

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/9/13 2003/13/0012

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.09.2006

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §207 Abs2;

BAO §224 Abs3;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel, LL.M., über die Beschwerde des Dr. F S in W, vertreten durch Dr. Franz Josef Salzer, Rechtsanwalt KEG in 1010 Wien, Stock-im Eisen-Platz 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 17. Dezember 2002, Zl. RV/242-07/99, betreffend Haftung nach §§ 9 und 80 BAO, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer der P. GmbH, hinsichtlich welcher im März 1994 vom Finanzamt der Antrag auf Einleitung der amtswegigen Löschung gestellt wurde und welche mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien im Jänner 1995 im Firmenbuch gelöscht wurde.

Mit Bescheid vom 5. Mai 1998 nahm das Finanzamt den Beschwerdeführer zur Haftung für Abgaben der P. GmbH im Gesamtausmaß von 9,985.764 S in Anspruch. Diese Abgaben würden sich aus der Körperschaft- und der Gewerbesteuer 1992 in Höhe von zusammen 5,249.564 S, aus Kapitalertragsteuer für 1992 in Höhe von 4,643.333 S und aus "Säumniszuschlag zu KEST 1992" in Höhe von 92.867 S zusammensetzen. Die im Firmenbuch bereits gelöschte P. GmbH habe zufolge des am 5. Juni 1992 vom Notar Dr. A. beurkundeten Abtretungsvertrages von der mittlerweile verstorbenen J.G. Gesellschaftsanteile an der H. GmbH im Nominale von 1,668.000 S um einen Kaufpreis in Höhe von 14 Millionen S erworben und mit Notariatsakt vom 14. Oktober 1992 um 28 Millionen S an die deutsche O. AG weiter veräußert. Auf Grund des gegenüber der O. AG gelegten Angebotes auf Abtretung vom 22. Juni 1992 habe diese den Kaufpreis in Höhe von 28 Millionen S mittels Überweisung auf ein vom Beschwerdeführer angegebenes Konto in der Schweiz geleistet. Der Betrag sei am 23. Juni 1992 auf ein Bankkonto des Beschwerdeführers bei der damaligen G.-Bank "weitertransferiert" worden und sei damit dem Beschwerdeführer zugeflossen. Die P. GmbH sei bei dieser

Transaktion durch den Beschwerdeführer als ihren Alleingeschäftsführer und Alleineigentümer (im Wege sowohl einer direkten als auch indirekten Beteiligung) vertreten gewesen. Weder der Kaufpreis für noch der Verkaufserlös aus den in Rede stehenden Anteilen an der H. GmbH würden in dem Geschäftsabschluss zum 31. Oktober 1992 oder in den Steuererklärungen der P. GmbH für das Jahr 1992 aufscheinen. Für den Zeitraum nach dem 31. Oktober 1992 seien keine Bilanzen oder Steuererklärungen mehr eingereicht worden. Der Beschwerdeführer habe Anfang 1994 die Liquidation der P. GmbH beschlossen; das Handelsgericht Wien habe am 13. Jänner 1995 die Löschung der Gesellschaft verfügt. Die Nichterfassung des aus der Anteilsabtretung entstandenen Gewinnes bei der P. GmbH im Jahr 1992 verwirkliche den Tatbestand der verdeckten Ausschüttung an den Beschwerdeführer und der Gewinn aus dem Weiterverkauf der Anteile an der H. GmbH sei dem Beschwerdeführer persönlich zugeflossen. Dies ergebe sich aus nachstehenden Umständen:

Sowohl der Abtretungsvertrag über den Kauf der Anteile als auch jener über den Verkauf der Anteile seien mit der P. GmbH, vertreten durch den Beschwerdeführer als Geschäftsführer abgeschlossen worden. In der außerordentlichen Generalversammlung der H. GmbH vom 5. Juni 1992 sei die Zustimmung erteilt worden, dass die P. GmbH die Anteile von J.G. erwerbe. Schriftlich abgefasste oder notariell beurkundete Treuhandverträge, wonach der Beschwerdeführer - wie er behaupte - bloß Treuhänder der P. GmbH oder der (Beschwerdeführer) GmbH sei, seien den Finanzbehörden nie vorgelegt worden und nicht bekannt. Die Berufung darauf, dass der Beschwerdeführer nur Treuhänder der P. GmbH sei, wäre damit erklärbar, dass er in der P. GmbH mit der (Beschwerdeführer) GmbH eine weitere Kapitalgesellschaft beteiligt sei, welche durch den Beschwerdeführer als Geschäftsführer vertreten werde, an der allerdings wiederum der Beschwerdeführer sämtliche Anteile halte. Es hätte nicht des Umweges einer P. GmbH oder (Beschwerdeführer) GmbH als Treuhänder bedurft, um ein Treuhandverhältnis für einen fremden Dritten einzugehen; auch der Beschwerdeführer in seiner Funktion als Rechtsanwalt habe als Treuhänder auftreten können und habe dies auch bei einer früher erfolgten Anteilsabtretung so getan. Der Beschwerdeführer sei einziger Machthaber und Entscheidungsträger der P. GmbH gewesen. Er habe als Gesellschafter der P. GmbH im Zusammenhang mit der Überschuldung der P. GmbH laut Bilanz zum 31. Oktober 1992 eine "Rückstehungserklärung" zu seinem Verrechnungskonto abgegeben. Der Beschwerdeführer habe bei Abwicklung der P. GmbH auf sein noch nicht in Rechnung gestelltes Honorar verzichtet. Die im Zusammenhang mit dem Anteilserwerb zu entrichtende Börsenumsatzsteuer sei vom Bankkonto der P. GmbH an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien überwiesen worden. In den Gesellschafterlisten der H. GmbH scheine immer nur die P. GmbH als Mitbeteiligte auf. Der Beschwerdeführer habe im März 1997 gegenüber dem Landesgericht für Strafsachen angegeben, dass es Wunsch von J.G. gewesen sei, dass er als Mann ihrer Nichte die Geschäftsanteile erwerbe und damit etwas verdienen könne. J.G. hätte die Anteile einem Außenstehenden niemals um den Preis verkauft, den die P. GmbH zu zahlen hatte. J.G. habe auch gewusst, dass der Beschwerdeführer die Anteile weiterverkaufen könnte, habe dies nach der Transaktion auch erfahren und gebilligt. Es wäre widersinnig, diesen Vorteil für einen fremden Dritten auszunutzen. Gegen die Annahme der Treuhandenschaft spreche weiters, dass der Beschwerdeführer dann sein familiäres Naheverhältnis zu J.G. im Interesse eines fremden Dritten ausgenützt hätte. Gegenüber dem Handelsgericht Wien habe der Beschwerdeführer angegeben, dass er den Anteil nicht für die P. GmbH behalten, sondern habe weiterveräußern wollen, um hiedurch Geld ins Verdienen zu bringen. Der Verkauf der in Rede stehenden Anteile an die P. GmbH stehe in einem zeitlichen Naheverhältnis zu weiteren Vermögensübertragungen der J.G. (Schenkungen von Geldmitteln und GmbH-Anteil an ihre Nichten und Neffen) und beweise, dass J.G. auch die P. GmbH und letztlich deren de-facto-Eigentümer, den Beschwerdeführer, habe bedenken wollen. Dass die P. GmbH Treugut einer M. Etbl. mit Sitz in Liechtenstein sei, wie der Beschwerdeführer behaupte, sei bereits angesichts des Umstandes widerlegt, dass diese liechtensteinische Firma zum Zeitpunkt der Anteilsübertragungen längst gelöscht gewesen sei (die Firma sei mit Gerichtsbeschluss vom 27. Oktober 1983 gelöscht worden). Dass der Beschwerdeführer Generalvollmacht und Anteile an dieser liechtensteinischen Gesellschaft gehabt haben wolle, bestätige jedoch, dass auch diese Gesellschaft allenfalls niemand anderem als wieder dem Beschwerdeführer zuzurechnen sein würde. Den Geschäftsabschlüssen der P. GmbH für das Wirtschaftsjahr 1991/92 sei kein Hinweis (Anderkonten, Entschädigungen für eingegangene Treuhandenschaft, Barauslagen, wie z. B. Börsenumsatzsteuer, Kostenersätze, usw.) zu entnehmen, der auf ein Treuhandchaftsverhältnis schließen ließe. In einem zeitlichen Naheverhältnis nach der stattgefundenen Anteilsabtretung sei vom Beschwerdeführer die Liquidation der P. GmbH in die Wege geleitet worden. Noch im Juli 1993 habe der Beschwerdeführer dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien mitgeteilt, dass er "die P. GmbH abgetreten" habe; von einer Treuhandenschaft sei zu diesem Zeitpunkt noch keine Rede gewesen. Noch im Juli 1996 habe

der Beschwerdeführer Auskünfte über etwaige Treuhandschaften vor dem Landgericht in Nürnberg verweigert. Erst im März 1997 (nach Verurteilung des ehemaligen Vorstands der deutschen O. AG in Deutschland) habe der Beschwerdeführer die Existenz und Weitergabe von in weiterer Folge eröffneten Sparbüchern mit - allerdings undurchsichtigen und vagen - Russlandgeschäften erklärt. Der Beschwerdeführer habe das Finanzamt über die stattgefundene Anteils(weiter)veräußerung erst im April 1997 in Kenntnis gesetzt. Im Zuge der beabsichtigten Liquidation habe der Beschwerdeführer den stattgefundenen Vorgang unerwähnt gelassen. Der vom Beschwerdeführer zu einem späteren Zeitpunkt dargestellten Version, wonach er den Gewinn aus dem Weiterverkauf der Anteile an der H. GmbH für eine Firma P., Bulgarien, zu verwenden beabsichtigt habe, stehe die Annahme der Betriebsprüfung nicht entgegen, dass es sich auch in diesem Fall um eine im Privatbereich des Beschwerdeführers gelegene Mittelverwendung handle. Es sei darauf zu verweisen, dass als "Teilnehmer" der bulgarischen Firma wiederum die P. GmbH bzw. der Beschwerdeführer im dortigen Firmenbuch eingetragen seien und die P. Bulgarien vom Beschwerdeführer gegründet worden sei. Die Initiative zur Überweisung des Anteilerlöses von 28 Millionen S auf ein Konto in der Schweiz sei vom Beschwerdeführer ausgegangen. Es ergäbe - selbst wenn man von einer Treuhandschaft ausginge - keinen Sinn, dass der Anteilsverkaufserlös von 28 Millionen S über Umwege zuerst auf ein Konto einer gar nicht bestehenden Firma in die Schweiz, von dieser zurück an den Beschwerdeführer und dann angeblich nach Bulgarien weitergeleitet würde. Sinn ergebe der Zahlungsweg jedoch, wollte man den lukrierten Gewinn aus dem Anteilsverkauf verschleiern und die Abgabepflicht damit umgehen. Das Geld aus der Schweiz sei letztlich auf ein Konto des Beschwerdeführers geflossen. Der Beschwerdeführer habe sich auf Grund der "o.a. inkriminierten Handlungen" als damaliger Geschäftsführer der P. GmbH Pflichtverletzungen schuldig gemacht und "das Nichtmelden und die Nichtabfuhr" der daraus resultierenden Abgaben zu verantworten. Die aushaftenden Abgabennachforderungen seien auf Grund der vollständigen Liquidation der Primärschuldnerin uneinbringlich.

Dagegen berief der Beschwerdeführer. Jene Abgaben der P. GmbH, hinsichtlich welcher die Haftung geltend gemacht werde, würden auf einen Geschäftsfall aus dem Jahr 1992 zurückgehen, sodass selbst unter der theoretischen Annahme, dass dieser Geschäftsfall der P. GmbH als Eigengeschäft zuzurechnen wäre, der Zeitpunkt, welcher der Beurteilung der Haftung zu Grund zu legen sei, mit jenem der Vorschreibung der bezüglichen Abgaben unter der Annahme anzunehmen sei, dass der Geschäftsfall in den Rechnungsabschluss sowie die korrespondierende Steuererklärung für 1992 aufgenommen worden wäre. Dieser Zeitpunkt liege unter Bedachtnahme darauf, dass die Steuererklärung der Gesellschaft für 1992 nach Beendigung ihres Geschäftsjahres zum 31. Oktober 1992 bis zum 31. März 1993 abzugeben gewesen wäre, frühestens im Jahr 1993. Bei Abgabe der Steuererklärung durch die Gesellschaft für deren Geschäftsjahr 1991/92 bis zum 31. März 1993 wären daher die Ertragsteuern unter der theoretischen Annahme der Einbeziehung des strittigen Geschäftes in die Ertragssphäre der Gesellschaft frühestens im April 1993 vorgeschrieben und im Mai 1993 fällig geworden. Es mag dahingestellt bleiben, dass jene Abgaben, für welche der Haftungsbescheid erlassen worden sei, im Mai 1993 gar nicht bescheidmäßig vorgeschrieben worden seien und daher - denknotwendig - auch damals gar nicht hätten fällig gewesen sein können, denn die Abgaben, für deren Einbringung die Haftung verfügt worden sei, seien erst mit einem im Jahr 1998 erlassenen Bescheid vorgeschrieben worden. Entscheidend sei die Tatsache, dass die P. GmbH weder im Mai 1993 noch im Juni 1998 über jene Mittel verfügt habe, aus denen die Abgabenverbindlichkeit der Gesellschaft hätte entrichtet werden können. Daraus, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1998 die für das Geschäftsjahr 1991/92 der P. GmbH vorgeschriebene Ertragsteuer nicht bezahlt habe, könne ihm daher keine Pflichtverletzung anzulasten sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 1999 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Einwendungen des Beschwerdeführers würden sich lediglich auf die Richtigkeit des dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Abgabenbescheides beziehen, welche jedoch nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens als Teil des Einhebungsverfahrens sei. Von der Berufungsmöglichkeit nach § 248 BAO habe der Beschwerdeführer im Übrigen Gebrauch gemacht.

Mit Schriftsatz vom 24. Februar 1999 beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er habe im Berufungsverfahren in allen Einzelheiten dargelegt, dass er als Vertreter der P. GmbH über keinerlei Geldmittel verfügt habe, um jene Abgaben, welche der P. GmbH mit Bescheid vom 27. April 1998 vorgeschrieben worden seien, zu deren Fälligkeit zu bezahlen. Zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Abgabeforderungen auf Grund der Bescheide vom 27. April 1998 seien der P. GmbH überhaupt keine Mittel zur Verfügung gestanden. Dies ergebe sich auch aus dem Umstand, dass die P. GmbH wegen Vermögenslosigkeit am

13. Jänner 1995 im Firmenbuch gelöscht worden sei. Die Vermögenslosigkeit der P. GmbH ergebe sich auch aus deren Buchhaltung, welche "der Betriebsprüfung" übergeben worden sei und sich nach wie vor bei dieser befinde. Dies beziehe sich insbesondere auf die Buchhaltungsunterlagen aus den Jahren 1993 und 1994. Von wesentlicher Bedeutung sei in diesem Zusammenhang weiters, dass jener Geldbetrag von 14 Millionen S, den die Behörde gegen die P. GmbH aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Erwerb des Geschäftsanteiles an der H. GmbH und dessen Weiterveräußerung an die O. AG unterstelle, der Gesellschaft überhaupt nicht zugekommen und bei dieser auch nie "eingeflossen" sei (Tz 21/6 des BP-Berichtes). Mangels Geldzuflusses habe die P. GmbH denotwendig gar nicht über jene Mittel verfügen können, aus denen sie Abgaben in einer solchen Höhe, wie sich diese aus den Bescheiden vom 27. April 1998 ergäben, hätte bezahlen können. Bei diesem Geschäftsfall über den Geschäftsanteil an der H. GmbH handle es sich, was in bezüglichen Abgabenverfahren bereits bewiesen worden sei und noch "beweismäßig erhärtet werden" werde, um ein Geschäft, welches die P. GmbH wohl in ihrem Namen, jedoch für fremde Rechnung für die P. Bulgaria, sohin als Treuhänderin, durchgeführt habe. Der erwähnte Unterschiedsbetrag von 14 Millionen S sei abzüglich der entstandenen Überweisungsspesen an die P. Bulgaria nach Sofia bezahlt worden und habe auch derart bezahlt werden müssen. Für den Beschwerdeführer als Vertreter der P. GmbH habe es keine Verfügungsmöglichkeit hinsichtlich dieses Geldbetrages im Interesse der P. GmbH, insbesondere zur Bezahlung von deren Steuerverbindlichkeiten, gegeben. Der wirtschaftliche Gehalt der Transaktion mit dem Geschäftsanteil der H. GmbH stelle sich derart dar, dass die Differenz zwischen dem Betrag von 14 Millionen S für den Erwerb des Geschäftsanteiles und dem von der O. AG bezahlten Preis von 28 Millionen S abzüglich der Überweisungsspesen weder der P. GmbH, noch dem Beschwerdeführer, sondern allein R.D. zugeflossen seien, der dies auch schriftlich einbekannt habe (vgl. Tz 4.7 des Bp-Berichtes).

Mit Vorhalt vom 30. April 1999 hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer u.a. vor, der Eintritt der Vollstreckbarkeit der Abgabenschulden bei der Hauptschuldnerin sei als Voraussetzung für die Geltendmachung der Ausfallhaftung nicht erforderlich, weil die Hauptschuldnerin bereits vor Jahren als Rechtssubjekt untergegangen sei und an diese somit Abgabenbescheide gar nicht mehr hätten zugestellt werden können. Daher seien die Abgabenansprüche gleichzeitig mit dem Haftungsbescheid gegenüber dem Beschwerdeführer erstmals geltend gemacht worden.

Mit Schriftsatz vom 11. Mai 1999 führte der Beschwerdeführer u. a. aus:

"Was nun den Haftungsstatbestand anlangt, so haben Sie es im bisher abgeführten Verfahren unterlassen, folgende hiefür entscheidungswesentliche Tatbestandsmerkmale zu prüfen:

1. War es rechtlich überhaupt zulässig, mit Bescheiden vom 27.4.1998 über Abgaben abzusprechen, welche im Jahre 1992 entstanden sein sollen, also über Abgabenansprüche, welche mit Ablauf des 31.12.1997 bereits verjährt waren?
2. Da die Haftung ja eine Fälligkeit des Anspruches, für den gehaftet werden soll, begrifflich zur Voraussetzung hat:
3. Wann soll die Fälligkeit für jene Abgaben eingetreten sein, die ich als Geschäftsführer (Liquidator) zu bezahlen gehabt hätte?
4. Über welche liquiden Mitteln verfügte die Gesellschaft zu jenem Zeitpunkt, zu welchem die Fälligkeit gemäß 2. eingetreten sein soll?"

Jene Ertragsteuern, auf welche sich die Bescheide vom 27. April 1998 bezögen, hätten einen Sachverhalt zum Gegenstand, der im Jahre 1992 entstanden und abgeschlossen worden sei. Aus Erträgen im Jahr 1992 habe die Frist für die Verjährung des Rechtes, eine Abgabe festzusetzen, mit 31. Dezember 1997 geendet. Zum 27. April 1998 hätten daher keine materiellen Abgabenansprüche der P. GmbH mehr existent sein können, für welche der Beschwerdeführer mit Bescheid vom 5. Mai 1998 zur Haftung herangezogen worden sei. Es fehle auch an einer Grundlage dafür, bezogen auf den 27. April 1998 von einem Rückstand und einer Vollstreckbarkeit von (verjäherten) Abgabenforderungen zu reden, denn ein mit 31. Dezember 1997 bereits verjährter Anspruch könne zum 27. April 1998 denotwendig weder einen Rückstand bilden, noch einer Vollstreckbarkeit unterliegen. Nach weitwendigen Ausführungen über einzelne im Zuge des Berufungsverfahrens tätige Organwalter führte der Beschwerdeführer aus, die durch einen der genannten Organwalter vorgenommene und durch die Berufungsvorentscheidung vom 18. Februar 1999 übernommene Unterstellung, es wäre dem Beschwerdeführer aus der Weiterveräußerung des von J.G. erworbenen Geschäftsanteiles der H. GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des Differenzbetrages zwischen dem von der O. AG hiefür entrichteten Betrag von 28 Millionen S und dem von der P. GmbH an J.G. bezahlten Preis von 14 Millionen S

zugekommen, beruhe auf einer denkmöglichen Beweiswürdigung, die zu einem geradezu absurden Ergebnis führe. Es sei bereits durch die "Instruktion vom 16. 6. 1992 dokumentiert", dass jener Betrag, der aus der Weiterveräußerung des Geschäftsanteiles über einen Betrag von 14 Millionen S hinaus erlöst worden sei, für die P. Bulgaria bestimmt gewesen sei. Diese von vornherein gegebene Widmung sei bei der Überweisung des Betrages von 28 Millionen S durch die O. AG beachtet worden. Dieser Mehrerlös von 14 Millionen S sei bei der P. GmbH nie eingelangt, sondern dieser Betrag sei im Ergebnis an R.D. geflossen. Da der Zufluss des Betrages von rund 14 Millionen S an R.D. im vorliegenden Verfahren eindeutig bewiesen sei, und zwar durch die Bestätigungen der Bank sowie der Staatsanwaltschaft Nürnberg, sei es geradezu wirklichkeitsfremd und der Erfahrung des täglichen Lebens krass widersprechend, wenn angenommen werde, dieser Betrag sei dem Beschwerdeführer als verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen.

Mit einem an die P. GmbH, zH Dr. J.P.G. gerichteten Bescheid vom 10. April 2001 zog das Finanzamt die P. GmbH gemäß § 95 EStG 1995 zur Haftung für Kapitalertragsteuer 1992 im Betrag von 4,643.333 S heran und verwies dabei auf einen Prüferbericht vom 18. Februar 1999.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers gegen den Haftungsbescheid vom 5. Mai 1998 insoweit statt, als sie die Haftung "auf die Kapitalertragsteuer 1992" in Höhe von 4,643.333 S (337.444,17 EUR) einschränkte. Der Beschwerdeführer sei bis zum 24. Februar 1994 als alleiniger Geschäftsführer der P. GmbH im Firmenbuch eingetragen gewesen, danach sei er zum Liquidator bestellt worden. Die P. GmbH sei im Jänner 1995 im Firmenbuch gelöscht worden. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 3. April 1988 (gemeint wohl: 1998) sei Rechtsanwalt Dr. J.P.G. im Hinblick auf die Klage der O. AG zum Nachtragsliquidator bestellt worden. Vermögenswerte der P. GmbH seien dem Nachtragsliquidator nicht bekannt. Von der Vermögenslosigkeit der Primärschuldnerin gehe die belangte Behörde daher aus, weshalb die haftungsgegenständlichen Abgaben bei dieser uneinbringlich seien.

Die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden "Abgabenbescheide" seien im Jahr 1998 "an (Beschwerdeführer( als ehemaliger Geschäftsführer der gelöschten P. GmbH" adressiert gewesen. Somit seien diese Bescheide im Jahr 1998 der Primärschuldnerin "nicht rechtsgültig zugestellt" worden. Da jedoch ein Liquidator nach wie vor bestellt sei, seien die dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Bescheide am 10. April 2001 ordnungsgemäß der Primärschuldnerin (zu Händen des Nachtragsliquidators) zugestellt worden. Gegen diese Bescheide habe der Beschwerdeführer Berufungen eingebracht. Im Übrigen könne der Haftungsbescheid auch ohne vorausgehenden Abgabefestsetzungsbescheid erlassen werden. Die haftungsgegenständlichen Abgaben seien erst zu einem Zeitpunkt ermittelt und festgesetzt worden, zu dem keine Gesellschaftsmittel mehr vorhanden gewesen seien, aus denen die Abgaben hätten entrichtet oder einbehalten werden können. Die erstmalige Festsetzung der Körperschaft- und Gewerbesteuer sei mit Bescheiden vom 28. März 1994 erfolgt. Da die P. GmbH im Jahr 1994 vermögenslos gewesen sei, weil sie bereits im September 1993 die Geschäftstätigkeit eingestellt habe und sich überdies seit 25. Februar 1994 in Liquidation befunden habe, sei der Berufung bezüglich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer 1992 stattzugeben gewesen.

Anders verhalte es sich bei der Kapitalertragsteuer für 1992. Bei dieser handle es sich um eine Abfuhrabgabe. Diese Steuer wäre gemäß § 96 Abs. 1 EStG 1972 (gemeint wohl: EStG 1988) bereits innerhalb einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge, somit jedenfalls vor Eintritt der Vermögenslosigkeit der P. GmbH fällig geworden. Damit hafte der Beschwerdeführer jedenfalls für die Kapitalertragsteuer. Daran könne auch das Vorbringen nichts ändern, dass der Beschwerdeführer keine Verfügungsmöglichkeit gehabt habe.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde leitete der Verwaltungsgerichtshof mit Verfügung vom 23. Jänner 2003, 2003/13/0012-2, das Vorverfahren ein (§ 35 Abs. 3 VwGG), trug der belangten Behörde gemäß § 36 Abs. 1 VwGG auf, die Akten des Verwaltungsverfahrens vorzulegen, und wies die belangte Behörde ausdrücklich darauf hin, dass er im Falle des Unterbleibens einer fristgerechten Aktenvorlage berechtigt ist, auf Grund der Beschwerdebehauptungen zu erkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich u.a. im Recht verletzt, dass "die belangte Behörde trotz eingetretener Verjährung des Anspruches auf Bezahlung einer KESt und der Geltendmachung eines Haftungsanspruches (§§ 9, 80 BAO) diesen geltend macht". Es seien sowohl die Verjährung für die Festsetzung der Abgabe als auch die Verjährung für die Geltendmachung einer Haftung eingetreten. Ausgehend von den Feststellungen des angefochtenen Bescheides sei das

Zufließen des Kapitalertrages, für den die KESt angefallen sei, im Jahr 1992 erfolgt, und zwar mit der Verpflichtung der P. GmbH zur Einbehaltung und der Abfuhr der auf den Kapitalertrag entfallenden Steuer binnen einer Woche nach Zufließen, sohin ebenfalls noch im Jahre 1992. Die Fälligkeit der KESt, welche der P. GmbH vorgeschrieben worden sei, sei demnach im Laufe des Jahres 1992 eingetreten. Die Abgabenbehörde habe innerhalb der Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 1997 den Anspruch auf die im Jahr 1992 fällig gewordene Kapitalertragsteuer nicht mit der Wirkung geltend gemacht, dass eine Verjährung hiedurch unterbrochen worden wäre. Gemäß § 224 Abs. 3 BAO sei es nicht zulässig gewesen, den Haftungsbescheid vom 5. Mai 1998 gegen ihn zu erlassen.

Diesem Vorbringen kommt Berechtigung zu.

Der Beschwerdeführer wurde mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug zur Haftung für Kapitalertragsteuer 1992 herangezogen, welche sich nach der Begründung des erstinstanzlichen Bescheides aus einer verdeckten Ausschüttung der P. GmbH im Jahr 1992 ergeben habe, die dem Beschwerdeführer als Gesellschafter der P. GmbH im Jahr 1992 zugeflossen sei.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist bei inländischen Kapitalerträgen aus Gewinnanteilen (Dividenden), Zinsen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach § 95 Abs. 3 Z 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge verpflichtet.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen haben nach § 80 BAO 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 Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 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.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. Nach der Bestimmung des § 224 Abs. 3 BAO ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabensanspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

Hat der Verwaltungsgerichtshof das Vorverfahren eingeleitet (§ 35 Abs. 3 VwGG) und der belangten Behörde gemäß § 36 Abs. 1 VwGG aufgetragen, die Akten des Verwaltungsverfahrens vorzulegen, ist gemäß § 38 Abs. 1 VwGG das Verfahren auch dann fortzusetzen, wenn die Akten nicht vorgelegt werden. Unterlässt die Behörde die aufgetragene Vorlage der Akten, so kann der Gerichtshof nach § 38 Abs. 2 leg. cit., wenn er die Behörde auf diese Säumnisfolge vorher ausdrücklich hingewiesen hat, auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat gemäß § 41 Abs. 1 VwGG, soweit er nicht Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde oder wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben findet, und nicht § 38 Abs. 2 anwendbar ist, den angefochtenen Bescheid auf Grund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes zu überprüfen.

Die belangte Behörde führt ausdrücklich an, dass die - in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthaltenen - "dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide ... im Jahr 1998" an den "(Beschwerdeführer) als ehemaliger Geschäftsführer der gelöschten P. GmbH" adressiert und "der Primärschuldnerin nicht rechtsgültig zugestellt" worden seien. Die "dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Bescheide" seien am 10. April 2001 "ordnungsgemäß der Primärschuldnerin (zH dem Nachtragsliquidator) zugestellt" worden.

Es kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei den von der belangten Behörde erwähnten "Abgabenbescheiden" aus dem Jahr 1998 um als Haftungsbescheide nach § 95 EStG 1988 gedachte Bescheide, welche an die P. GmbH zu richten gewesen wären, oder um nach § 95 Abs. 5 EStG 1988 ausnahmsweise an den Empfänger der Kapitalerträge zu

richtende Abgabenbescheide handelte.

Diese Bescheide sind in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthalten. Der Beschwerdeführer trägt vor, diese Bescheide (die nach manchen Stellen der Beschwerde - und auch nach den Ausführungen im Vorlageantrag - mit 27. April 1998, nach anderen Stellen der Beschwerde mit 5. Mai 1998 datiert sein sollen) seien ihm am 13. Mai 1998 gemeinsam mit dem Haftungsbescheid nach §§ 9 und 80 BAO vom 5. Mai 1998 zugestellt worden. Daher geht der Gerichtshof davon aus, dass mit dem Haftungsbescheid gemäß §§ 9 und 80 BAO vom 5. Mai 1998 der Abgabeanpruch hinsichtlich der in Rede stehenden Kapitalertragsteuer 1992 erstmalig geltend gemacht wurde.

Die Zulässigkeit eines solchen Haftungsbescheides setzt nach § 224 Abs. 3 BAO voraus, dass die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe noch nicht eingetreten ist.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Nach § 207 Abs. 2 BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, betrug die Verjährungsfrist bei der Kapitalertragsteuer fünf Jahre. Bei hinterzogenen Abgaben betrug die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeanpruch entstanden ist, soweit nicht - im Beschwerdefall nicht zutreffende - Ausnahmen bestimmt sind.

§ 4 Abs. 2 Z 3 BAO bestimmt, dass der Abgabeanpruch für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht.

Wie erwähnt, wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen aus Gewinnanteilen (Dividenden), Zinsen und sonstigen Bezügen aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach § 95 Abs. 2 und 3 Z 1 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Die Kapitalertragsteuer für 1992, für welche der Beschwerdeführer mit dem angefochtenen Bescheid im Instanzenzug zur Haftung nach § 9 BAO herangezogen wurde, ist somit eine Abzugsteuer im Sinn des § 4 Abs. 2 Z 3 BAO, welche im Zeitpunkt des Zufließens der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte - da es sich um die Kapitalertragsteuer 1992 handelt, somit im Jahr 1992 - entstanden ist. Die Verjährung zur Festsetzung dieser Abgabe begann gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO sohin mit Ablauf des Kalenderjahres 1992.

Nach der Bestimmung des § 207 Abs. 2 erster Satz BAO idF vor dem Steuerreformgesetz 2005 betrug die Verjährungsfrist fünf Jahre, weshalb sie mit Ablauf des Jahres 1997 endete.

Die Verjährung wird nach § 209 Abs. 1 BAO durch jede zur Geltendmachung des Abgabeanpruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, unterbrochen.

Darauf, dass hinsichtlich der im Beschwerdefall in Rede stehenden Kapitalertragsteuer 1992 vor Ablauf der Verjährungsfrist zum 31. Dezember 1997 eine Amtshandlung im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO gesetzt worden wäre, findet sich im angefochtenen Bescheid kein Hinweis. Solches geht im übrigen auch aus den (lediglich in Auszügen vorgelegten) Verwaltungsakten nicht hervor.

Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift die Ansicht vertritt, im vorliegenden Beschwerdefall liege ein "entsprechender Abgabefestsetzungsbescheid" vor (gemeint wohl der an die P. GmbH ergangene Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988 vom 10. April 2001), weshalb die Frage der Festsetzungsverjährung nicht zu prüfen gewesen sei, verkennt sie die Rechtslage. Für die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides, mit welchem ein Abgabeanpruch erstmalig geltend gemacht wird, ist nach § 224 Abs. 3 BAO zu prüfen, ob in diesem Zeitpunkt das Recht zur Festsetzung der Abgabe verjährt ist. Diese Prüfung lässt unbenommen, dass ein gleichzeitig oder später erlassener Bescheid, mit dem der Abgabeanpruch (auch) geltend gemacht wird (Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid zB nach § 95 EStG 1988) seinerseits darauf zu prüfen ist, ob ihm der Eintritt der Verjährung entgegensteht.

Aus dem angefochtenen Bescheid geht auch in keiner Weise hervor, dass es sich um eine hinterzogene Abgabe im Sinn des § 207 Abs. 2 BAO handelte, für welche die Verjährungsfrist zehn Jahre betragen hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedarf das Vorliegen hinterzogener Abgaben mit der Verjährungswirkung des § 207 Abs. 2 BAO konkreter und nachprüfbarer Feststellungen über die Abgabenhinterziehung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0026). Solche Feststellungen hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht getroffen. Dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf die Frage der Verjährung nicht eingegangen ist, würde etwa dann nicht schaden, wenn sie dem Beschwerdeführer eine vorsätzliche Abgabenverkürzung zwar nicht ausdrücklich, wohl aber in ihren insoweit eindeutigen Feststellungen klar erkennbar angelastet und er im Berufungsverfahren keine diesbezüglichen Einwände erhoben hätte (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 5. November 1991, 91/14/0049). Beides trifft im Beschwerdefall jedoch nicht zu. Insbesondere hat der Beschwerdeführer - worauf er in der Beschwerde zutreffend hinweist - in seinem Schriftsatz vom 11. Mai 1999 ausdrücklich den Eintritt der Verjährung angesprochen und den Standpunkt vertreten, die mit 31. Dezember 1997 verjährten Ansprüche könnten mit Abgabenbescheiden vom 27. April 1998 der P. GmbH gegenüber nicht mehr festgesetzt werden, weshalb er mit Bescheid vom 5. Mai 1998 für diese Abgaben nicht mehr zur Haftung herangezogen werden dürfe. Dass er dabei die Erledigungen vom 27. April 1998 als Abgabenbescheide ansprach, während sie wohl als Haftungsbescheide nach § 95 EStG 1988 gedacht waren, kann auf sich beruhen.

Soweit die belangte Behörde in der Gegenschrift "ergänzend auf OZ 13" (der vorgelegten Verwaltungsakten) verweist, ist sie daran zu erinnern, dass eine Begründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 2006, 2002/13/0093), weshalb sich die Prüfung erübrigt, ob aus dem verwiesenen Aktenteil der Umstand der Abgabenhinterziehung ersichtlich wäre und dies ausreichte.

Da die belangte Behörde somit den Beschwerdeführer im Instanzenzug zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen und dabei die Frage der Verjährung in Verkennung der Rechtslage nicht geprüft hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhalts belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 13. September 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2003130012.X00

**Im RIS seit**

09.10.2006

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

© 2025 JUSLINE

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

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