

# TE Vwgh Erkenntnis 2021/5/19 Ra 2019/13/0046

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.05.2021

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

## Norm

BAO §20

BAO §80 Abs1

BAO §9 Abs1

VwRallg

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer sowie den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der Mag. B in H, vertreten durch MMag. Christian Mertens, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Tempelstraße 6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. Jänner 2019, Zl. RV/3100487/2016, betreffend Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO, zu Recht erkannt:

## Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

1 Die Revisionswerberin war Geschäftsführerin der P GmbH. Am 4. November 2015 erließ das Finanzamt einen Haftungsvorhalt an die Revisionswerberin betreffend die Umsatzsteuern 2003 bis 2006 der P GmbH. Es führte aus, dass diese Abgaben bei der P GmbH als uneinbringlich anzusehen seien, weil die P GmbH seit Jahren keine Umsätze erwirtschaftete und im Übrigen weder über Einkommen noch Vermögen verfüge. In der Bilanz 2013 sei keinerlei Vermögen mit Ausnahme einer sonstigen Forderung gegen das Finanzamt ausgewiesen. Diese sonstige Forderung bestehe jedoch nicht zu Recht. Die Revisionswerberin werde aufgefordert, Nachweise über eine Gläubigergleichbehandlung für den Fall, dass zum Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben keine ausreichenden liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien, zu erbringen.

2 Zur Vorgeschichte zu den der Haftung zugrundeliegenden Umsatzsteuerschulden der P GmbH wird auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. September 2012, 2008/15/0285, und vom 18. Oktober 2018,

Ra 2016/15/0038, verwiesen.

3 Die Revisionswerberin verwies in der Vorhaltsbeantwortung auf das beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Revisionsverfahren der P GmbH (Ra 2016/15/0038). Am 2. Dezember 2015 erließ das Finanzamt gegenüber der Revisionswerberin einen Haftungsbescheid für die Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2006 der P GmbH. Gegen diesen Bescheid erhob die Revisionswerberin fristgerecht Beschwerde. In dieser brachte sie vor, es seien zum Fälligkeitstermin der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Geldmittel vorhanden gewesen. Es könnten keine Belege zur Darstellung der Gleichbehandlung aller Gläubiger vorgelegt werden, weil die siebenjährige Aufbewahrungsfrist hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2006 längst abgelaufen sei und die Belege zur Darstellung der Liquiditätssituation nicht zwingend Belege mit Bedeutung für ein anhängiges Verfahren darstellten. Das Finanzamt sei spätestens am 13. Juni 2007 davon ausgegangen, dass die P GmbH über keine ausreichenden Vermögenswerte verfügt habe. Das Finanzamt habe aus dem Jahresabschluss zum 31. Jänner 2008 ersehen können, dass ein negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen worden sei. Das Finanzamt habe sein Ermessen bei der Haftungsinspruchnahme unrichtig geübt und die lange, zwischen Erlassung der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide am 12. Juni 2007 und der Erlassung des Haftungsbescheides am 2. Dezember 2015 verstrichene Zeit nicht berücksichtigt. Es sei auch auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Revisionswerberin Bedacht zu nehmen.

4 Eine Beschwerde gemäß § 248 BAO gegen die zugrundeliegenden Umsatzsteuerbescheide der P GmbH wurde von der Revisionswerberin nicht erhoben.

5 Nach Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag führte das Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung durch und wies die Beschwerde, soweit für das Revisionsverfahren relevant, als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges führte es aus, die in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid erhobenen Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der dem Haftungsverfahren zugrunde gelegten rechtskräftigen Abgabenbescheide seien nicht geeignet, die Rechtswidrigkeit der Haftungsinspruchnahme aufzuzeigen. Die Revisionswerberin sei im haftungsrelevanten Zeitraum alleinige Geschäftsführerin der P GmbH gewesen. Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO erstrecke sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin in die Zeit der Vertretungstätigkeit falle. Die Abgaben seien als uneinbringlich anzusehen. Die Revisionswerberin sei den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes nicht entgegengetreten. Den Vertreter einer Gesellschaft treffe die Obliegenheit darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen sei, widrigenfalls anzunehmen sei, dass die Pflichtverletzung schuldhaft erfolgt sei. Liege eine schuldhafte Pflichtverletzung des Vertreters vor, würden die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und der Rechtswidrigkeitszusammenhang vermutet. Die Revisionswerberin habe umfangreiches Vorbringen dahin erstattet, dass sie kein Verschulden an der (im Verfahren zur Abgabenfestsetzung als rechtswidrig erkannten) Behandlung von Ausfuhrlieferungen nach Ungarn und Serbien als steuerfrei treffe. Dies stehe im Widerspruch zu den Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts im Erkenntnis vom 11. August 2015 zur P GmbH, deren Schlüssigkeit durch den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2018, Ra 2016/15/0038, bestätigt worden sei. Es sei nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens, das Verfahren zur Festsetzung der Abgaben neu aufzurollen. Bei der nach § 9 BAO erforderlichen Verschuldensprüfung sei von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen. Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung könne der zur Haftung Herangezogene in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabenverfahren, nicht jedoch im Haftungsverfahren geltend machen. Die Revisionswerberin habe von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht. Hinsichtlich der Höhe der Abgabenfestsetzung bestehe insofern eine Bindungswirkung im Haftungsverfahren. Ein haftungsrelevantes Verschulden der Revisionswerberin an der Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen liege vor. Die Revisionswerberin habe kein Vorbringen erstattet, das ihr Verschulden an der Nichtentrichtung zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuerbeträge in Frage stellen würde. Daher sei davon auszugehen, dass sie als Geschäftsführerin der P GmbH die Erfüllung der Pflicht zur Entrichtung der fälligen Umsatzsteuern schuldhaft vernachlässigt habe. Das Vorbringen, es seien zu den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Geldmittel vorhanden gewesen, erweise sich schon angesichts diverser Einzahlungen in den Jahren 2003 bis nach dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2006 (15. Februar 2007) auf das Abgabekonto der P GmbH als unrichtig. Das Vorbringen, das Finanzamt sei spätestens am 13. Juni 2007 davon ausgegangen, dass die P GmbH über keine ausreichenden Vermögenswerte verfügte, und das Finanzamt habe aus dem Jahresabschluss zum 31. Jänner 2008

ersehen können, dass ein negatives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen worden sei, beziehe sich auf Zeitpunkte, die nach den Fälligkeitsterminen der haftungsgegenständlichen Abgaben lägen. Es sei im Übrigen nicht geeignet, Aufschluss über den Liquiditätsstatus der P GmbH oder die Gleichbehandlung aller Gläubiger im haftungsgegenständlichen Zeitraum zu geben. Die Revisionswerberin habe den Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger nicht erbracht.

6 Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten habe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folge, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform sei, wenn die betreffende Abgabe bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei. Liege zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Haftungsanspruchnahme andererseits ein langer zeitlicher Abstand, so habe dies die Abgabenbehörde bei der Ermessensübung anlässlich der Haftungsanspruchnahme zu berücksichtigen. Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten seien dem Grunde und der Höhe nach erst aufgrund des zitierten Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts im Jahr 2015 endgültig festgestanden. Von einem langen zeitlichen Abstand zur Haftungsanspruchnahme durch den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheid könne daher nicht die Rede sein. Persönliche Umstände der Revisionswerberin - wie etwa ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit - seien bei der Ermessensübung nicht zu berücksichtigen.

7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, vor dem Hintergrund, dass die Umsatzsteuer im Rahmen des Unionsrechts einer Harmonisierung unterzogen worden sei, und dem Umstand, dass eine umfassende Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit, dem Grundsatz der Rechtsicherheit und des Vertrauensschutzes im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Steuerpflichtigen bestehe, denen die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen nachträglich von Verwaltungsbehörden versagt worden sei, seien die Anforderungen an die Sorgfalt des Steuerpflichtigen auch bei der Klärung der Frage, ob ein Verschulden gemäß § 9 BAO vorliegt, sowie beim Ermessen gemäß § 80 BAO zu berücksichtigen. Das Bundesfinanzgericht habe bei der Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen des § 9 BAO gegeben seien, und bei der Ausübung des Ermessens gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen. Weiters liege eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weil das Bundesfinanzgericht wesentliche Feststellungen zu vorgelegten Beweisen betreffend das Umsatzsteuerverfahren der P GmbH unterlassen habe. Zudem habe das Bundesfinanzgericht bei der Ermessensübung den Umstand nicht berücksichtigt, dass zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin und der bescheidmäßigen Haftungsanspruchnahme ein langer zeitlicher Abstand liege bzw. diesen Aspekt falsch interpretiert, indem es auf das rechtskräftige Feststellen der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der P GmbH mittels Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts abgestellt habe.

8 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet und die Revisionswerberin hierauf repliziert hat, erwogen:

9 Die Revision ist zulässig; sie ist auch begründet.

10 Soweit die Revision vorbringt, das Bundesfinanzgericht hätte bei seiner Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 BAO beachten müssen, dass der Revisionswerberin kein schuldhaftes Verhalten in Bezug auf die Ausfuhrlieferungen der P GmbH anzulasten sei, ist darauf zu verweisen, dass das Bundesfinanzgericht im Verfahren der P GmbH sich mit dem Vorbringen der Revisionswerberin zur Frage der mangelnden Sorgfalt auseinandergesetzt hat und in seiner Beurteilung zum Schluss gekommen ist, dass die Revisionswerberin sorgfaltswidrig gehandelt hat. Bereits in diesem Verfahren hat sich das Bundesfinanzgericht auch mit dem Vorbringen der Revisionswerberin hinsichtlich der gefälschten Zollstempel auseinandergesetzt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Beschluss vom 18. Oktober 2018, Ra 2016/15/0038, die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts nicht beanstandet. Zur Haftungsanspruchnahme genügt der Vorwurf bloßen Verschuldens, sohin auch leichte Fahrlässigkeit (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137, mwN).

11 Soweit die Revisionswerberin sich inhaltlich, insbesondere mit Argumenten zur Unionswidrigkeit, im Ergebnis

gegen die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts zur mangelnden Sorgfalt im Erkenntnis zur P GmbH wendet, ist darauf zu verweisen, dass Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabensfestsetzung in einem gemäß § 248 BAO durchzuführenden Abgabungsverfahren und nicht im Haftungsverfahren geltend zu machen sind (VwGH 27.1.2011, 2010/16/0258). Gemäß § 248 BAO kann der Haftungspflichtige nicht nur gegen den Haftungsbescheid, sondern innerhalb der gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Beschwerdefrist auch gegen den Bescheid über den Abgabensanspruch Beschwerde einbringen. Dies hat die Revisionswerberin unterlassen. Dass die Frage der Verletzung von Sorgfaltspflichten in Bezug auf die Revisionswerberin als damals alleinige Geschäftsführerin anders zu beantworten sei als hinsichtlich der P GmbH, versucht die Revision nicht darzulegen.

12 Im Recht ist die Revision allerdings mit dem Vorbringen, dass das Bundesfinanzgericht bei der Frage, inwieweit bei der Ermessensübung der Zeitraum zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin und der bescheidmäßigen Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen sei, von einer falschen Rechtsansicht ausgegangen ist.

13 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Verstreichen einer langen Zeit - sei es seit der Entstehung der Abgabenschuld oder seit dem Hervorkommen der Uneinbringlichkeit beim Primärschuldner - ein Umstand, der bei der Heranziehung zur Haftung im Rahmen der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden darf (vgl. VwGH [VS] 18.10.1995, 91/13/0037, 0038, VwSlg. 7038/F; VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027). Ein solcher Umstand kann jedoch auch lediglich einer von mehreren Gesichtspunkten sein, die im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigen sind. Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab (VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095). Eine Ermessensüberschreitung oder ein Ermessensmissbrauch läge dann vor, wenn ein solcher Umstand bei der Ermessensentscheidung überhaupt nicht berücksichtigt würde (vgl. VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

14 Das Bundesfinanzgericht hat sich zwar mit dieser Frage im Rahmen der Ermessensentscheidung auseinandergesetzt, ist aber unrichtigerweise davon ausgegangen, dass es für die Beurteilung der Dauer des verstrichenen Zeitraumes auf die Rechtskraft des Abgabensbescheides bei der P GmbH ankommt. Das Bundesfinanzgericht hat in Verkennung der Rechtslage weder Feststellungen dazu getroffen, seit wann von der Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin auszugehen war, noch berücksichtigt, dass im vorliegenden Fall ein besonders langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld (geltend gemacht wird die Haftung für Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2006) und der Inanspruchnahme zur Haftung besteht. Dies belastet das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

15 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

16 Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2014.

Wien, am 19. Mai 2021

### **Schlagworte**

Ermessen VwRallg8

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

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2019130046.L00

### **Im RIS seit**

17.06.2021

### **Zuletzt aktualisiert am**

21.07.2021

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

© 2024 JUSLINE

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

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