

# TE Vwgh Erkenntnis 1997/7/9 94/13/0281

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 09.07.1997

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §273 Abs1;  
BAO §80 Abs1;  
BAO §9 Abs1;  
EStG 1972 §45 Abs1;  
EStG 1972 §46 Abs1 Z1;  
UStG 1972 §21 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des Dr. V in W, vertreten durch Dr. K, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 14. Dezember 1994, Zl. GA 7 - 617/55/94, betreffend Haftung nach §§ 9 Abs. 1 und 80 BAO, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der R.

Vermietungsgesellschaft mbH, die eine Eigentumswohnung gekauft und diese an die R. Handelsgesellschaft mbH, deren Geschäftsführer gleichfalls der Beschwerdeführer war, vermietet hatte.

Wie einer in den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten einliegenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Linz vom 12. März 1990 entnommen werden kann, hatte die Abgabenbehörde schon im Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 1987 die Vermietung der Wohnung durch die R.

Vermietungsgesellschaft mbH an die R. Handelsgesellschaft mbH nicht als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von

Einnahmen im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG 1972 angesehen und der R. Vermietungsgesellschaft mbH die Unternehmereigenschaft und damit das Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung abgesprochen, daß aus näher dargelegten Umständen davon auszugehen sei, daß die R. Vermietungsgesellschaft mbH der R. Handelsgesellschaft mbH die Wohnung unentgeltlich in Erfüllung eines Kooperationsvertrages überlassen und ihre Tätigkeit in Wahrheit darauf ausgerichtet habe, möglichst hohe Vorsteuern und Investitionsprämien zu lukrieren, um damit innerhalb des in Aussicht genommenen Vermietungszeitraumes die Eigentumswohnung zu finanzieren. Hiefür spreche auch der hervorgekommene Umstand des Ankaufes von Fahrnissen durch die R.

Vermietungsgesellschaft mbH von ihrem Geschäftsführer, dem Beschwerdeführer, zu überhöhten Preisen ohne tatsächlichen Geldfluß.

Den Berufungsschriftsätzen der R.

Vermietungsgesellschaft mbH vom 16. März 1992 und vom 23. März 1992 ist zu entnehmen, daß das zwischenzeitig zuständig gewordene Finanzamt für Körperschaften in Wien auch für die Jahre 1988 - 1990 die von der genannten Gesellschaft geltend gemachten Vorsteuern nicht akzeptiert hatte.

In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für den Kalendermonat April 1992 machte die R. Vermietungsgesellschaft mbH einen Vorsteuerüberschuß in Höhe von S 855.257,92 geltend, welcher sie abzüglich erklärter Umsatzsteuern in Höhe von S 3.000,-- zu einem Überschuß von S 852.257,-- gelangen ließ.

Mit Bescheid vom 3. Juni 1992 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuervorauszahlungen der R. Vermietungsgesellschaft mbH für den Kalendermonat April 1992 mit S 0,-- fest und begründete dies damit, daß diese Gesellschaft der Aktenlage nach keine umsatzsteuerliche Unternehmertätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 entfaltet habe, weshalb sie auch zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt sei.

Mit Bescheid vom 29. September 1992 sprach das Finanzamt der R. Vermietungsgesellschaft mbH gegenüber aus, daß die Umsatzsteuer für das Jahr 1991 gemäß § 21 Abs. 7 UStG 1972 nicht festgesetzt werde. Die bisher in Anspruch genommenen Gutschriften würden auf dem Abgabenkonto belastet und seien bis zu der aus der Lastschriftanzeige ersichtlichen Zahlungsfrist zu entrichten. Die Fälligkeit sei bereits eingetreten. In der Begründung dieses Bescheides wies das Finanzamt darauf hin, daß dem Rechenwerk der mietenden Gesellschaft, als deren handelsrechtlicher Geschäftsführer ebenso der Beschwerdeführer wie als Vertreter der vermietenden Gesellschaft fungiere, weder ein entsprechender Mietaufwand noch eine entsprechende Verbindlichkeit zu entnehmen sei. Die als vermietet bezeichnete Wohnung sei von einem Prüfungsorgan der Abgabenbehörde besichtigt worden, ohne daß dieser Augenschein einen Hinweis auf das Bestehen des behaupteten Mietverhältnisses ergeben hätte. Es sei auch trotz Anfrage die Leistung des vereinbarten Mietentgeltes nicht nachgewiesen worden. Es müsse daher davon ausgegangen werden, daß das in den Bilanzen der vermietenden Gesellschaft aufgezeigte Mietverhältnis in entgeltlicher Form nicht bestanden habe. Bloß in Rechenwerken ausgewiesene Geschäftsfälle ohne wirtschaftliche Realisierung könnten eine Einkunftsquelle nicht begründen. Im Widerspruch zu einem Vertrag vom 14. April 1988 werde seitens der R.

Vermietungsgesellschaft mbH behauptet, daß sie die Wohnung erst ab dem 1. Jänner 1991 an einen W. Verein vermietet hätte. Der Mietvertrag vom 14. April 1988 sei für die Dauer von 99 Jahren abgeschlossen und für diese Dauer ein Betrag von S 1.999,-- als Mietentgelt vereinbart worden, was einer Jahresmiete von S 20,20 entspreche. Die Höhe des solcherart vereinbarten Entgeltes lasse eine Gewinnerzielung nicht zu. Es könne daher auch die Vermietung der Wohnung an den W. Verein keine Einkunftsquelle begründen, weshalb es der R.

Vermietungsgesellschaft mbH auch insoweit an der Unternehmereigenschaft fehle.

In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die R. Vermietungsgesellschaft mbH vor, daß seinerzeit nicht erkennbar gewesen sei, daß die R. Handelsgesellschaft mbH das vereinbarte Mietentgelt nicht würde zahlen können. Ursache dafür sei ein nicht vorhersehbarer Konjunkturerinbruch im Campingmöbelhandel Anfang 1988 gewesen. Ende des Jahres 1990, als das Mietverhältnis zur R. Handelsgesellschaft mbH aufgelöst worden sei, sei erst erkennbar gewesen, daß die R.

Handelsgesellschaft mbH die rückständigen Mieten nicht bezahlen könne, wohl aber ihre Muttergesellschaft. Die R.

Vermietungsgesellschaft mbH habe daraufhin mit der Muttergesellschaft verhandelt, diese sei aber im Jahre 1992 auch nicht mehr in der Lage gewesen, rückständige Mieten aus den Jahren 1987 bis 1990 zu bezahlen; auch dies sei von niemandem vorhersehbar gewesen. Die gleichzeitige Vermietung des Objekts an die R. Handelsgesellschaft mbH und

den W. Verein sei reibungslos möglich gewesen, weil der Verein das Mietobjekt bis Ende 1990 überhaupt nicht benutzt, sondern es nur auf 99 Jahre als nominellen Vereinssitz benötigt habe, wofür ein Mietzins von S 20,20 jährlich durchaus angemessen gewesen sei. Ab dem 1. Jänner 1991 habe der Verein das Mietobjekt aber auch als Vereinslokal tatsächlich benutzt und daher auch zusätzliche Miete bezahlt. Es sei im Jahr 1991 an Miete ein Betrag von S 90.000,-- im Wege der Aufrechnung bezahlt und auch versteuert worden. Hieraus folge, daß der R. Vermietungsgesellschaft mbH die Unternehmereigenschaft nicht abgesprochen werden könne. Daß Mietentgelte unvorhersehbar uneinbringlich geworden seien, sei Ausfluß des jeden Unternehmer treffenden wirtschaftlichen Risikos, spreche aber nicht gegen die Einnahmenerzielungsabsicht der vermietenden Gesellschaft. In einem Anhang zu dieser für die R. Vermietungsgesellschaft mbH vom Beschwerdeführer als deren Geschäftsführer unterfertigten Berufung trat der Beschwerdeführer der Berufung "als Haftungspflichtiger" bei.

Mit Bescheid vom 15. Februar 1993 sprach das Finanzamt der R. Vermietungsgesellschaft mbH gegenüber aus, daß die Umsatzsteuer für das Jahr 1992 gemäß § 21 Abs. 7 UStG 1972 nicht festgesetzt werde. Die bisher in Anspruch genommenen Gutschriften würden auf dem Abgabekonto belastet und seien bis zu der aus der Lastschriftanzeige ersichtlichen Zahlungsfrist zu entrichten. Die Fälligkeit sei bereits eingetreten.

In der Begründung dieses Bescheides verwies das Finanzamt auf die Begründung der Umsatzsteuerbescheide für die vorangegangenen Veranlagungsjahre, aus welcher zu entnehmen sei, daß die Gesellschaft nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1972 sei.

Auch gegen diesen Bescheid wurde unter Hinweis auf das Vorbringen in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1991 sowohl von der R. Vermietungsgesellschaft mbH als auch vom Beschwerdeführer persönlich Berufung erhoben.

Mit Bescheid vom 19. Juli 1993 zog das Finanzamt den Beschwerdeführer gemäß §§ 9 Abs. 1 und 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der R. Vermietungsgesellschaft mbH im Ausmaß von S 507.449,-- zur Haftung heran, wobei die nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten der R.

Vermietungsgesellschaft mbH wie folgt bezeichnet wurden:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
1991	Umsatzsteuer	S 53.054,--
04/1992	Umsatzsteuer	S 439.855,--
1992	Umsatzsteuer	S 14.540,--

Begründend führte das Finanzamt aus, daß sich die Uneinbringlichkeit des Abgabenrückstandes bei der R. Vermietungsgesellschaft mbH aus dem vom Beschwerdeführer als deren Geschäftsführer selbst am 31. Oktober 1992 gestellten Antrag auf Löschung dieser Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit ergebe. Der Abgabenrückstand sei durch die von der Gesellschaft trotz fehlender Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 USt 1972 geltend gemachten Vorsteuern entstanden.

In seiner gegen diesen Haftungsbescheid erhobenen Berufung machte der Beschwerdeführer geltend, daß die R.

Vermietungsgesellschaft mbH bis September 1992 sehr wohl Unternehmereigenschaft besessen habe, wozu auf die Ausführungen der Berufungen der betroffenen Gesellschaft gegen die Umsatzsteuerbescheide verwiesen werde. Eine bescheidmäßige Vorschreibung und damit Abgabeforderung "04/1992 Umsatzsteuer S 439.855,--" existiere nicht, da sich der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 3. Juni 1992 über Umsatzsteuer für den Zeitraum 04/1992 nicht mehr im Rechtsbestand befinde und es einen anderen Bescheid darüber nicht gebe. Der Beschwerdeführer habe seine Pflicht, für die Abgabenermittlung der Gesellschaft Sorge zu tragen, nicht schuldhaft verletzt, da es ihm gänzlich unmöglich gewesen sei, zu den Fälligkeitszeitpunkten 1991 und 1992 irgendwelche Abgaben der genannten Gesellschaft zu bezahlen, weil die Gesellschaft keinerlei finanzielle Mittel besessen habe. Die Mietentgelte seien vom Mieter in den Jahren 1991 und 1992 nicht in bar bezahlt, sondern durch Aufrechnung mit Gegenforderungen zum Erlöschen gebracht worden. Da die R.

Vermietungsgesellschaft mbH auch sonst keinerlei Bareinnahmen oder Barvermögen gehabt habe, habe sie ihre Aufwendungen "auf Pump" tätigen müssen, wobei die Gläubiger bei nächstbesten Gelegenheit mit Gegenforderungen aufgerechnet hätten. Es seien somit keinerlei liquide Mittel für Bezahlung von Schulden irgendwelcher Art vorhanden

gewesen. Dies gehe aus den beim Finanzamt aufliegenden Unterlagen betreffend die R. Vermietungsgesellschaft mbH eindeutig hervor. Auch aus dem Verkauf der Eigentumswohnung im Sommer 1992 habe die R. Vermietungsgesellschaft mbH nichts erhalten, was der Käufervertreter bestätigen könne. Das Objekt habe abgestoßen werden müssen, weil die R. Vermietungsgesellschaft mbH Mitte 1992 funktionslos geworden sei und daher habe gelöscht werden müssen.

In seiner Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung des Beschwerdeführers insoweit "statt", als es die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der R.

Vermietungsgesellschaft mbH bei gleichbleibendem Gesamtbetrag in anderer Weise aufschlüsselte. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, daß der Abgabenrückstand dadurch entstanden sei, daß vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer der R. Gesellschaft mbH mißbräuchlich und in Hinterziehungsabsicht ungerechtfertigt Vorsteuerbeträge geltend gemacht worden seien, indem der Beschwerdeführer den Vorsteuerbetrag beim Rechnungsempfänger im Zeitpunkt der Rechnungslegung geltend gemacht und auf Ebene des Rechnungsausstellers vorgegeben habe, die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern, obwohl offenkundig nicht die Absicht bestanden habe, die in Rechnung gestellten Beträge tatsächlich zu vereinnahmen. Der Beschwerdeführer habe darüber hinaus, ohne Unternehmer zu sein, Gegenstände seines Privatvermögens mit Umsatzsteuerausweis an die R.

Vermietungsgesellschaft mbH fakturiert und für diese den Vorsteuerabzug geltend gemacht; dies sei schon im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1992, 90/15/0124, so beurteilt worden. Hieraus ergebe sich die schuldhafte Pflichtverletzung des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der R. Vermietungsgesellschaft mbH.

In seinem Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz machte der Beschwerdeführer geltend, daß seine Heranziehung zur Haftung für Umsatzsteuer auch der Jahre 1988, 1989 und 1990 (wie in der Berufungsvorentscheidung aufgeschlüsselt) gesetzwidrig sei, weil diese Umsatzsteuerbeträge nicht uneinbringlich, sondern von der R. Vermietungsgesellschaft mbH bereits im Jahre 1992 entrichtet worden seien. Daß der Beschwerdeführer mißbräuchlich und in Hinterziehungsabsicht ungerechtfertigt Vorsteuerbeträge geltend gemacht haben solle, sei eine unbewiesene Behauptung, die durch Tatsachen widerlegt sei, mit denen sich die Abgabenbehörde bis dato noch nicht auseinandergesetzt habe. Es habe von Beginn an die Absicht der Gesellschaft bestanden, Mietzinse bezahlt zu erhalten. Die Gründe, aus welchen die Mieterin zur Zahlung der Zinse nicht in der Lage gewesen sei, seien in den Berufungen der R. Vermietungsgesellschaft bereits ausführlich dargelegt worden. Dem Beschwerdeführer treffe an der Zahlungsunfähigkeit der Mieterin der R.

Vermietungsgesellschaft mbH kein Verschulden. Auch der Beschwerdeführer sei Unternehmer und daher dazu berechtigt gewesen, Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Daß durch den Verwaltungsgerichtshof kurzerhand unterstellt worden sei, daß die aus dem Unternehmen des Beschwerdeführers an die R. Vermietungsgesellschaft mbH veräußerten Gegenstände nicht aus der unternehmerischen Sphäre des Beschwerdeführers gestammt hätten, sei für den Beschwerdeführer nicht vorhersehbar gewesen. Beruhe doch diese Unterstellung durch die belangte Behörde und den Verwaltungsgerichtshof auf einer Unterschlagung und Vertuschung der entscheidungswesentlichen Tatsachen und Beweismittel, welche die Zugehörigkeit der Gegenstände zum Unternehmen des Beschwerdeführers eindeutig dokumentiert hätten.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Haftungsbescheid als unbegründet ab. Nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides im wesentlichen aus, daß zunächst unbestritten sei, daß die haftungsgegenständlichen Abgaben nach Eintragung der amtswegigen Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch am 4. März 1994 bei der abgabepflichtigen Gesellschaft uneinbringlich seien und daß der Beschwerdeführer Geschäftsführer der Abgabepflichtigen gewesen sei. Der haftungsgegenständliche Abgabenrückstand resultiere aus der Rückforderung zu Unrecht geltend gemachter Vorsteuern durch den Beschwerdeführer als Vertreter der Abgabepflichtigen. Dem dagegen vorgebrachten Einwand über die Unternehmerstellung des Beschwerdeführers selbst sei das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 1992, 90/15/0124, entgegenzuhalten. Der Beschwerdeführer übersehe mit seinem Vorbringen auch, daß die R. Vermietungsgesellschaft nach den Bescheiden vom 29. September 1992 über Umsatzsteuer 1991 und vom 15. Februar 1993 über Umsatzsteuer 1992, auf deren Begründungen verwiesen werde, zum Vorsteuerabzug schon mangels Unternehmereigenschaft nicht berechtigt gewesen sei. Es sei dem Beschwerdeführer die Unzulässigkeit des Vorsteuerabzuges auch bereits zum Zeitpunkt der Geltendmachung der den

haftungsgegenständlichen Nachforderungen zugrunde liegenden Vorsteuerabzüge angesichts des Bescheides (des Finanzamtes Linz) vom 12. März 1990, auf dessen Begründung verwiesen werde, bekannt gewesen. In der neuerlich unrichtigen Geltendmachung von Vorsteuern für die Jahre 1991 und 1992 sei jedenfalls ein vorsätzlich schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers zu erblicken, das zur Uneinbringlichkeit der daraus resultierenden Nachforderungen geführt habe. Daß die Gesellschaft keinerlei liquide Mittel zur Abgabentrichtung gehabt habe, sei kein zielführender Einwand, weil dem Beschwerdeführer die Erwirkung ungerechtfertigter Umsatzsteuergutschriften durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen in den Jahren 1991 und 1992 zum Vorwurf zu machen sei. Daß die dadurch verursachte Nachforderung erst zu einem Zeitpunkt vorgeschrieben worden sei, als die Abgabepflichtige bereits zahlungsunfähig gewesen sei, könne am Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung nichts ändern, weil die Ursache der verspäteten Abgabenfestsetzung in einer Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch den Beschwerdeführer liege. Die Behauptung des Beschwerdeführers, es existiere keine bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für April 1992, werde schon durch seinen Hinweis auf den Bescheid vom 3. Juni 1992 widerlegt. Daß der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid durch Erlassung des Veranlagungsbescheides außer Kraft gesetzt worden sei, könne nichts daran ändern, daß die Nachforderung festgesetzt worden sei und laut Rückstandsauflgliederung vom 5. Dezember 1994 im festgesetzten Ausmaß von S 439.855,-- aushafte. Da laut dieser Rückstandsauflgliederung vom 5. Dezember 1994 von den haftungsgegenständlichen Abgaben außer der Umsatzsteuer für den Kalendermonat April 1992 lediglich die Umsatzsteuer 1991 im Betrag von S 53.054,-- und die Umsatzsteuer 1992 im Betrag von S 14.540,-- aushafteten, erweise sich die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers für die Umsatzsteuer 1988 bis 1990 in der Berufungsvorentscheidung jedoch als unrechtmäßig. Im Ergebnis des erstinstanzlichen Bescheides sei jedoch aufgrund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO die Inanspruchnahme des Beschwerdeführers als Haftungspflichtigen für Abgabenschuldigkeiten der R. Vermietungsgesellschaft mbH im Ausmaß von S 507.499,-- zu Recht erfolgt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begehrt. Es erklärt sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinen subjektiven Rechten insofern verletzt, als die belangte Behörde

"1.

den Beschwerdeführer zur Haftung für eine de iure gar nicht (mehr) existierende Umsatzsteuerschuld herangezogen,

2.

zu Unrecht der R. Vermietungsgesellschaft mbH die Unternehmereigenschaft und damit die Vorsteuerabzugsberechtigung abgesprochen und schließlich

3.

in der Begründung des angefochtenen Bescheides bloß auf die Begründung unterinstanzlicher Entscheidungen (Bescheide) verwiesen habe, obwohl dort auf das Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers überhaupt nicht eingegangen worden ist."

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Der Beschwerdeführer hat repliziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff leg. cit. 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 eingebracht werden können. Nach § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabeforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit. Dem Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren

die Obliegenheit darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, daß die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 95/13/0236, mwN).

Soweit der Beschwerdeführer sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht darauf als verletzt erachtet, daß der R. Vermietungsgesellschaft mbH nicht die Unternehmereigenschaft und damit die Vorsteuerabzugsberechtigung abgesprochen werde, hält ihm die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend entgegen, daß der Beschwerdeführer in einem solchen Recht durch den angefochtenen Bescheid gar nicht verletzt worden sein konnte. Das vom Beschwerdeführer reklamierte Recht der R. Vermietungsgesellschaft mbH zum Vorsteuerabzug war nicht Gegenstand des dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Verwaltungsverfahrens. Über dieses Recht war im Abgabenverfahren gegenüber der R. Vermietungsgesellschaft mbH entschieden worden. Eine Verletzung des zu Punkt 2. vom Beschwerdeführer in der Angabe der Beschwerdepunkte als verletzt erklärten Rechtes durch den angefochtenen Haftungsbescheid kam demnach schon begrifflich nicht in Betracht.

Soweit der Beschwerdeführer sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht darauf als verletzt erklärt, nicht zur Haftung für eine Umsatzsteuerschuld herangezogen zu werden, die im Umfang des im erstinstanzlichen Bescheides unter der Rubrik 4/1992 zufolge des zwischenzeitig ergangenen Jahresveranlagungsbescheides für dieses Kalenderjahr rechtlich nicht mehr existiere, verkennt der Beschwerdeführer in bezug auf die betroffene Abgabenforderung die Rechtslage.

Daß ein Bescheid im Sinne des § 21 Abs. 3 UStG 1972 durch die Erlassung eines Umsatzsteuerbescheides, der den gleichen Zeitraum erfaßt, derart außer Kraft gesetzt wird, daß er ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides keine Rechtswirkungen mehr entfalten kann, wie der Beschwerdeführer unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, 91/13/0128, 0133, ÖStZB 1994, 486, ausführt, trifft zu (vgl. auch den hg. Beschluß vom 11. Dezember 1996, 95/13/0215). Hieraus ist für den Standpunkt der Beschwerde aber nichts gewonnen. Der Beschwerdeführer übersieht mit seinem Vorbringen nämlich, daß es nicht Umsatzsteuervorauszahlungen waren, für die er zur Haftung herangezogen worden ist, sondern Nachforderungsbeträge im Ergebnis von Überschüssen, denen durch die gegenüber der R. Vermietungsgesellschaft mbH ergangenen Abgabenbescheide die Rechtsgrundlage entzogen worden war.

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1972 hat das Finanzamt die Umsatzsteuer festzusetzen, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Nach dem letzten Satz der genannten Bestimmung gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung dann, wenn eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses führt, der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

§ 21 Abs. 1 UStG 1972 legt fest, daß die Vorauszahlung und der Überschuß Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung sind.

Der Bescheid des Finanzamtes vom 3. Juni 1992 über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Kalendermonat April 1992 bezifferte den Umsatzsteuervorauszahlungsbetrag für diesen Kalendermonat mit S 0,-. Es enthielt dieser Bescheid damit entgegen der vom Beschwerdeführer auch in seiner Replik vertretenen Rechtsauffassung kein Rückzahlungsleistungsgebot im Sinne einer "Umsatzsteuer-Nachforderung". Es brachte diese Umsatzsteuerfestsetzung für den Kalendermonat April 1992 damit nur zum Ausdruck, daß für diesen Kalendermonat weder eine Vorauszahlung zu leisten noch ein Überschuß entstanden sei. Hatte die vom Beschwerdeführer vertretene Gesellschaft aber einen Überschuß bereits lukriert, dann erwuchs die rechtliche Pflicht der Gesellschaft zur Rückzahlung des erhaltenen Überschusses nicht etwa aus der Befolgung eines im "Vorauszahlungsbescheid" ja gar nicht ausgesprochenen Leistungsgebotes, sondern im Ergebnis der Rechtsfolge dieses das Bestehen eines Überschusses verneinend feststellenden Bescheides. Es hatte der Bescheid über die "Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen" für den Kalendermonat April 1992 damit die Rechtsgrundlage beseitigt, aufgrund der die vom Beschwerdeführer vertretene Gesellschaft den vereinnahmten Umsatzsteuerüberschuß behalten hätte dürfen. Da die Bestimmung des § 21 Abs. 1 UStG 1972 auch den Überschuß ausdrücklich als Abgabe im Sinne der Bundesabgabenordnung definiert, war mit dem das Vorliegen eines Überschusses für diesen Kalendermonat

verneinenden Bescheid des Finanzamtes vom 3. Juni 1992 die Rechtsfolge der Pflicht zur Rückzahlung dieser "Abgabe" im Umfang des zu Unrecht lukrierten Überschusses verbunden, wobei sich der Fälligkeitstag dieser der vom Beschwerdeführer vertretenen Gesellschaft solcherart erwachsenen Abgabenschuld aus der Bestimmung des § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1972 ergab.

Mit dem Ausscheiden des Bescheides für den Kalendermonat April 1992 durch den das Jahr 1992 betreffenden Bescheid, mit welchem ausgesprochen wurde, daß Umsatzsteuer für das Jahr 1992 gemäß § 21 Abs. 7 UStG 1972 nicht festgesetzt werde, konnte sich an der als Rechtsfolge des "Vorauszahlungsbescheides" gestalteten Rechtslage nichts ändern. War die vom Beschwerdeführer vertretene Gesellschaft in der Rechtsfolge der getroffenen Feststellung, daß für April 1992 kein Umsatzsteuerüberschuß entstanden sei, zur Rückzahlung demnach rechtsgrundlos erhaltener Überschüsse verpflichtet, dann blieb sie es auch, wenn der zum gleichen Anspruch gelangende Bescheid über Umsatzsteuer des Jahres 1992 erlassen worden war. Der Beschwerdeführer wurde nicht für solche Abgaben der Gesellschaft zur Haftung herangezogen, die bescheidmäßig festgesetzt worden waren, sondern für solche durch die Begriffsbestimmung in § 21 Abs. 1 UStG 1972 als Abgaben erklärte Überschußbeträge, welche die von ihm vertretene Gesellschaft nach den dieser gegenüber ergangenen Abgabenbescheiden rechtsgrundlos vereinnahmt hatte und deshalb zurückzuzahlen schuldig war.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich sich auch in seinem Recht auf eine gesetzmäßige Bescheidbegründung als verletzt ansieht (Punkt 3. des von ihm formulierten Beschwerdepunktes), hält ihm die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend entgegen, daß eine dem Gesetz nicht entsprechende Begründung eines Bescheides nur einen Beschwerdegrund darstellt, der im Falle seiner Relevanz zur Aufhebung eines angefochtenen Bescheides führen kann, während der Anspruch auf gesetzmäßige Bescheidbegründung für sich allein aber noch kein subjektiv-öffentliches Recht darstellt, dessen Verletzung zur Beschwerdeerhebung berechtigen würde.

Der Vollständigkeit halber sei dem Beschwerdeführer aber doch erwidert, daß der Gerichtshof das Vorliegen eines der belangten Behörde unterlaufenen relevanten Begründungsmangels im angefochtenen Bescheid nicht erkennen kann. Soweit der Beschwerdeführer sich gegen die Verneinung der Unternehmereigenschaft der R. Vermietungsgesellschaft mbH wendet, richtet er sich mit diesem Vorbringen gegen die Richtigkeit der Abgaben und übersieht damit, daß Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgaben - solange erlassene abgabenrechtliche Bescheide dem Rechtsbestand angehören - im Verfahren über die Geltendmachung der Haftung nicht mit Erfolg erhoben werden können (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. April 1997, 94/15/0188, mwN). Ob der Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Vertreter der R.

Vermietungsgesellschaft mbH aber wußte oder wissen mußte, daß die von ihm für die Gesellschaft lukrierten Umsatzsteuerüberschüsse mangels akzeptierbarer Unternehmereigenschaft seiner Gesellschaft rechtsgrundlos lukriert würden, ist eine Frage der Beweiswürdigung, die von der belangten Behörde in einer Weise gelöst wurde, die der Gerichtshof nicht als unschlüssig erkennen kann. Die im Darstellungsteil dieses Erkenntnisses wiedergegebenen Ergebnisse der Abgabenverfahren gegenüber der

R. Gesellschaft mbH zeigen in Gegenüberstellung mit den Einwendungen der vom Beschwerdeführer vertretenen Gesellschaft keine Rechtswidrigkeit der Sachgrundlagenermittlung durch die belangte Behörde auf, die sie auf der Basis der in den Abgabenverfahren gegenüber der Gesellschaft getroffenen Feststellungen zur Einsicht gelangen ließ, daß die Lukrierung von Umsatzsteuerüberschüssen für die Gesellschaft durch den Beschwerdeführer eine Verletzung der ihn nach § 119 Abs. 1 BAO treffenden Pflichten bedeutet hatte. Daß, wie der Beschwerdeführer vorträgt, die von der Gesellschaft erhobenen Berufungen in den Abgabenverfahren unerledigt geblieben sind, stand einer Würdigung der Überzeugungskraft der Berufungsbehauptungen im Abgabenverfahren in bezug auf die schuldhaftes Pflichtverletzung des Beschwerdeführers durch die belangte Behörde im Haftungsverfahren nicht entgegen.

Die Beschwerde erwies sich damit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1997:1994130281.X00

**Im RIS seit**

20.11.2000

**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)