

## Gericht

Verwaltungsgerichtshof

## Entscheidungsdatum

30.03.2000

## Geschäftszahl

97/16/0189

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde der D in W (Beschwerdeschrift unterfertigt von Dr. Thomas Mader, Rechtsanwalt in Wien I, Rauhensteingasse 1), gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission Wien vom 15. April 1997, Zl. MD-VfR - D 10/96, betreffend Haftung für Getränkesteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat der Bundeshauptstadt Wien Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binner zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Pachtvertrag vom 1. Juli 1990 verpachtete die Beschwerdeführerin ihren Gastgewerbebetrieb in Wien 14, Märzstraße 193, an die C.-GesmbH um S 12.000,- monatlich (inklusive USt.). Das Pachtverhältnis begann nach diesem Vertrag am 1. Juni 1990 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Mit Protokollarklage vom 31. Oktober 1990 beehrte die Beschwerdeführerin von der Pächterin die Bezahlung der Zinse für August bis Oktober und die Räumung des Objektes. In einer Eingabe vom 14. November 1990, gerichtet an die Gewerbebehörde, erklärte die Beschwerdeführerin, dass sie den Pachtvertrag mit der C.-GesmbH bzw. mit der Geschäftsführerin I.L. mit sofortiger Wirkung auflöse und dass sie die "Räumung beim Bezirksgericht Hietzing eingebracht" habe. Die Gewerbebehörde sprach mit Bescheid vom 12. Dezember 1990 die sofortige Schließung des von der C.-GesmbH ausgeübten Gastbetriebes aus.

Der Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 4, führte am 30. Jänner 1991 hinsichtlich des Zeitraumes Juni 1990 bis Dezember 1990 bei der Pächterin eine Revision bezüglich Getränke- und Gefrorenessteuer durch. Die Pächterin ließ sich dabei durch die S.E. Beratungs- und HandelsgesmbH vertreten; die Vertreterin legte eine Vollmacht der Pächterin vom 30. November 1990 vor. Stichprobenartig wurden das Kassabuch, die EDV-Buchhaltung, Losungsbogen und Inventuren überprüft. Ausgehend von den Zukäufen minus Endbestand wurde für diesen Zeitraum eine Bemessungsgrundlage von S 474.132,37 ermittelt. Die offene Getränkesteuer wurde mit S 47.205,-, die Gefrorenessteuer mit S 208,- festgestellt. Der Vertreter der Pächterin hat dem Prüfungsergebnis vollinhaltlich zugestimmt und die Nichtzahlung mit finanziellen Schwierigkeiten begründet.

Am 10. Jänner 1994 erging gegen die Geschäftsführerin der C.-GesmbH, I.L., ein Haftungsbescheid betreffend die Zeit von Juni 1990 bis Dezember 1990 in der Höhe von S 48.361,- (inklusive Säumniszuschlag). Am selben Tag erging auch ein Haftungsbescheid gegen eine spätere Geschäftsführerin der C.-GesmbH, S.W., bezüglich des Zeitraumes Juni 1990 bis Jänner 1991 in der Gesamthöhe von S 56.906,-. Gegenüber der Beschwerdeführerin wurde mit Schreiben vom 13. September 1994 die offene Abgabenforderung für den Zeitraum Juni 1990 bis Jänner 1991 in der Gesamthöhe von S 56.906,- geltend gemacht; sie wurde aufgefordert, gemäß § 144 Abs. 4 WAO zum Ergebnis der Beweisaufnahme Stellung zu nehmen.

Mit Haftungsbescheid vom 4. April 1996 wurde die Beschwerdeführerin hinsichtlich des zuletzt genannten Betrages aus dem Grunde des § 5 Abs. 2 des Getränkesteuergesetzes für Wien in Anspruch genommen.

Der dagegen erstatteten Berufung gab die belangte Behörde mit dem hier angefochtenen Bescheid insofern Folge, dass das Ende des Haftungszeitraumes statt "Jänner 1991" nunmehr "Dezember 1990" und der Haftungsbetrag S 44.048,- zu lauten hatte; ansonsten wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Auch wenn der Pachtvertrag erst am 1. Juli 1990 abgeschlossen worden sei, nahm die belangte Behörde einen

Betriebsbeginn am 1. Juni 1990 an, weil dieser Betriebsbeginn bei der Niederschrift am 30. Jänner 1991 festgestellt wurde und ab diesem Zeitpunkt die Geschäftsvorgänge in der ziffernmäßigen Aufstellung aufgeschienen seien. Es müsse davon ausgegangen werden, dass auch schon im Juni 1990 der Pachtvertrag zumindest konkludent zu Stande gekommen sei.

Hinsichtlich des Endes des Pachtverhältnisses verwies die belangte Behörde darauf, dass in der Protokollarklage vom 31. Oktober 1990 kein Hinweis auf eine Auflösung des Vertragsverhältnisses enthalten gewesen sei. Sie ging von einer Beendigung am 12. Dezember 1990 (Schließung durch die Gewerbebehörde) aus, weshalb sie eine Reduktion um die nach dem 12. Dezember 1990 angefallenen Beträge vornahm. Was die Festlegung für den Zeitraum 1. Juni 1990 bis 31. (bzw. 12.) Dezember 1990 betraf, verwies die belangte Behörde auf die Revision vom 30. Jänner 1991. Dass die damals einschreitende S.E. Beratung- und HandelsgesmbH keine rechtswirksame Getränkesteuererklärung für die C.-GesmbH hätte abgeben können, sei ohne Belang, weil die Abgabe auch erstmals durch den Haftungsbescheid festgestellt werden könne, was im vorliegenden Fall geschehen sei. Der Haftungsbetrag enthalte auch einen Säumniszuschlag auf Grund der zwingenden Vorschriften der §§ 164 Abs. 1 und 166 WAO in Höhe von 2 % des Abgabebetrag. Diese Festsetzung sei von einem Verschulden des Abgabepflichtigen unabhängig.

Ihre Ermessensentscheidung, warum die Beschwerdeführerin zur Haftung herangezogen wurde, begründete die belangte Behörde damit, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. Jänner 1993, gemäß § 72 KO ein Konkursantrag über das Vermögen der C.-GesmbH mangels eines zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens voraussichtlich hinreichenden Vermögens abgewiesen worden sei. Die Abgabenbehörde habe zwar mit Haftungsbescheiden vom 10. Jänner 1994 die beiden Geschäftsführerin der C.-GesmbH herangezogen, doch erscheine in beiden Fällen eine Hereinbringung des Haftungsbetrages aussichtslos. Die Beschwerdeführerin hätte als Verpächterin die Möglichkeit gehabt, bereits frühzeitig Abgabenrückstände zu erkennen. Dass sie über die Vorstrafen der Geschäftsführerin und die Nichtbezahlung der Abgabenschulden bis zum Eingreifen der Behörde nichts gewusst hätte, sei ihr zuzurechnen. Verjährung zur Festsetzung bzw. zur Einhebung der Abgaben sei auf Grund der Revision vom 30. Jänner 1991 und durch das Parteiengehör vom 13. September 1994 nicht eingetreten. Es sei nicht unbillig, die Haftung gegenüber der Berufungswerberin geltend zu machen, auch wenn sie keine Möglichkeit habe, sich an der Steuerpflichtigen schadlos zu halten, da das haftungsbegründende Element der Pachtzins sei, welcher der Berufungswerberin nach dem Pachtvertrag zugestanden sei. Im Pachtzins für sieben Monate (S 84.000,-) finde der vorgeschriebene Getränkesteuerbetrag Deckung. Auch nach den Grundsätzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sei zu Recht die Haftung gegenüber der Beschwerdeführerin geltend gemacht worden.

In ihrer dagegen erhobenen Beschwerde beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung dieses Bescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit sowie wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 5 Abs. 2 des Getränkesteuergesetzes für Wien 1971, LGBl. Nr. 2 (in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juni 1989, LGBl. für Wien Nr. 33; GetrStG) hat folgenden Wortlaut:

"(2) Entsteht die Steuerpflicht in einem Pachtbetrieb, so haftet der Verpächter für die Steuerbeträge, die auf die Zeit seit dem Beginn des letzten vor der Beendigung der Betriebsführung durch den Pächter liegenden Kalenderjahres entfallen, mit folgenden Einschränkungen:

1. Der Verpächter haftet für jedes Kalenderjahr bis zu 110vH des Steuerbetrages, der im zweitvorangegangenen Kalenderjahr im verpachteten Betrieb angefallen ist; hat der Betrieb nicht das ganze Vergleichsjahr bestanden, so ist der im Vergleichsjahr angefallene Steuerbetrag auf ein ganzes Jahr hochzurechnen, hat er überhaupt nicht bestanden, so ist ein vergleichbarer Betrieb heranzuziehen.

2. Der Verpächter haftet aber immer bis zur Höhe des Pachtschillings, der für den Zeitraum, für den die Haftpflicht besteht, vereinbart wurde."

Die hier anzuwendenden Bestimmungen der WAO lauten:

"§ 5. (1) Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 171) zu Gesamtschuldnern.

(2) Persönliche Haftungen (Abs. 1) erstrecken sich auch auf Nebenansprüche (§ 2 Abs. 1 und 2).

§ 18. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zutreffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 171. Die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer

Frist von einem Monat zu entrichten. Wenn es die Abgabenbehörde für zweckmäßig erachtet, kann sie die Haftung für Teile der Abgabenschuld auch in gesonderten Bescheiden geltend machen. Ein erfüllter Ausgleich oder Zwangsausgleich hindert nicht die Geltendmachung von Haftungen.

§ 184. (1) Das Recht, eine fällige Abgabe einzubeheben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

(2) Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 149 Abs. 2 und 150, unterbrochen, ebenso durch jede Entrichtung von Abgaben. Die Unterbrechung der Verjährung wirkt gegen alle Gesamtschuldner, auch wenn sie im Zeitpunkt der Unterbrechung noch nicht Gesamtschuldner waren. Nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

..."

Die Beschwerdeführerin wurde im vorliegenden Fall als Verpächterin gemäß § 5 Abs. 2 GetrStG zur Haftung herangezogen. Die Geltendmachung von persönlichen Haftungen einschließlich der inhaltlichen Gestaltung des Haftbescheides ist eine Ermessensentscheidung (siehe die Nachweise aus Lehre und hg. Judikatur bei Stoll, BAO Kommentar Band 1, 109). Bei Auslegung des § 18 WAO ist - ebenso wie bei jener des § 20 BAO - dem Gesetzesbegriff Billigkeit die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung von "öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung von Abgaben" beizumessen; es ist nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und der Einbringlichkeit der Abgaben- (Haftungs-)Schuld, sondern es sind auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen in Betracht zu ziehen (hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1993, Zl. 92/17/0293 m.w.N.).

Bei der Wahl zwischen der Heranziehung des Abgabenschuldners und der Geltendmachung der Verpächterhaftung wird bei der Handhabung des vom § 18 WAO eingeräumten Ermessens in aller Regel von einer Subsidiarität der Verpächterhaftung auszugehen sein, wobei allerdings besondere gesetzliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Verpächterhaftung dem Grunde nach nicht bestehen; andererseits ist die Verpächterhaftung im Gegensatz zur Vertreterhaftung nicht als Ausfallhaftung konstruiert, sodass der Verpächter gegenüber dem Geschäftsführer der Pächterin primär heranzuziehen ist (hg. Erkenntnis vom 16. November 1998, Zl. 93/17/0273).

Daraus folgt aber, dass die Frage, ob und mit welcher Intensität gegen die Geschäftsführerinnen der Pächterin vorgegangen worden ist, bei der Ermessensentscheidung hinsichtlich der Heranziehung der Beschwerdeführerin keine Rolle zu spielen hatte.

Auf Grund des Umstandes, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. Jänner 1993 ein Konkursantrag über das Vermögen der C.-GesmbH mangels eines zur Deckung der Kosten des Kursverfahrens hinreichenden Vermögens abgewiesen wurde, blieb der belangten Behörde bei ihrer Ermessensentscheidung kein Spielraum mehr, zumal sie weder einen anderen Gesamtschuldner aus der Haftung entlassen noch gegenüber einem anderen Gesamtschuldner mit einer Festsetzung mit einem geringeren Betrag bzw. mit einer Nullfestsetzung vorgegangen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Juli 1992, Zlen. 91/16/0077, 0078). Stoll (a.a.O., 109) nennt als weiteres Beispiel von Fällen, in denen ein Verhalten der Abgabenbehörde ursächlich für den Ausfall des Erstschuldners war, die Säumigkeit der Behörde bei der Eintreibung beim Erstschuldner. Darauf zielt auch das Beschwerdevorbringen ab.

Nach dem Akteninhalt wurde der Betrieb von der Pächterin nach einem Brand im Jänner 1991 tatsächlich geschlossen; die Geschäftsführerin der Pächterin wurde inhaftiert und verbüßte danach eine mehrjährige Haftstrafe. Dass die Pächterin über irgendwelche Vermögenswerte verfügt hätte, ist nicht hervor gekommen; soweit die Beschwerdeführerin auf einen Betrag von S 200.000,- verweist, meint sie damit offenbar jene Summe, zu deren Begleichung sich die Pächterin gegenüber der Beschwerdeführerin in einem am 15. Oktober 1991 bedingt abgeschlossenen Vergleich verpflichtet hat, wobei dieser Vergleich in der Folge widerrufen wurde.

Besteht somit kein Anhaltspunkt dafür, dass Einbringungsmaßnahmen unmittelbar nach der Abgabenerklärung am 30. Jänner 1991 erfolgreich gewesen wären, so bestand nach dem 7. Jänner 1993 gar keine andere Möglichkeit mehr für die Behörde, als die Beschwerdeführerin zur Haftung heranzuziehen. Die belangte Behörde hat auch überzeugend dargetan, warum sie den Interessen der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit den Vorzug gegeben hat. Soweit die Beschwerdeführerin als Unbilligkeit geltend macht, dass sie erst 1996 bescheidmäßig verpflichtet wurde, sodass keine Möglichkeit des Regresses mehr bestand, so ist sie zunächst auf das schon am 13. September 1994 an sie ergangene Aufforderungsschreiben zu verweisen. Die belangte Behörde hat zu Recht hervor gehoben, dass der Pachtzins das haftungsbegründende Element ist, sodass es nicht darauf ankommt, ob sich die Verpächterin (noch) schadlos halten konnte. Schließlich gelten auch für den Haftenden die Verjährungsbestimmungen des § 184 Abs. 1 WAO, sodass die Ausnützung dieser Fristen jedenfalls dem Gesetz entsprach.

Auffällig ist, dass die Beschwerdeführerin, die schon im Oktober 1990 Klage gegen die Pächterin erhoben hat, an keiner Stelle erwähnt, inwieweit ihre Forderungen letztlich realisiert wurden; auch dies spricht dafür, dass gegenüber der Pacht-GesmbH von Anfang keine Einbringlichkeitsmöglichkeit bestanden hat, sodass auch eine wesentlich frühere Inanspruchnahme der Haftung der Beschwerdeführerin die Erfolgsaussichten beim Rückgriff nicht erhöht hätten.

Daher kann eine Unbilligkeit etwa deshalb, weil ein Steuerausfall auf ein Mitverschulden der Behörde den ursprünglich zahlungsfähigen Erstschuldner gegenüber zurückzuführen wäre (Stoll, a. a.O., 209) auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes keineswegs angenommen werden.

Schließlich liegt im Alter der Beschwerdeführerin noch keine Unangemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen dieser Partei; andere in ihrer Person gelegene Umstände hat sie nicht geltend gemacht.

Was die Höhe des Haftungsbetrages betrifft, bestreitet die Beschwerdeführerin den Beginn des Haftungszeitraumes mit "Juni 1990". Abgesehen von der Niederschrift vom 30. Jänner 1991, in der dieser Begriffsbeginn festgehalten wurde, ergibt sich aus dem Pachtvertrag ohne jeden Zweifel, dass das Pachtverhältnis mit 1. Juni 1990 begann; da die Schriftform kein essentieller Bestandteil eines Pachtvertrages darstellt, spielt das Datum der über den Vertrag aufgenommenen Urkunde keine Rolle. Die Bemessung erfolgt nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, durch eine Schätzung, sondern auf Grund der anlässlich der Revision am 30. Jänner 1991 vorgefundenen Unterlagen über den Wareneinsatz und der bekannt gegebenen Aufschläge. Nicht erkennbar ist, warum bei dieser Berechnungsweise Schließtage eine Rolle spielen sollten. Insbesondere ist auch der von der Beschwerdeführerin nunmehr bekämpfte Rohaufschlag bei Spirituosen in der Höhe von 650 % nicht das Ergebnis einer Schätzung, sondern ergab sich dies aus den (einvernehmlichen) Sachverhaltsfeststellungen anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung.

Damit erwies sich die Beschwerde aber insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 30. März 2000