

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.02.1991

Geschäftszahl

89/17/0244

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kirschner und die Hofräte Dr. Kramer, Dr. Wetzel, Dr. Puck und Dr. Gruber als Richter, im Beisein der Schriftführerin Regierungskommissär Mag. Kirchner, über die Beschwerde der Landeshauptstadt Linz gegen den Bescheid der Oberösterreichischen Landesregierung vom 25. Oktober 1989, Zl. Gem-7106/4 ad-1989-S1, betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten (mitbeteiligte Partei: N), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Haftung für Getränkesteuerschuldigkeiten und Nebengebühren hiezu betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Soweit die Beschwerde Lohnsummensteuer und Nebengebühren hiezu betrifft, wird hierüber gesondert abgesprochen werden.

Die Entscheidung über die Kosten erfolgt gesondert.

Begründung

Mit Haftungsbescheid des Magistrates der Stadt Linz vom 11. August 1988 wurde der Mitbeteiligte "auf Grund der §§ 7 Abs. 1 und 57 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 2 und 5 der O.ö. Landesabgabenordnung - O.ö. LAO, LGBl. für Oberösterreich Nr. 30/1984 in der derzeitigen Fassung als Geschäftsführer der N-GmbH für die im Zeitraum Jänner 1984 bis April 1987 entstandene Abgabenschuld von S 64.854,73 haftbar gemacht und zur Zahlung herangezogen." Der Haftungsbetrag wurde in der Begründung dieses Bescheides wie folgt aufgegliedert:

"Lohnsummensteuer - Rest 1986	
einschließlich Säumniszuschlag und Mahngebühr S	230, --
Getränkesteuer 3/87 und 4/87	
einschließlich Nebengebühren	S 26.019,73
Getränkesteuer 1/84 bis 4/87 lt. Prüfung	
einschließlich Nebengebühren	S 38.605, --
	S 64.854,73"

Ein Teil der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten war zuvor im Anschluß an eine abgabenbehördliche Prüfung im Unternehmen des Hauptschuldners (in der Folge auch kurz: GesmbH) von diesem nachgefordert worden, im Verwaltungsakt befindet sich jedoch kein Nachweis über die Zustellung dieser Abgabenbescheide.

In seiner gegen den Haftungsbescheid erhobenen Berufung machte der Mitbeteiligte Verfahrensmängel geltend. Die der Berufung beigegebene Begründung lautet wie folgt:

"Der angefochtene Bescheid der Verwaltungsbehörde I. Instanz leidet an wesentlichen Feststellungs- und Begründungsmängeln. Hätte die Verwaltungsbehörde I. Instanz ihrer Feststellungs- und Begründungspflicht entsprochen, wäre sie zu dem Ergebnis gelangt, daß der angefochtene Bescheid nicht zu erlassen ist. Diese Feststellungs- und Begründungsmängel betreffen sowohl die Haftung dem Grunde nach, als auch der Höhe nach. Aufgrund des angefochtenen Bescheides ist nicht nachvollziehbar, worin mein Verschulden im Sinne des § 57 O.Ö. Landesabgabenordnung gelegen sein soll. Tatsächlich trifft mich an der Nichtentrichtung der nunmehr geforderten Abgaben keinerlei Verschulden.

Aber auch hinsichtlich der Höhe der geltend gemachten Abgabenforderungen ist der angefochtene Bescheid für mich nicht vollziehbar, zumal mir entsprechende Abgabenfestsetzungsbescheide nicht zugestellt wurden. Ich bestreite daher auch vorsichtshalber die Richtigkeit der Höhe der geltend gemachten Abgabenforderungen.

Der angefochtene Bescheid der Verwaltungsbehörde I. Instanz ist somit ersatzlos zu beheben."

In der Folge wurde dem Mitbeteiligten das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens unter Einräumung einer Gelegenheit zur Stellungnahme wie folgt mitgeteilt:

"1. GESCHÄFTSFÜHRUNG

1.1. Herr N war in der Zeit vom 21.11.1985 bis 4.2.1988 ALLEINIGER handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. N Gesellschaft mbH und als solcher im Handelsregister des Landesgerichtes Linz eingetragen.

1.2. Die Fa. N-Gesellschaft mbH wurde laut Eintragung im Handelsregister vom 4.2.1988 auf Beschluß des Landesgerichtes Linz vom 11.1.1988 durch Abweisung der Konkurseröffnung mangels kostendeckenden Vermögens aufgelöst.

1.3. Frau K (vormals N) war in der Zeit vom 21.1.1986 bis 21.7.1988 alleinige gewerberechtliche Geschäftsführerin der Fa. N Gesellschaft mbH und als solche im Gewerberegister des Magistrates Linz eingetragen.

1.4. Die der N Gesellschaft mbH am 7.8.1986 erteilte Gewerbeberechtigung wurde am 21.7.1988 gelöscht. Zuvor war Frau

N (bzw. K) vom 28.5.1982 bis 7.8.1986 ausübungsberechtigt.

2. ABGABENSCHULDIGKEITEN

2.1. Laut Prüfung der Abgabenbehörde im Mai 1987 wurde für das Jahr 1986 eine Lohndifferenz von S 9.000,-- festgestellt, woraus eine Lohnsummensteuer-Nachforderung von S 180,-- und ein Säumniszuschlag von S 30,--, somit zusammen ein Betrag von S 210,--, resultiert. Dieser Abgabebetrag wurde von Frau R/Steuerberatungsbüro G am 15.5.1987 sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach durch Unterschrift anerkannt.

2.2. Vom Steuerberatungsbüro G wurde für den Monat März 1987 am 7.5.1987 eine Getränkesteuer von S 5.895,46 und für den Monat April 1987 am 9.6.1987 eine Getränkesteuer von S 19.004,27, somit zusammen eine Getränkesteuer für die Monate März und April 1987 von S 24.899,73 erklärt.

2.3. Laut Prüfung der Abgabenbehörde im Jänner 1988 wurde im Beisein der gewerberechtlichen Geschäftsführerin K auf Grund der Nichtversteuerung diverser Eisspezialitäten eine Getränkesteuer-Nachforderung für den Zeitraum vom 1.1.1986 bis 30.4.1987 von S 36.936,-- festgesetzt. Zuzüglich eines Säumniszuschlages von S 1.477,-- wurde daher mit Bescheid vom 28.1.1988 ein Betrag von S 38.413,-- vorgeschrieben. Dieser Bescheid war an Frau K als Prokuristin und Gesellschafterin der N Gesellschaft mbH adressiert und wurde ihr vom Prüfungsorgan der Stadt ausgehändigt. Dieser Bescheid wurde durch kein Rechtsmittel angefochten und ist in Rechtskraft erwachsen.

Die somit entstandene offene Abgabenschuld inklusive der angefallenen Nebengebühren für den zu berichtenden Abgabenzeitraum vom 1.1.1986 (nicht 1.1.1984) bis 30.4.1987 beträgt daher insgesamt S 64.854,73."

In seiner Stellungnahme hiezu führte der Mitbeteiligte lediglich aus, daß sich aus dem Vorhalt des Finanzrechtsamtes der Landeshauptstadt Linz ergebe, weder ihm noch dem Hauptschuldner seien Abgabenfestsetzungsbescheide zugestellt worden, welche als Grundlage für die Haftungsinanspruchnahme herangezogen werden könnten. Mangels rechtskräftiger Abgabenfestsetzungen und wegen Fehlens auch der sonstigen Voraussetzungen des § 47 O.Ö. LAO dürfe er daher nicht zur Haftung herangezogen werden.

Mit dem auf Grund eines Beschlusses des Stadtsenates vom 28. März 1989 vom Finanzdirektor ausgefertigten Bescheid mit Datum vom 3. April 1989 wurde der Berufung des Mitbeteiligten keine Folge gegeben und der erstinstanzliche Haftungsbescheid vollinhaltlich bestätigt. In der diesem Bescheid beigegebenen Begründung findet sich unter anderem die Feststellung, daß die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten "bei zahlreichen ordnungsgemäßen Exekutionsversuchen" beim Hauptschuldner nachweislich nicht aus dem Gesellschaftsvermögen hätten befriedigt werden können. Schließlich sei hinsichtlich des Hauptschuldners die Konkurseröffnung "mangels kostendeckenden Vermögens mit Beschluß des Landesgerichtes Linz vom 11.1.1988, 16 NC n1/87", abgewiesen worden. Ein schuldhaftes Verhalten an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sei dem Mitbeteiligten auf jeden Fall vorzuwerfen, dies umsomehr, als seitens des Hauptschuldners die Abgabenverbindlichkeiten "während eines langen Abgabenzeitraumes laufend nicht erfüllt wurden" und sich der Mitbeteiligte offensichtlich nicht um die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten bemüht habe. Der Mitbeteiligte habe auch nicht den Nachweis erbracht, daß ihm "die Erfüllung der konkreten Abgabenverbindlichkeiten aus berücksichtigungswürdigen Gründen unmöglich" gewesen sei. Daraus, daß der Mitbeteiligte als handelsrechtlicher Geschäftsführer die Abgabenverbindlichkeiten des Hauptschuldners nicht fristgerecht entrichtet habe bzw. nicht für deren Entrichtung Sorge getragen habe, ergebe sich auch der erforderliche Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen dem Verhalten des Vertreters und dem Abgabenausfall. Die Berufungsbehörde begründete ferner auch ihre Ermessensentscheidung.

Soweit für den vorliegenden Beschwerdefall noch von Bedeutung, verwies der Mitbeteiligte in seiner Vorstellung im wesentlichen nur auf seine Berufung gegen den erstinstanzlichen Haftungsbescheid.

Nach Einholung einer Stellungnahme des Finanzrechtsamtes der Landeshauptstadt Linz durch die belangte Behörde und einer Stellungnahme des Mitbeteiligten hiezu gab die belangte Behörde der Vorstellung mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid Folge, hob den Bescheid des Stadtsenates der Landeshauptstadt Linz vom 3. April 1989 auf und verwies die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die Stadt. Dies nach Darstellung des Sachverhaltes und der im Beschwerdefall maßgebenden Rechtsvorschriften im wesentlichen mit folgender Begründung:

Dem § 7 Abs. 1 der O.ö. LAO liege der Gedanke zugrunde, daß die gemäß § 47 leg. cit. zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen Abgabenschulden nicht schlechter behandeln dürften als die übrigen aus dem von ihnen verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden. Keinesfalls dürften die unter § 7 leg. cit. fallenden Personen bei Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen eine geringere Sorgfalt beobachten als bei der Wahrnehmung ihrer sonstigen Obliegenheiten. Die Begründung der Haftung nach dieser Gesetzesstelle setze voraus, daß die rückständige Abgabe uneinbringlich geworden sei und dies auf eine schuldhaftes Pflichtverletzung des Vertreters zurückzuführen sei. Somit sei für eine Haftungsinanspruchnahme im Grunde der in Rede stehenden Gesetzesstelle erforderlich, daß ein Rechtswidrigkeitszusammenhang zwischen dem Eintritt eines objektiven Schadens (Ausfall der Abgabenerforderung dem Vertretenen gegenüber) und dem Verschulden des Vertreters (Verletzung von Vertreterpflichten führt zu einer Uneinbringlichkeit) gegeben sei. Das Tatbestandsmerkmal "schuldhaft ... nicht eingebracht werden können" sei sohin etwa dann erfüllt, wenn der Vertreter bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel für die Bezahlung - gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten - zur Verfügung gehabt habe und für die Abgabentilgung nicht wenigstens anteilig Sorge getragen habe. Daraus bestimme sich auch das Ausmaß der Haftung. Der Grundsatz, daß der in Haftung Gezogene nachzuweisen habe, warum er nicht für die Entrichtung der Abgaben der von ihm vertretenen juristischen Person aus den ihm zur Verfügung gestandenen Mitteln Sorge getragen habe, entbinde die Abgabenbehörde allerdings nicht restlos von ihrer Pflicht zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes. Im vorliegenden Fall hätten die Gemeindeabgabenbehörden keine Ermittlungen darüber angestellt, ob der Mitbeteiligte bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel für die Bezahlung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldsigkeiten zur Verfügung gehabt habe. Auch lasse der im Beschwerdefall festgestellte Sachverhalt nicht den Schluß zu, die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldsigkeiten sei eine Folge eines schuldhaften Verhaltens des Mitbeteiligten, es bestehe also insoweit der erforderliche Rechtswidrigkeitszusammenhang.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde. Ihrem gesamten Vorbringen zufolge erachtet sich die beschwerdeführende Stadtgemeinde durch die Aufhebung des mit Vorstellung bekämpften Bescheides wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften in ihrem Recht auf gesetzmäßige Abgabenerhebung verletzt. Die beschwerdeführende Stadtgemeinde beruft sich unter Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 9. Juni 1986, Zl. 85/15/0069, und vom 13. September 1988, Zl. 87/14/0148, auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach derjenige, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, selbst die Gründe darzutun hat, aus denen ihm die Erfüllung unmöglich war, widrigenfalls angenommen werden darf, daß er seinen Pflichten schuldhafterweise nicht nachgekommen ist. Auch könne aus dem Umstand, daß ein handelsrechtlicher Geschäftsführer einer Gesellschaft m.b.H. deren Abgabenverbindlichkeiten nicht fristgerecht entrichtet habe bzw. auch nicht Sorge für die fristgerechte Entrichtung der Abgabenschuldsigkeiten getragen habe, darauf geschlossen werden, daß zwischen der Pflichtverletzung einerseits und dem Abgabenausfall andererseits ein im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 30. März 1987, Zl. 86/15/0080, erforderlicher Rechtswidrigkeitszusammenhang bestehe.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift ebenso wie der Mitbeteiligte in seiner Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zunächst geprüft, ob, wie der Mitbeteiligte in seiner Gegenschrift ohne nähere Begründung behauptet, "auf Grund der Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerde nicht feststeht, daß die vom Statut der Stadt Linz geregelten Zuständigkeitsvorschriften bei Einbringung einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof eingehalten wurden." und ist hiebei unter Berücksichtigung der auf Seite 2 der Beschwerde enthaltenen Ausführungen zu dem Ergebnis gelangt, daß die vorliegende Beschwerde zulässigerweise und in formeller Hinsicht einwandfrei erhoben worden ist.

In der Sache selbst hat der Gerichtshof erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 O.ö. LAO haften die in den §§ 57 ff 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 § 57 leg. cit. 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu mit diesen Bestimmungen gleichartigen Rechtsvorschriften in anderen Landesabgabenordnungen sowie in der Bundesabgabenordnung setzt eine darauf gestützte Haftungsinanspruchnahme voraus, daß die rückständigen Abgaben uneinbringlich wurden und dies auf eine schuldhaftes Pflichtverletzung des Vertreters zurückzuführen ist. Neben dem Eintritt eines

objektiven Schadens - Ausfall der gegen den Vertretenen gerichteten Abgabeforderung - und dem Verschulden des Vertreters ist ein Rechtswidrigkeitszusammenhang - die Verletzung von Vertreterpflichten führt zur Uneinbringlichkeit - erforderlich. Das tatbestandsmäßige Verschulden kann in einem vorsätzlichen oder in einem fahrlässigen Handeln oder Unterlassen bestehen. Fahrlässig die Verpflichtung, für die Abgabentrückung Sorge zu tragen, vernachlässigt zu haben, wird angenommen, wenn der Vertreter keine Gründe darlegen kann, wonach ihm die Erfüllung unmöglich war. Das Tatbestandsmerkmal "... infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können" ist etwa dann als erfüllt anzusehen, wenn der Vertretene bei oder nach Fälligkeit der Verbindlichkeiten Mittel für die Bezahlung - gegebenenfalls nach gleichmäßiger Aufteilung der Zahlungsmittel auf alle Verbindlichkeiten - zur Verfügung hatte und nicht - wenn auch nur anteilig - für die Abgabentilgung Sorge getragen hat. Insoweit - der Vertreter darf Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen aus dem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden, wenn auch nicht verlangt wird, daß der Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern befriedigt wird - ist auch das Ausmaß der Haftung bestimmt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1986, Zl. 84/13/0246, unter Bezugnahme auf Stoll, Bundesabgabenordnung-Handbuch, 28 f).

Zur Beweislast im besonderen vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Rechtsansicht, daß nicht die Abgabenbehörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückung nachzuweisen hat, sondern der zur Haftung herangezogene Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel. Außerdem hat er darzutun, daß er die Abgabeforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligt hat (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1989, Zl. 89/14/0043). Die den Vertreter treffende Behauptungs- bzw. Nachweisspflicht kann allerdings nicht so aufgefaßt werden, daß die Abgabenbehörde jedweder Ermittlungspflicht entbunden wäre (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1981, Zl. 14/2609/80). Die grundsätzliche Beweislast des Vertreters betreffend das Fehlen der erforderlichen Mittel zur Abgabentrückung entbindet die belangte Behörde nämlich dann nicht von ihrer Ermittlungs- und Feststellungspflicht, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen dieser Mittel ergeben. Solche Anhaltspunkte bestehen im Beschwerdefall aber ungeachtet der Abweisung des Antrages auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der GesmbH. mit Beschluß des Landesgerichtes Linz vom 11. Jänner 1988 - anders als in dem mit dem hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1989, Zlen. 88/15/0065, 89/15/0037, entschiedenen Rechtsfall - schon wegen der zwischen den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten und diesem Beschluß verstrichenen Zeitspanne nicht. Da der Mitbeteiligte die nach dem oben Gesagten ihn treffende Behauptungs- und Beweislast nicht wahrgenommen hat, haben die Gemeindeabgabenbehörden vielmehr ohne Rechtsirrtum darauf geschlossen, daß die in Rede stehenden Abgabenschuldigkeiten infolge schuldhafter Pflichtverletzung des Mitbeteiligten bei der GesmbH. nicht eingebracht werden konnten.

Auch der in der Gegenschrift des Mitbeteiligten erhobene Einwand, Abgabenbescheide betreffend die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten seien der GesmbH. seinerzeit nicht rechtswirksam zugestellt worden, ist angesichts des vom Mitbeteiligten in diesem Punkt unbestritten gelassenen Vorhaltes der belangten Behörde im Berufungsverfahren, die vermißten Abgabenbescheide seien der Prokuristin der GesmbH. nachweislich zugestellt worden, nicht stichhältig; denn mit der Stellung als Prokurist einer Handelsgesellschaft ist von Gesetzes wegen auch das Recht verbunden, mit Wirkung für die Gesellschaft unter anderem Abgabenbescheide in Empfang zu nehmen.

Mit seinem gleichfalls in der Gegenschrift erhobenen weiteren Einwand, eine Pflichtverletzung könne ihm insoweit keinesfalls angelastet werden, als die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten vor seiner Bestellung zum Geschäftsführer fällig geworden seien, verkennt der Mitbeteiligte, daß die Pflicht zur Entrückung von Abgabenschuldigkeiten erst mit ihrer Abstattung endet. Der Geschäftsführer einer GesmbH muß sich bei der Übernahme seiner Geschäftsführertätigkeit darüber unterrichten, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr von ihm vertretene Gesellschaft bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1989, Zl. 89/15/0021, unter Bezugnahme auf ein weiteres Erkenntnis).

Auf Grund des Gesagten mußte der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden.