Verrechnungsweisung hätte erteilen können. Bei entsprechender Kenntnis hätte sie eine solche Verrechnungsweisung erteilt.

Nun trifft es zwar zu, dass es unter dem Aspekt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten beachtlich ist, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 25. April 2002, 99/15/0253). Warum im gegenständlichen Fall der Rechtsirrtum nicht vorwerfbar sein sollte, wird aber in der Beschwerde nicht dargetan. Die Beschwerdeführerin erläutert nicht, wie sie zur Rechtsansicht gelangen konnte, im Falle der Einreichung einer UVA mit einem Vorsteuerüberschuss erfolge, obwohl bereits ein diesen Überschuss übersteigender Rückstand auf dem Abgabenkonto bestehe, die Verrechnung nicht mit den ältesten (verbuchten) Verbindlichkeiten.

Die Beschwerde vermag auch nicht aufzuzeigen, dass mit der Geltendmachung der Haftung das Ermessen nicht dem Gesetz entsprechend geübt worden wäre. Das Beschwerdevorbringen betreffend die Ermessensübung bei Inanspruchnahme eines vom mehreren Schuldern eines Gesamtschuldverhältnisses geht schon deshalb ins Leere, weil es auf die Besonderheit der Haftung nach § 9 BAO, die als Ausfallhaftung die Uneinbringlichkeit der Abgaben beim Primärschuldner voraussetzt, nicht eingeht. Dass die Abgaben bei der Primärschuldnerin aber uneinbringlich waren, wird von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 24. Februar 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:1999140278.X00

**Im RIS seit**

26.03.2004

**Zuletzt aktualisiert am**

27.10.2008

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)