

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.09.2003

Geschäftszahl

2001/13/0286

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginhör, über die Beschwerde des L in W, vertreten durch Dr. Werner Walch, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Biberstraße 10, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission Wien vom 21. September 2001, Zl. ABK - L 3/2000, betreffend Haftung für Kommunalsteuer für den Zeitraum 1994 bis März 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat der Bundeshauptstadt Wien Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nachdem über das Vermögen der O GmbH am 17. April 1998 der Konkurs eröffnet worden war, wurde anlässlich einer Kommunalsteuerprüfung festgestellt, dass die Gesellschaft die Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen der Jahre 1994 bis 1997 nicht der Kommunalsteuer unterzogen hatte. Daraus resultierten Abgabennachforderungen im Gesamtbetrag von 63.050 S (zuzüglich Säumniszuschlag von 385 S). Weiters ergab sich auf Grund der vom Masseverwalter am 31. August 1998 eingereichten Steuererklärung eine ausständige Kommunalsteuer Jänner bis März 1998 in Höhe von 10.909 S.

Mit Vorhalt vom 16. Dezember 1998 wurde der Beschwerdeführer, der seit 18. Juni 1974 alleiniger Geschäftsführer der O GmbH gewesen war, von der Absicht der Abgabenbehörde in Kenntnis gesetzt, ihn für die angeführten Beträge an ausständiger Kommunalsteuer (samt Säumniszuschlägen) zur Haftung heranzuziehen. In seiner Äußerung vom 28. Jänner 1999 wies der Beschwerdeführer auf das anhängige Insolvenzverfahren hin und erklärte, "im Übrigen ist den Ausführungen der MA 4 entgegenzuhalten, dass der Betroffene bzw. die Firma (die O GmbH) keine liquiden Mittel zur Verfügung hatte und daher auch keine abgabenrechtliche Pflicht verletzen konnte". Als Bescheinigungsmittel wurden die Vernehmung des Beschwerdeführers und des Buchhalters als Zeugen sowie die Einsichtnahme in die Geschäftsbücher der O GmbH angeboten.

Mit Bescheid vom 24. Februar 1999 wurde der Beschwerdeführer gemäß §§ 7 und 54 der Wiener Abgabenordnung (WAO) für den Rückstand an Kommunalsteuer der Gesellschaft für den Zeitraum 1994 bis März 1998 (einschließlich daraus resultierender Säumniszuschläge) im Gesamtbetrag von 74.344 S zur Haftung herangezogen. Durch das Unterlassen der (vollständigen) Abfuhr der geschuldeten Kommunalsteuer habe der Beschwerdeführer seine Pflichten als Geschäftsführer verletzt und sei deshalb für den Rückstand haftbar, welcher infolge der Konkursöffnung über das Vermögen der Gesellschaft bei dieser nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden könne. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung stehen, hiezu nicht ausreichen, es sei denn, er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

In seiner Berufung gegen den Haftungsbescheid brachte der Beschwerdeführer neuerlich vor, die Tatsache der Konkursöffnung lasse noch nicht zwingend auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben schließen. Der weitere

Verlauf des Konkursverfahrens sei abzuwarten. Mit einer - zumindest teilweisen - Tilgung der Abgabenschuld könne gerechnet werden. Auch habe es die Abgabenbehörde unterlassen, den Beschwerdeführer und den Buchhalter zu vernehmen und in die Geschäftsbücher Einsicht zu nehmen. Den Geschäftsbüchern hätte entnommen werden können, dass die O GmbH über keine liquiden Mittel verfügt habe und der Geschäftsführer daher auch keine abgabenrechtlichen Pflichten habe verletzen können. Die Einstellung des Verwaltungsverfahrens werde beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2000 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach § 7 Abs. 1 WAO hafteten die Vertreter für die Abgaben, welche bei der GmbH erschwert einbringlich seien, was auf Grund der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GmbH der Fall sei. Laut Auskunft des Masseverwalters vom 5. Oktober 1999 werde voraussichtlich keine Quote zur Auszahlung gelangen. Ferner sei es Aufgabe des Geschäftsführers nachzuweisen, dass ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten für die Gesellschaft unmöglich gewesen sei, weil nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfülle, die Gründe darzutun habe, die ihn an der Pflichterfüllung gehindert hätten. Dies habe der Beschwerdeführer unterlassen. Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergebe sich aus der Missachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen.

Der Beschwerdeführer beantragte - ohne zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung Stellung zu nehmen - die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der Folge veranlasste die belangte Behörde die Vornahme ergänzender Ermittlungen, in deren Ergebnis die Abgabenbehörde erster Instanz ausführte, die Behauptung des Beschwerdeführers, dass ihm keinerlei Mittel für die Abgabentrichtung zur Verfügung gestanden seien, entspreche nicht den Tatsachen. Nach der Aktenlage sei die gesamte Kommunalsteuer der Jahre 1994 bis 1997 (ausgenommen für Urlaubsabfindungen und Urlaubsentschädigungen) in der Höhe von 2.798.233 S sowie die gesamte Dienstgeberabgabe in der Höhe von 134.730 S und selbst für die Monate vor der Konkurseröffnung (Jänner bis März 1998) noch rund 100.000 S (die gesamte Dienstgeberabgabe und ein Großteil der Kommunalsteuer) entrichtet worden. Nach der Stellungnahme des Masseverwalters vom 22. März 2001 habe sich nunmehr herausgestellt, dass selbst die Masseforderungen nicht zur Gänze befriedigt werden könnten.

Über Vorhalt dieser Ermittlungsergebnisse erwiderte der Beschwerdeführer, der Bericht der MA 4 zeige, dass er alle liquiden Mittel zur Abgabentrichtung verwendet habe. Die Abgabennachforderungen seien erst nach Konkurseröffnung, also nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft, festgestellt worden. Dem Bericht des Masseverwalters entnahm der durch einen Rechtsanwalt vertretene Beschwerdeführer, dass eine quotenmäßige Tilgung der Haftungsschuld zu erwarten sei. Weiters wurde beantragt, zum "tatsächlichen Sachverhalt, d.h. die Liquidität und die Möglichkeit der Abgabentrichtung sowie die dramatische Situation" den Beschwerdeführer selbst sowie den namentlich bezeichneten Buchhalter zu vernehmen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Die erschwerte Einbringlichkeit der unbestrittenen Abgabennachforderungen sei nach dem Bericht des Masseverwalters, wonach nicht einmal die Masseforderungen zur Gänze befriedigt werden könnten, evident. Die Behauptung, dass dem Beschwerdeführer keine liquiden Mittel für die Abgabentrichtung zur Verfügung gestanden seien, widerspräche dem (dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebrachten) Ermittlungsergebnis, wonach die Kommunalsteuerrückstände nicht auf Grund der Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin entstanden seien, sondern vielmehr auf Nachforderungen beruhten, die erst im Zuge einer Nachrevision festgestellt und anerkannt worden seien. Diese überwiegend aus Vorperioden stammenden Nachforderungen seien deshalb zu Stande gekommen, weil die Kommunalsteuer für Urlaubsentschädigungen und Urlaubsabfindungen nicht ordnungsgemäß entrichtet worden sei. Dass bereits in diesen Vorperioden (rückreichend bis 1994) die Mittel nicht gereicht hätten, habe nicht einmal der Beschwerdeführer behauptet. Vielmehr sei anzunehmen, dass der Grund der Nichtentrichtung offenkundig in der unrichtigen Einschätzung des Umfangs der Abgabepflicht gelegen war, was dem Beschwerdeführer im Hinblick auf die eindeutige Rechtslage zur diesbezüglichen Kommunalsteuerpflicht vorzuwerfen sei. Das Fehlen liquider Mittel zum Zeitpunkt der Feststellung der Abgabennachstände anlässlich der Revision sei nicht relevant, da die schuldhafte Pflichtverletzung bereits durch die Nichtentrichtung der Abgaben zum Zeitpunkt der Fälligkeit gegeben gewesen sei und zu diesen Zeitpunkten keinerlei Anhaltspunkte für die Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin bestanden hätten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 WAO in der Fassung der Novelle LGBI. Nr. 40/1992 haften die in den §§ 54 ff bezeichneten Vertreter neben den Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten, sei es abgabenrechtlicher oder sonstiger Pflichten, bei den Abgabepflichtigen nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Falle der Konkurseröffnung.

Nach § 54 Abs. 1 WAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen 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.

Eine schuldhafte Verletzung der Vertreterpflichten ist anzunehmen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, auf Grund derer ihm die Erfüllung seiner Pflichten unmöglich gewesen ist; den Vertreter trifft dabei eine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 97/13/0236, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen).

Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogene Abgabe zur Gänze (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 99/16/0446, mit weiteren Nachweisen).

Bei Abgaben, welche der Abgabenschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, bestimmt sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob der Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die Gesellschaft die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1996, 93/17/0280).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist die vom Beschwerdeführer gerügte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu erkennen. Es trifft nicht zu, dass die belangte Behörde keine Feststellungen darüber getroffen hat, worin die ihm vorgeworfene Pflichtverletzung gelegen sei. Vielmehr hat bereits die Abgabenbehörde erster Instanz dem Beschwerdeführer vorgehalten, er habe es unterlassen dafür zu sorgen, dass die von der Gesellschaft geschuldeten Beträge an Kommunalsteuer fristgerecht entrichtet wurden. Der Beschwerdeführer hat sich in der Folge auf den bloßen Hinweis beschränkt, die Gesellschaft habe über keine (weiteren) liquiden Mittel verfügt. Selbst über Vorhalt, der Großteil des Rückstandes an Kommunalsteuer sei offenbar auf eine unzutreffende (im Zuge einer Kommunalsteuerprüfung richtig gestellte) Abgabeberechnung und nicht auf das Fehlen liquider Mittel (im Zeitpunkt der jeweiligen Fälligkeiten der Abgaben) zurückzuführen, ist der Beschwerdeführer bei der bloßen Behauptung geblieben, alle liquiden Mittel für die Abgabentrachtung verwendet zu haben. Dass auch die Ansprüche der Arbeitnehmer auf Urlaubsabfindung und Urlaubsentschädigung (wie die darauf entfallende Kommunalsteuer) nicht befriedigt worden seien, wurde im Verwaltungsverfahren (und vor dem Verwaltungsgerichtshof) nicht vorgebracht. Der wiederholte Einwand zum Fehlen (weiterer) liquider Mittel für die Abgabentrachtung geht zum einen an der Feststellung vorbei, dass die auf die genannten Arbeitnehmeransprüche entfallende Kommunalsteuer Jahre beträfe, die lange vor erkennbaren Zahlungsschwierigkeiten der Gesellschaft gelegen seien. Zum anderen vermag der bloße Hinweis auf das Fehlen (weiterer) liquider Mittel den Geschäftsführer noch nicht zu exkulpieren, vielmehr bedarf es des Nachweises, dass der Vertreter bei Verfügung über die seinerzeit vorhandenen liquiden Mittel den Abgabengläubiger nicht benachteiligt hat. Soweit sich das Vorbringen zum Fehlen der Liquidität der Gesellschaft auf den Zeitpunkt der Entdeckung der unrichtigen Abgabeberechnung durch die Revision oder die Abgabe der Steuererklärung durch den Masseverwalter beziehen sollte, ist der Beschwerdeführer auf die eingangs angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere das Erkenntnis vom 25. Oktober 1996) zu verweisen.

Insgesamt kann demnach keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführer seiner qualifizierten Mitwirkungspflicht entsprochen und ein konkretes sachbezogenes Vorbringen erstattet hat, welches eine entsprechende Ermittlungs- und Feststellungspflicht der Behörde ausgelöst hätte (vgl. zu den Grenzen der erhöhten Mitwirkungspflicht des Haftungspflichtigen u. a. die hg. Erkenntnisse vom 19. Dezember 2002, 99/16/0446, und vom 19. Februar 2002, 2001/14/0207).

Hinsichtlich des Beschwerdevorbringens, die belangte Behörde habe nicht begründet festgestellt, dass die Abgaben durch das Verhalten des Beschwerdeführers uneinbringlich geworden seien, ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Behörde bei schuldhafter Pflichtverletzung mangels dagegen sprechender Umstände annehmen darf, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 94/13/0281).

Mit der Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe es unterlassen, ihr angebotene Beweise zur Frage der "Tilgungsmöglichkeit" der aushaftenden Abgabenschulden - nämlich die Vernehmung des Beschwerdeführers und des genannten Buchhalters - aufzunehmen, wird eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften schon deshalb nicht aufgezeigt, weil ein derartiger Beweisantrag nicht erkennen lässt, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Beweismittel hätte erwiesen werden sollen. Zur Aufnahme von Erkundungsbeweisen ist die Abgabenbehörde - wie der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der abgabenrechtlichen Haftung von Geschäftsführern bereits wiederholt ausgeführt hat - nicht verpflichtet (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. Oktober 2001, 98/14/0082, vom 19. Februar 2002, 2001/14/0207).

Zu den im § 54 Abs. 1 WAO genannten Personen gehören ohne Zweifel auch die Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1998, 98/13/0203), sodass der weitere Beschwerdevorwurf, die belangte Behörde habe nicht festgestellt, ob der Beschwerdeführer als seit

1974 bestellter Geschäftsführer der O GmbH "tatsächlich Verantwortlicher im Sinne des § 54 WAO" gewesen sei, ins Leere geht.

Gleichfalls unbegründet ist die Verfahrensrüge, der Beschwerdeführer sei nie zur Ermittlung des Sachverhaltes herangezogen worden, sodass nicht feststehe, ob er als Geschäftsführer "alleine oder ausschließlich" für die Abgabenleistung zuständig gewesen sei, weil dem Beschwerdeführer schon vor Erlassung des Haftungsbescheides und auch im Berufungsverfahren wiederholt Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden ist. Überdies zeigt der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof keine Umstände auf, die ihn ungeachtet seiner Stellung als (alleiniger) handelsrechtlicher Geschäftsführer als für die "Abgabenleistung nicht zuständig" erweisen würden.

Zum Einwand, im angefochtenen Bescheid werde nicht ausgeführt, wie sich der Haftungsbetrag zusammensetze, ist zu sagen, dass eine Berufungsentscheidung, die auf Abweisung der Berufung lautet, so zu verstehen ist, dass ein Bescheid erlassen wird, der mit dem erstinstanzlichen Bescheid übereinstimmt, die belangte Behörde daher mit der Abweisung der Berufung den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides (die Erläuterungen zur Zusammensetzung des Haftungsbetrages eingeschlossen) übernommen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. September 1998, 96/15/0257).

Was die Frage der Ermessenübung anlangt, ist darauf zu verweisen, dass im Verwaltungsverfahren keine Umstände geltend gemacht wurden, welche die belangte Behörde bei der im Grunde der §§ 7 und 18 WAO gebotenen Ermessenübung unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit zu Gunsten des Beschwerdeführers hätte berücksichtigen müssen. Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben für maßgeblich angesehen und den Beschwerdeführer mit Haftungsbescheid für den (gesamten) Ausfall in Anspruch genommen hat.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. September 2003