

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.03.2011

Geschäftszahl

2010/17/0159

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pallitsch, die Hofräte Dr. Holeschovsky und Dr. Köhler sowie die Hofrätinnen Dr. Zehetner und Mag. Nussbaumer-Hinterauer als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Gold, über die Beschwerde des A S in L, vertreten durch Mag. Dr. Gerald Amandowitsch, Rechtsanwalt in 4073 Wilhering, Am Hochland 5, gegen den Bescheid der Abgabenberufungskommission der Bundeshauptstadt Wien vom 29. Juni 2010, Zl. ABK - 55/10, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 17. September 2010, Zl. ABK - 188/10, betreffend Haftung gemäß § 13 Abs. 5 Wiener Vergnügungssteuergesetz, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat der Bundeshauptstadt Wien Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1.1. Mit dem erstinstanzlichen Haftungsbescheid vom 16. November 2009 wurde der Beschwerdeführer gemäß den §§ 7 Abs. 1 und 54 Abs. 1 in Verbindung mit den §§ 2 und 5 der Wiener Abgabenordnung als Geschäftsführer einer näher genannten Gastronomiegesellschaft für den im Zeitraum Jänner 2005 bis Juni 2007 entstandenen Rückstand an Vergnügungssteuer (samt Nebengebühren) in der Höhe von EUR 116.986,22 haftbar gemacht und zur Zahlung dieses Betrages herangezogen.

Der die Konkursquote übersteigende Abgabenrückstand sei bei der Primärschuldnerin, der W. Gastronomie GmbH, uneinbringlich. Der Beschwerdeführer sei bis zur Konkurseröffnung am 17. Juli 2008 Geschäftsführer der Gastronomie GmbH gewesen. Eine schuldhafte Verletzung der ihm durch das Gesetz auferlegten Pflichten sei dadurch gegeben, dass er es unterlassen habe, für die termingemäße Entrichtung der Steuern zu sorgen. Es seien daher die gesetzlichen Voraussetzungen für die Haft- und Zahlungspflicht gegeben.

1.2. In seiner dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer, vertreten durch eine Steuerberatungsgesellschaft, vor, nur eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten berechtige zur Haftungsinspruchnahme. Werde der Geschäftsführer

z. B. ausschließlich durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die ihm sein Steuerberater in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes erteilt habe, zur unrichtigen Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges veranlasst, treffe ihn kein Verschulden. Der Beschwerdeführer werde wegen ungerechtfertigtem Abzug von 12 % Bedienungsentgelt von der Bemessungsgrundlage zur Haftung herangezogen. Die Berechnung der Lustbarkeitsabgabe sei jedoch nach dem Schema erfolgt, das nach erfolgter Prüfung für die Vorjahre zwischen dem damaligen Steuerberater und dem Magistrat der Stadt Wien festgelegt worden sei. Der Beschwerdeführer habe auf die richtige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vertrauen können, zumal diese nach dem Schema der Prüfung der Vorjahre erfolgt sei. Der Vorwurf eines schuldhaften Verhaltens entbehre sohin jeder Grundlage.

1.3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Februar 2010 setzte die Abgabenbehörde erster Instanz den Haftungsbetrag auf EUR 116.605,19 herab, wies jedoch die Berufung im Übrigen als unbegründet ab.

Der Haftungsbetrag sei deshalb herabzusetzen gewesen, weil die darin enthaltene Pfändungsgebühr von EUR 381,03 erst nach dem durch den Haftungsbescheid begrenzten Zeitraum Jänner 2005 bis Juli 2007 fällig geworden sei.

Zum Vorbringen des Berufungswerbers, wonach ihm ein Verschulden an der Uneinbringlichkeit der Vergnügungssteuer nicht zur Last gelegt werden könne, sei festzuhalten, dass nur dann kein Verschulden vorliege, wenn der Beschwerdeführer hätte dartun können, dass er ausschließlich durch eine unrichtige Rechtsbelehrung, die in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes von einem Steuerberater erteilt worden sei, zu seinem Verhalten veranlasst worden sei. Dass jedoch der namentlich nicht genannte Steuerberater den gesamten für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalt gekannt habe, sei in der Berufung nicht belegt worden. Es erscheine (überdies) unwahrscheinlich, dass ein Steuerberater Bedienungsgeld, das üblicherweise von vornherein für das in einem Dienstverhältnis zum Unternehmer stehende Bedienungspersonal bestimmt sei, auch dann von der Bemessungsgrundlage in Abzug bringe, wenn er darüber in Kenntnis sei, dass dieses dem Dienstnehmer nicht ausbezahlt werde. Es liege daher nahe, dass es der Beschwerdeführer unterlassen habe, seinen Steuerberater ausreichend über den maßgeblichen abgabenrechtlichen Sachverhalt zu informieren.

Die Berufungsbehauptungen stünden auch im Widerspruch zum Akt: Den Niederschriften über die vermutlich angesprochenen Betriebsprüfungen vom 11. August 2003 und vom 8. April 2005 über den Zeitraum November 1999 bis Dezember 2004 könne nicht entnommen werden, dass eine detaillierte Kontrolle der Lohnkonten stattgefunden habe. Erst dadurch hätte allenfalls festgestellt werden können, ob das Bedienungsgeld den Dienstnehmern auch zugeflossen sei. Primär hätten sich die Prüfungsfeststellungen auf die Nachversteuerung der bei Betriebskontrollen festgestellten Gratiseintritte und obligaten Getränkeverkäufe gerichtet. Darüber hinaus könne eine vom Revisionsbeamten bei einer Betriebsprüfung geäußerte Rechtsauffassung weder als gegenüber dem Abgabepflichtigen verbindlich gewertet werden noch auch die Bescheidbehörde bei Gestaltung ihrer Bescheide binden. Es sei auch kein berechtigtes Vertrauen auf das Beibehalten einer von der Behörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise aus dem Unterbleiben einer Beanstandung bei einer Betriebsprüfung für einen früheren Prüfungszeitraum abzuleiten.

1.4. Mit ihrem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den erstinstanzlichen Bescheid dahin ab, dass der Beschwerdeführer nunmehr gemäß § 13 Abs. 5 des (Wiener) Vergnügungssteuergesetzes 2005 (VGSG) als Geschäftsführer der näher bezeichneten Gastronomie GmbH für die im Zeitraum Jänner 2005 bis Juni 2007 entstandenen Rückstände an Vergnügungssteuer dieser Gesellschaft in der Höhe von EUR 14.117,49 sowie EUR 2.487,70 an Säumniszuschlag haftbar gemacht und aufgefordert werde, diesen Betrag binnen einem Monat ab Zustellung des Bescheides zu entrichten, widrigenfalls die zwangsweise Einbringung veranlasst werde. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme als Haftpflichtiger seien - so die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides nach Wiedergabe der von ihr als maßgebend erachteten gesetzlichen Bestimmungen - das Bestehen einer Abgabenerforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die erschwerte Einbringung der Abgabenerforderung, das Vorliegen einer Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die erschwerte Einbringung.

Unbestritten sei, dass die im erstinstanzlichen Bescheid angeführten Abgabenerforderungen entstanden seien. Da jedoch ein Teil der im erstinstanzlichen Bescheid angeführten Nebengebühren, nämlich die Pfändungsgebühren in der Höhe von EUR 381,03 erst nach dem durch den Haftungsbescheid begrenzten Zeitraum von Jänner 2005 bis Juli 2007 fällig geworden seien, sei insofern der Haftungsbetrag von ursprünglich EUR 116.986,22 auf nunmehr insgesamt EUR 116.605,19 einzuschränken gewesen.

Weiters sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Haftungszeitraum Geschäftsführer der (abgabepflichtigen) Gesellschaft gewesen sei und somit zu dem in § 80 Abs. 1 BAO angeführten Personenkreis gehört habe. Auch stehe fest, dass über das Vermögen der Primärschuldnerin der Konkurs eröffnet worden sei. Das Unternehmen sei bei Konkurseröffnung geschlossen gewesen. Es sei eine Konkursquote von 0,097 % erzielt worden, welche bei Berechnung des ausstehenden Haftungsbetrages bereits berücksichtigt worden sei. Daraus folge, dass die verfahrensgegenständlichen Abgabenrückstände bei der Primärschuldnerin nicht einbringlich seien. Die Pflichtverletzung des Beschwerdeführers ergebe sich daraus, dass dieser als Geschäftsführer der Primärschuldnerin nicht die für den Zeitraum Jänner 2005 bis Juni 2007 aushaftende Abgabenschuld beglichen habe.

Soweit der Beschwerdeführer sein Verschulden an dieser Pflichtverletzung bestreite und vorbringe, ihn treffe auf Grund einer unrichtigen Anleitung seines namentlich nicht genannten Steuerberaters kein Verschulden an der unterbliebenen Begleichung des aushaftenden Abgabensbetrages, wobei die Vergnügungssteuer für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum nach einem Schema ermittelt worden sei, welches nach erfolgter Prüfung für die Vorjahre zwischen dem damaligen Steuerberater und dem Magistrat der Stadt Wien festgelegt worden sei, sei festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall - entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers - von dessen Verschulden auszugehen sei. Dass der namentlich nicht genannte Steuerberater den gesamten für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalt gekannt habe, sei weder in der Berufung behauptet worden noch seien hierzu entsprechende Beweismittel angeboten worden. Auch widerspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Steuerberater Bedienungsentgelt, das üblicherweise von vornherein für das in einem Dienstverhältnis zum Unternehmer stehende Bedienungspersonal bestimmt sei, aus eigenem Antrieb auch dann von der Bemessungsgrundlage in Abzug bringe, wenn er darüber Kenntnis besitze, dass dieses dem Dienstnehmer nicht

ausbezahlt worden sei, zumal ein allfälliges vorsätzliches Zuwiderhandeln gegen Abgabenvorschriften standes- und sogar finanzstrafrechtlich relevant sein könnte.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers, die gewählte Vorgehensweise sei bei bisherigen Betriebsprüfungen durch die Abgabenbehörde nicht beanstandet worden, sei entgegen zu halten, dass den Niederschriften betreffend die am 11. August 2003 und am 8. April 2005 durchgeführten Betriebsprüfungen im gegebenen Zusammenhang nur entnommen werden könne, dass eine Nachversteuerung auf Grund der bei den Betriebskontrollen festgestellten Gratiseintritte und obligaten Getränkeverkäufe vorzunehmen gewesen sei. Ein Hinweis darauf, dass Bedienungsentgelte trotz nicht erfolgter Auszahlung an Dienstnehmer von der Bemessungsgrundlage abzuziehen seien und dieses Vorgehen durch die Abgabenbehörde als rechtsrichtig zugestanden werde, finde sich jedoch dort nicht. Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang einen Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben geltend mache, sei auszuführen, dass ein solcher nur dann vorliege, wenn ein (unrichtiges) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut habe, eindeutig und unzweifelhaft für ihn zum Ausdruck gekommen sei und auch, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten habe. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben könne jedoch aus den bereits erwähnten Gründen nicht angenommen werden.

Es bestehe somit für die belangte Behörde kein Zweifel an der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Beschwerdeführer. Habe der Vertreter der abgabepflichtigen Gesellschaft aber schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so dürfe die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit gewesen sei.

Die Geltendmachung der Haftung entspreche auch den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit. Bei Abstandnahme von der Haftung würde der Abgabengläubiger seines Anspruches verlustig gehen. Im Übrigen spreche nichts dafür, dass es unbillig sei, den Geschäftsführer, der seine abgabenrechtlichen Pflichten verletzt habe, zur Haftung heranzuziehen, andernfalls jene Abgabepflichtigen und ihre Vertreter, die ihre Pflichten erfüllten, im wirtschaftlichen Wettbewerb benachteiligt würden.

1.5. Der Beschwerdeführer bekämpft diesen Bescheid vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

1.6. Die belangte Behörde hat dem Verwaltungsgerichtshof den Bescheid vom 17. September 2010 vorgelegt, womit der Spruch des angefochtenen Bescheides dahin berichtigt wurde, dass es dort statt EUR 14.117,49, nunmehr EUR 114.117,49 (jeweils zuzüglich EUR 2.487,70 an Säumniszuschlag) heißen solle. Dieser Berichtigungsbeschluss erwuchs nach dem Akteninhalt in Rechtskraft.

Die belangte Behörde legte weiters die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag, die Beschwerde als unbegründet kostenpflichtig abzuweisen.

2.0. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

2.1. Wird ein vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtener Bescheid nach Erhebung der Beschwerde von der belangten Behörde berichtigt (und dieser Berichtigungsbescheid vom Beschwerdeführer unangefochten gelassen), so hat der Verwaltungsgerichtshof seiner Überprüfung den angefochtenen Bescheid in der Fassung, die er durch die Berichtigung erhalten hat, zu Grunde zu legen. Der unangefochtene Berichtigungsbescheid wirkt auf den berichtigten Bescheid zum Zeitpunkt der Erlassung des berichtigten Bescheides zurück und bildet mit dem berichtigten Bescheid eine Einheit. Der angefochtene Bescheid ist somit in der Fassung des Berichtigungsbescheides Gegenstand der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 28. Jänner 2008, Zl. 2008/05/0191, vom 20. März 2006, Zl. 2002/17/0023, und - die BAO betreffend - vom 19. März 2003, Zl. 2002/16/0190, je mwN).

2.2. Nach § 13 Abs. 5 des Gesetzes über die Besteuerung von Vergnügungen im Gebiete der Stadt Wien (Vergnügungssteuergesetz 2005 - VGSG), LGBI. Nr. 56 in der Fassung LGBI. Nr. 58/2009, haften die in den §§ 80 ff der Bundesabgabenordnung (BAO) bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffende Vergnügungssteuer insoweit, als diese Abgabe infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Konkurseröffnung. § 9 Abs. 2 BAO gilt sinngemäß.

§ 80 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

"(1) Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen haben 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."

Nach § 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 eingebracht werden können.

Nach § 9 Abs. 2 leg. cit. haften u.a. Wirtschaftstreuhandler wegen Handlungen, die sie in Ausübung ihres Berufes bei der Beratung in Abgabensachen vorgenommen haben, gemäß Abs. 1 nur dann, wenn diese

Handlungen eine Verletzung ihrer Berufspflichten enthalten. Ob eine solche Verletzung der Berufspflichten vorliegt, ist auf Anzeige der Abgabenbehörde im Disziplinarverfahren zu entscheiden.

2.3. Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall allein die Frage, ob ein Verschulden des Beschwerdeführers an der Nichterfüllung seiner ihm gesetzmäßig überbundenen Verpflichtungen vorliegt, oder ob dies deshalb nicht der Fall ist, weil er auf die unrichtige Anleitung seines Steuerberaters vertrauen konnte, der in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes gehandelt hat. Bei dem namentlich nicht genannten Steuerberater habe es sich nach dem Beschwerdevorbringen um die Steuerberatungskanzlei gehandelt, die auch in Vertretung des Beschwerdeführers dessen Berufung im gegenständlichen Verfahren eingebracht habe; dieses Vertretungsverhältnis ergebe sich auch aus der Vergütungssteuererklärung vom 12. Juli 2007, welche die Steuerberatungsgesellschaft in Vertretung der W. Gastronomie GmbH abgegeben habe. Die Vergütungssteuererklärungen seien jeweils erkennbar vom Steuerberater abgegeben worden; auch dadurch ergebe sich, "dass diese Erklärungen einzig und allein auf den Berechnungen und Veranlassungen der jeweiligen Steuerberater zurückzuführen" seien. Auch aus dem Umstand der Fertigung der Steuererklärung durch den Steuerberater ergebe sich, dass dieser in voller Kenntnis der Rechtslage gewesen sei.

Dieses Beschwerdevorbringen enthält jedoch - ebenso wie auch das Vorbringen des Beschwerdeführers vor den Abgabenbehörden - keine konkrete Behauptung dahin, dass die einschreitende Steuerberatungsgesellschaft auch in Kenntnis der vollen Sachlage gewesen sei. Bereits aus der Niederschrift vom 6. August 2009 über die beim Abgabepflichtigen durchgeführte Vergütungssteuerrevision ergibt sich nämlich das Entstehen der hier auch für die Haftung gegenständlichen Abgabennachforderung aus dem Umstand, dass die W. Gastronomie GmbH als Abgabenschuldnerin zwar 12 % Bedienungsentgelt von der Abgabebemessungsgrundlage abgezogen, diese Beträge jedoch nicht an das Bedienungspersonal ausbezahlt hat. Auf diesen Umstand haben auch - wie dargelegt - die Abgabenbehörden hingewiesen. Es wäre jetzt Sache des Beschwerdeführers gewesen, im Rahmen der ihn treffenden Mitwirkungspflicht (vgl. zu dieser bei Vorliegen eines behaupteten Rechtsirrtums infolge eines Handelns des Steuerberaters etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2010, Zl. 2008/13/0147) konkret zu behaupten, dass der steuerliche Berater der abgabepflichtigen Gesellschaft auch davon Kenntnis gehabt habe, dass dieses Bedienungsentgelt nicht ausbezahlt worden sei. Ein konkretes diesbezügliches Vorbringen wurde jedoch nicht erstattet, sodass es dem Beschwerdeführer schon deshalb nicht gelungen ist, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen (vgl. auch zur im gegenständlichen Beschwerdefall relevierten Frage der Mangelhaftigkeit des Berufungsverfahrens etwa das hg. Erkenntnis vom 30. September 2009, Zl. 2007/13/0048). Nichts anderes ergibt sich auch aus dem vom Beschwerdeführer erwähnten hg. Erkenntnis vom 9. Juni 1986, Zl. 85/15/0069.

2.4. Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten weder wegen der geltend gemachten noch wegen einer vom Verwaltungsgerichtshof aus eigenem aufzugreifenden Rechtswidrigkeit verletzt worden ist.

Die Beschwerde war infolge dessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

2.5. Die Entscheidung über die Verfahrenskosten beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 28. März 2011