

iVm 80 BAO sowie § 6a KommStG 1993² begründet.³ Danach trifft die „Vertreter“ der AG (= Vorstandsmitglieder, Abwickler) eine subsidiäre Ausfallshaftung für die bei der AG uneinbringlichen Abgaben, soweit die Uneinbringlichkeit der Abgabe die Folge ihrer schuldhaften Pflichtverletzung ist.⁴

3 Voraussetzungen für die Haftung gem § 9 BAO sind

- eine Abgabenforderung gegen den „Vertretenen“, dh gegen die AG,
- die Stellung des Vorstandsmitglieds als „Vertreter“,
- die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung,
- eine Pflichtverletzung des „Vertreters“ (= Vorstandsmitglieds),
- dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und
- die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.⁵

4 Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und für den Rechtswidrigkeitszusammenhang.⁶

5 Die Haftung des Vorstandsmitglieds nach § 9 BAO ist subsidiär und akzessorisch.⁷ Aus dem Wesen dieser Akzessorietät ergibt sich, dass die Haftung für nicht mehr besteht und für nicht mehr begründet werden kann, als der Hauptschuldner (= AG) selbst leisten muss.⁸

B. Uneinbringlichkeit der Abgabe, Ausfallshaftung des Vorstandsmitglieds

6 Die Haftung des Vorstandsmitglieds nach § 9 BAO ist eine Ausfallshaftung.⁹ Voraussetzung für die Haftung des Vorstandsmitglieds ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben bei der AG.¹⁰ Die Uneinbringlichkeit der Abgaben liegt vor, wenn Vollstreck-

2 Mit dem Abgabenverwaltungsreformgesetz (kurz: AbgVRefG) BGBI I 2009/20 wurde in § 6a KommStG 1993 eine spezielle Haftungsbestimmung eingeführt. Gem § 18 Abs 1 FAG 2017 ist für die Regelung der Erhebung und der Verwaltung der Kommunalsteuer die Landesgesetzgebung zuständig, soweit nicht bundesgesetzliche Vorschriften entgegenstehen. § 6a KommStG 1993 entspricht im Wesentlichen der Haftungsnorm des § 7 der früheren Wiener Abgabenordnung (WAO); s dazu ErläutRV 38 BlgNR 24. GP 15.

3 Die Gesetzgebungskompetenz für die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben kommt gem § 7 Abs 6 F-VG 1948 dem Bund zu. Auf dieser verfassungsrechtlichen Grundlage hat der Gesetzgeber mit dem Abgabenverwaltungsreformgesetz durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs der BAO eine weitgehende Vereinheitlichung mit den Landesabgabenordnungen geschaffen. Demnach ist die BAO grundsätzlich auch auf die Erhebung der Landes- und Gemeindeabgaben durch Abgabenbehörden der Länder und Gemeinden anzuwenden.

4 Dazu *J. Reich-Rohrwig*, GmbH I² Rz 2/516ff; VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127; VwGH 19. 12. 1984, 81/11/0119.

5 VwGH 29. 3. 2007, 2005/15/0059; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0006; VwGH 30. 11. 1999, 94/14/0173; VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0145.

6 VwGH 9. 7. 1997, 94/13/0281.

7 VwGH 19. 3. 2015, 2013/16/0200; VwGH 29. 9. 2011, 2011/16/0086; VwGH 2. 8. 1995, 94/13/0095.

8 VwGH 26. 6. 1996, 95/16/0077; VwGH 16. 7. 1996, 95/14/0031; VwGH 20. 11. 1996, 93/15/0006.

9 VwGH 17. 12. 2009, 2009/16/0092; VwGH 5. 7. 2004, 2002/14/0123; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0218; VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153; VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233; VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0129; VwGH 29. 6. 1999, 99/14/0117, ÖStZB 1999, 752.

10 VwGH 5. 7. 2004, 2002/14/0123; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0218; VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153; VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233; VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049 (verst Senat); VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0129; VwGH 9. 4. 1997, 97/13/0020; ebenso bei GmbH & Co KG VwGH 23. 1. 1997, 95/15/0120.

ungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären.¹¹ Für die Ausfallshaltung des Vorstandsmitglieds kommt es nicht darauf an, ob die Abgabenbehörde Executionsmaßnahmen zur Hereinbringung der offenen Abgabenforderungen setzt oder setzte, sondern nur darauf, dass die Abgabenforderungen uneinbringlich geworden sind und dies die Folge der schuldhaften Verletzung der dem Vorstandsmitglied auferlegten Pflichten ist.¹² Aus der Insolvenzeröffnung über das Vermögen der AG allein ergibt sich zwar noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit, diese ist aber jedenfalls anzunehmen, wenn im Lauf des Insolvenzverfahrens feststeht, dass die Abgabenforderung in der Insolvenz mangels ausreichenden Vermögens nicht befriedigt werden kann; diesfalls ist daher kein Abwarten der vollständigen Abwicklung der Insolvenz erforderlich.¹³ Die Abweisung eines Insolvenzantrages über das Vermögen der AG mangels eines die Verfahrenskosten deckenden Vermögens und die Aufhebung der Insolvenz aus diesem Grund erlauben schon vorweg eine Feststellung der Uneinbringlichkeit.¹⁴ Unterlässt es die Finanzbehörde bei Geltendmachung der Abgabenhaftung des Vorstandsmitglieds in der Insolvenz einer AG vor Abschluss des Insolvenzverfahrens konkrete Feststellungen über die Höhe der zu erwartenden Insolvenzquote zu treffen und die Haftung auf den voraussichtlich auch nach Abwicklung des Insolvenzverfahrens verbleibenden uneinbringlichen Teil der Abgabenforderungen zu beschränken, ist der Haftungsbescheid rechtswidrig.¹⁵ Wurde eine Kapitalgesellschaft infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch bereits gelöscht, kann davon ausgegangen werden, dass offene Abgabenschulden bei dieser als Primärschuldnerin nicht mehr ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können.¹⁶ Hingegen setzt die Geltendmachung der Haftung die Vorschreibung der Abgabe gegenüber dem Primärschuldner nicht voraus.¹⁷ Abgabenrechtliche Haftungen haben insoweit keinen bescheidakzessorischen Charakter.¹⁸ Abweichend von § 9 BAO besteht die Haftung nach § 6a Abs 1 KommStG 1993 insoweit, als Abgaben bei den Abgabepflichtigen „infolge schuldhafter Verletzung der ihnen auferlegten abgabenrechtlichen oder sonstigen Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden können, insbesondere im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens“. Gegen § 7 Abs 1 WAO als nahezu gleichlautende, aber nunmehr außer Kraft getretene,¹⁹ Vorschrift bestanden nach VfGH²⁰ aus der Sicht des Gleichheitssatzes und des Legalitätsprinzips keine verfassungsrechtlichen Bedenken.²¹

Waren Abgaben schon im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit uneinbringlich, dann schließt dies die Annahme einer Pflichtverletzung durch den zur Entrichtung der Abgaben Verpflichteten aus.²² Für die Haftung des Vorstandsmitglieds kommt es darauf an, dass das Vorstandsmitglied die Abgabe nicht zu deren Fälligkeitszeitpunkt entrichtet hat, und nicht darauf, dass die

7

11 VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153.

12 VwGH 30. 3. 1987, 86/15/0080 ÖStZB 1987, 546.

13 VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049 (verst Senat); VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233; VwGH 26. 5. 2004, 99/14/0218; VwGH 19. 3. 2002, 98/14/0056; VwGH 29. 5. 2001, 99/14/0277; VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0129; VwGH 26. 6. 1996, 95/16/0077; VwGH 16. 7. 1996, 95/14/0031.

14 VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153; VwGH 24. 10. 2000, 95/14/0090.

15 VwGH 31. 3. 2004, 2003/13/0153; VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233.

16 VwGH 17. 5. 2004, 2003/17/0134 zur WAO.

17 VwGH 22. 10. 2002, 2000/14/0083; VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0138.

18 VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0060; VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0138.

19 Siehe dazu Rz 2.

20 VfGH 4. 12. 1995, B 1404/95.

21 Vgl Ritz, BAO⁶ § 9 Rz 8.

22 VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127; VwGH 15. 12. 1999, 98/13/0060.

zu diesem Zeitpunkt nicht entrichtete Abgabe zu einem späteren Zeitpunkt erst uneinbringlich geworden ist.²³

- 8 Hat die Abgabenbehörde es verabsäumt, nach den Bestimmungen der IO vorgesehene Rechte im Insolvenzverfahren durchzusetzen, kann sie die Abgabenschuldigkeiten nicht beim Vertreter im Wege der Ausfallshaftung einheben.²⁴
- 9 Wurde über das Vermögen des Vorstandsmitglieds persönlich (!) Insolvenz eröffnet und wird er *danach* gem §§ 9, 80 BAO für Abgabenverbindlichkeiten der AG, die *nach* Eröffnung des persönlichen Insolvenzverfahrens entstanden sind, in Anspruch genommen, stellen diese Forderungen weder Masse- noch Insolvenzforderungen dar; sie sind wie andere Ersatzansprüche aus persönlichem rechtswidrigem Verhalten zu behandeln.²⁵

C. Haftung von Vorstandsmitgliedern

- 10 **Beginn und Ende der Pflichten als Vorstandsmitglied:** Die Pflichtenbindung und Haftung beginnen mit der **wirksamen Bestellung** zum Vorstandsmitglied der AG; sie sind von der Eintragung in das Firmenbuch unabhängig.²⁶ Die Pflichtenbindung **endet** mit dem Verlust der Organstellung des Vorstandsmitglieds, sei es durch seine Abberufung, Rücktritt oder Tod. Der Rücktritt des Vorstandsmitglieds einer AG ist als einseitige empfangsbedürftige Erklärung des Vorstandsmitglieds der Gesellschaft gegenüber möglich. Eine solche Niederlegung wirkt unabhängig von der Eintragung im Firmenbuch.²⁷ Auch wenn ein Vorstandsmitglied in eine „entmachtete bzw handlungsunfähige Situation“ versetzt worden ist und seinen Rücktritt gegenüber dem Firmenanwalt erklärt hat, haftet er auch nach dieser „Entmachtung“ und Rücktrittserklärung bis zu der gehörigen Erklärung seines Rücktrittes gegenüber dem Aufsichtsrat der AG weiter für die Abgaben der Gesellschaft, wenn er seine (rechtswidrige) „Entmachtung“ nicht im Rechtsweg abgestellt hat.²⁸ Die Erlassung eines Haftungsbescheides an ein Vorstandsmitglied der AG ist auch nach Beendigung seiner gesellschaftsrechtlichen Funktion möglich. Maßgeblich ist die Pflichtverletzung und Verwirklichung des Haftungstatbestandes während der gesellschaftsrechtlichen Funktionsperiode²⁹. Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene (= AG) die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung hatte und ob den Vertreter (= Vorstandsmitglied) die abgabenrechtliche Pflicht getroffen hat, und der daher für die Haftung des Vertreters gem § 9 Abs 1 BAO ausschlaggebend ist, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Bestimmungen zu entrichten gewesen wären.³⁰
- 11 Ein Vorstandsmitglied, das namens der von ihm vertretenen AG über fällige Abgabenschulden eine Ratenvereinbarung abgeschlossen hat, haftet auch nach seiner Abberufung als Vorstandsmitglied noch für diese Abgaben, wenn die Ratenvereinbarung von der Gesellschaft nicht eingehalten wird, auch dann, wenn es nach seiner Abberufung nur mehr über eine geringe Invaliditätspension verfügt.³¹

23 VwGH 23. 6. 2009, 2007/13/0017.

24 VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0095.

25 OGH 16. 2. 2012, 6 Ob 231/11f.

26 VwGH 7. 12. 2000, 2000/16/0601.

27 VwGH 11. 3. 2010, 2010/16/0028; VwGH 23. 1. 1997, 95/15/0163.

28 VwGH 2. 7. 2002, 96/14/0068.

29 VwGH 16. 12. 1999, 97/15/0051.

30 VwGH 25. 4. 2016, Ra 2015/16/0139; VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0269.

31 VwGH 26. 6. 2002, 97/13/0009.

Bei der AG & Co KG ist es der Vorstand der Komplementär-AG, den die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen der KG und die Haftung daraus trifft.³² 12

Im **Insolvenzverfahren** (wohl ausgenommen solche mit Eigenverwaltung) treffen den Insolvenzverwalter die abgabenrechtlichen Pflichten als „Vertreter“; allerdings in Bezug auf vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandene Abgabenforderungen nur nach Maßgabe der IO.³³ 13

Faktische Untätigkeit des Vorstandsmitglieds: Für das Verschulden iSd abgabenrechtlichen Vorschriften ist nicht maßgeblich, ob das Vorstandsmitglied seine Funktion tatsächlich ausgeübt hat, sondern ob dieses zum Vorstandsmitglied bestellt war und ihm daher die Ausübung der Funktion obliegen wäre.³⁴ Die faktische Nichtausübung der Vorstandstätigkeit (Strohmann-Vorstand) entlastet daher nicht.³⁵ Bei Übernahme seiner Funktion muss sich das Vorstandsmitglied darüber informieren, ob und in welchem Ausmaß die von ihm nunmehr vertretene AG bisher ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist.³⁶ Ein Vorstandsmitglied haftet daher auch für die vor seiner Bestellung zum Vorstandsmitglied entstandenen Abgabenschulden, wenn es sich bei Übernahme seiner Funktion nicht darüber informiert, inwieweit die AG ihren steuerlichen Verpflichtungen nachgekommen ist.³⁷ Die Haftung erstreckt sich vor allem auf Abgaben, deren Zahlungsstermin in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Sie besteht aber auch für die noch offenen Abgabenschuldigkeiten, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten erst mit deren Abstattung endet.³⁸ Die AG bleibt nämlich verpflichtet, Abgabenschuldigkeiten, mit deren Abfuhr oder Einzahlung sie in Rückstand geraten ist, zu erfüllen, und zur Erfüllung dieser Verpflichtung ist das Vorstandsmitglied der AG verhalten.³⁹ Ein Vorstandsmitglied kann bei schuldhafte Verletzung seiner Vorstandspflicht hinsichtlich Abgabeberechnung und -entrichtung auch hinsichtlich jener Abgaben herangezogen werden, die vor seiner Bestellung fällig, aber nicht entrichtet wurden.⁴⁰ Eine **Pflicht zur Prüfung der gesamten Buchhaltung** zur Feststellung allfälliger unrichtiger Abgabenerklärungen aus der Zeit vor **Übernahme der Vorstandsfunktion** besteht jedoch nicht.⁴¹

Zur Haftung des **faktischen Vorstandsmitglieds** für Abgabenverbindlichkeiten der AG siehe den am 1. 1. 2013 in Kraft getretenen § 9a BAO: Danach sind Personen, soweit sie „auf die Erfüllung der (abgabenrechtlichen) Pflichten der Abgabepflichtigen und“ auf die Vorstandsmitglieder und Abwickler der AG „tatsächlich Einfluss nehmen“, verpflichtet, „diesen Einfluss dagehend auszuüben, dass diese (abgabenrechtlichen) Pflichten erfüllt werden“. Diese „Personen haften für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebbracht

32 VwGH 23. 4. 2008, 2006/13/0053; VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0269; VwGH 23. 1. 1997, 96/15/0107; VwGH 25. 1. 2006, 2001/14/0126; VwGH 14. 1. 2003, 97/14/0176; VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0129.

33 Vgl VwGH 30. 7. 2002, 96/14/0105.

34 VwGH 30. 3. 2006, 2003/15/0080; VwGH 6. 7. 2006, 2006/15/0030.

35 VwGH 14. 12. 2006, 2006/14/0044.

36 VwGH 20. 11. 2014, Ro 2014/16/0019; VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208; VwGH 24. 1. 2013, 2012/16/0100; VwGH 9. 11. 2011, 2011/16/0079; VwGH 20. 1. 2010, 2009/13/0019; VwGH 19. 4. 2006, 2003/13/0111.

37 VwGH 24. 2. 2010, 2006/13/0094.

38 VwGH 7. 12. 2000, 2000/16/0601.

39 VwGH 20. 11. 2014, Ro 2014/16/0019; VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208; VwGH 20. 11. 2014, Ro 2014/16/0019.

40 VwGH 17. 12. 2002, 98/17/0250.

41 VwGH 28. 2. 2014, 2012/16/0101, 0102; vgl auch Ginthör/Elhenický, GES 2014, 522.

werden können.⁴² Die Haftungsvorschrift des § 9 BAO für Vorstandsmitglieder (Abwickler) der AG als abgabenrechtliche „Vertreter“ gilt sinngemäß.⁴³

- 16 Soweit das Vorstandsmitglied lediglich die Stellung eines Insolvenzantrages für die AG übernimmt und dann sein Vorstandsmandat sofort beendet, kann dies schon mangels Kausalität für die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht zur Haftung iSd § 9 BAO führen, zumal die Vermögenslosigkeit der AG zu diesem Zeitpunkt außer Streit steht.⁴⁴
- 17 Mit der Bestellung einer Person zum Vorstandsmitglied wird dieser Person auch die Pflicht zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Vorschriften übertragen. Das Vorstandsmitglied hat insb dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft entrichtet werden.⁴⁵
- 18 Zur Haftungsanspruchnahme genügt der Vorwurf bloßen – vom Vorstandsmitglied zu widerlegenden – Verschuldens, sohin auch leichte Fahrlässigkeit.⁴⁶
- 19 Vermögens- und Arbeitslosigkeit des Vorstandsmitglieds schließen seine Haftung nicht aus,⁴⁷ zumal es eine allfällige (zur Zeit der Erlassung des Haftungsbescheides bestehende) Uneinbringlichkeit beim Haftenden auch nicht ausschließt, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben führen können.⁴⁸

D. Verstoß gegen abgabenrechtliche Pflichten, Verschulden, Behauptungs- und Beweislast

- 20 Die Vorstandsmitglieder als „Vertreter“ der AG haben gem § 80 Abs 1 BAO alle spezifisch abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die die AG treffen.⁴⁹
- 21 Zum besseren Verständnis ist Folgendes vorauszuschicken:
 - **Im Allgemeinen** – insb hinsichtlich **Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer**, Kommunalsteuer, Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (Rz 32) – trifft das Vorstandsmitglied (nur) die Pflicht zur **Gleichbehandlung der Abgabenschulden der AG** mit den übrigen Verbindlichkeiten der AG. Das heißt das Vorstandsmitglied darf andere Verbindlichkeiten der AG nicht bevorzugt befriedigen und es darf die Abgabenverbindlichkeiten nicht schlechter stellen; hat das Vorstandsmitglied nicht ausreichende Geldmittel der AG zur Verfügung, um alle Verbindlichkeiten zu tilgen, so ist es verpflichtet, die Abgabenverbindlichkeiten zumindest mit der selben Quote wie alle sonstigen Verbindlichkeiten, also quotenmäßig, zu befriedigen. Tilgt es vorzugsweise nur einzelne andere Verbindlichkeiten der AG, so haftet das Vorstandsmitglied dem Finanzamt gegenüber für jene *Teilbeträge(!)* der

42 Vgl dazu auch § 6a Abs 2 und 3 KommStG 1993 der bei der Einführung des § 9a BAO als Vorbild diente, s dazu ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 55.

43 Ritz, BAO⁵ § 9a Rz 1; UFS Wien 30. 11. 2012, RV/1669-W/12 AFS 2013, 16 (*Endfellner*); UFS Wien 8. 4. 2013, RV/0761-W/13 ecolex 2013/461, 1116 (zust Althuber); Ruhm, ZFR 2012/145; Pinetz, SWK 2014, 1113; Althuber/Twardosz, RdW 2013/104, 112; Ehrke-Rabel, ÖStZ 2012/983, 546 (552).

44 VwGH 23. 1. 1997, 95/15/0163.

45 VwGH 31. 1. 2001, 95/13/0261.

46 VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0137.

47 Vgl VwGH 28. 4. 2009, 2006/13/0197.

48 VwGH 12. 10. 2009, 2009/16/0085; VwGH 8. 7. 2009, 2009/15/0013; VwGH 28. 5. 2008, 2006/15/0007.

49 Siehe dazu J. Reich-Rohrwig, GmbHR I² Rz 2/529; VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049. Wird ein Vorstandsmitglied zur Haftung herangezogen, dann kann die Behörde mangels eines vom Vertreter vorgebrachten Entlastungsbeweises dessen Verschulden an der Pflichtverletzung annehmen und davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der AG war: VwGH 23. 3. 2010, 2010/13/0042; VwGH 8. 10. 1998, 98/15/0124.

Abgabenforderung, die das Finanzamt bei Gleichbehandlung aller Gläubiger der AG – also bei deren quotenmäßiger Befriedigung – mehr bezahlt erhalten hätte.

- Bei im Abzugsweg einzubehaltenden Abgaben – nämlich Lohnsteuer (§§ 79, 82 ff EStG), Kapitalertragsteuer (§§ 93 ff EStG) und anderen im Abzugsweg einzubehaltenden Steuern (vgl §§ 98 ff EStG; dazu s Rz 51) – erstreckt sich die abgabenrechtliche Haftung des Vorstandsmitglieds hingegen nicht nur auf die dem Finanzamt entgangene quotenmäßige Zahlung, wie sie bei gleichmäßiger Berücksichtigung aller Gläubiger der AG an das Finanzamt entrichtet worden wäre, sondern auf die vom Vorstandsmitglied von der an den Empfänger geleisteten Zahlung pflichtwidrig nicht einbehaltene und nicht abgeführt Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer oder sonstige Abzugssteuer.

Die Haftung des Vorstandsmitglieds besteht in allen Fällen nur im Falle seines rechtswidrigen und schuldhaften Verhaltens; dies wird im Folgenden detailliert erörtert:

Für die Haftung des Vorstandsmitglieds im Allgemeinen – insb für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kommunalsteuer⁵⁰ und Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds – gilt Folgendes:

Verschulden des Vorstandsmitglieds, Beweislast: Nach stRsp des VwGH ist es Aufgabe des Vorstandsmitglieds gegenüber dem Finanzamt, darzutun, weshalb es den auferlegten Pflichten nicht entsprochen hat, insb nicht Sorge tragen konnte, dass die AG die angefallenen Abgaben entrichtet. Andernfalls darf die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen.⁵¹ Hat das Vorstandsmitglied schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Entrichtung der Abgaben aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.⁵² IdR wird nämlich – so der VwGH – nur das Vorstandsmitglied jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der AG haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.⁵³ Dem Vorstandsmitglied obliegt es auch, entsprechende **Beweisvorsorge** zu treffen, etwa durch das Erstellen und Aufbewahren von Ausdrucken. Es ist ihm nämlich schon im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, jene Information zu sichern, die ihm im Falle der Inanspruchnahme die Erfüllung der Darlegungspflicht ermöglichen.⁵⁴ Dabei sind die erforderlichen Unterlagen spätestens bei Erkennen der Zahlungspflicht durch erstinstanzliche Vorschreibung der Anzeigenabgaben zu sichern.⁵⁵ Aufgabe des Vorstandsmitglieds ist es, im Verwaltungsverfahren allfällig vorliegende Gründe aufzuzeigen, die ihn daran gehindert haben, die Abgabenschulden am oder nach dem Fälligkeitstag zu begleichen; es hat darzustellen, dass ab dem Zeitpunkt, an welchem die von der Haftungsinspruchnahme erfassten Abgaben fällig geworden sind, die AG keine Geldmittel mehr hat-

50 VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0213; VwGH 19. 3. 2015, 2011/16/0188; VwGH 20. 11. 2014, Ro 2014/16/0019; VwGH 28. 2. 2014, 2012/16/0039; VwGH 18. 3. 2013, 2011/16/0187; VwGH 29. 5. 2013, 2010/16/0019, 0020.

51 So etwa VwGH 19. 5. 2015, 2013/16/0016; VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127; VwGH 14. 12. 2006, 2006/14/0044; VwGH 23. 3. 2010, 2010/13/0042; VwGH 8. 10. 1998, 98/15/0124.

52 VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0213; VwGH 19. 5. 2015, 2013/16/0016; VwGH 28. 6. 2012, 2011/16/0148; VwGH 18. 3. 2013, 2011/16/0187; VwGH 29. 1. 2015, 2011/16/0136; VwGH 29. 5. 2013, 2010/16/0019, 0020; VwGH 6. 7. 2006, 2006/15/0032; VwGH 19. 4. 2006, 2003/13/0111; VwGH 9. 8. 2001, 98/16/0348; VwGH 7. 6. 2001, 98/15/0075; VwGH 9. 7. 1997, 94/13/0281.

53 VwGH 29. 6. 1999, 99/14/0128; zur Begründung der Beweislastumkehr mit § 1298 ABGB vgl VwGH 25. 1. 2000, 94/14/0031.

54 VwGH 19. 5. 2015, 2013/16/0016; VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0123; VwGH 18. 3. 2013, 2011/16/0187; VwGH 29. 5. 2013, 2010/16/0019, 0020; VwGH 27. 9. 2012, 2009/16/0181; VwGH 25. 11. 2009, 2008/15/0263; aA J. Reich-Rohrwig/Zimmermann, ecolex 2014, 964.

55 VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0123; VwGH 28. 2. 2014, 2012/16/0001.

te.⁵⁶ Diese Darlegungspflicht besteht auch dann, wenn das Vorstandsmitglied seine Vertretertätigkeit bereits beendet hat.⁵⁷ Damit das Vorstandsmitglied seine qualifizierte Behauptungs- und Konkretisierungslast erfüllt, ist die Darstellung der konkreten finanziellen Situation der AG und ihrer Gebarung im fraglichen Zeitraum erforderlich.⁵⁸ ME überspannt diese Judikatur des VwGH die Beweislast des Vorstandsmitglieds: wie soll es denn dieser Beweislast nachkommen, wenn es keinen Zugang zu den Geschäftsbüchern hat, weil diese etwa beim Insolvenzverwalter lagern oder von diesem bereits vernichtet wurden? ME muss hier die Abgabenbehörde mit den ihr zustehenden Zwangsmitteln tätig werden, um – wenn das ausgeschiedene Vorstandsmitglied entsprechendes Sachverhaltsvorbringen erstattet – die tatsächlichen Verhältnisse und den Sachverhalt zu erheben.⁵⁹

Verbot der Benachteiligung des Abgabengläubigers; Gleichbehandlungspflicht: Das Vorstandsmitglied haftet für nicht entrichtete Abgaben der AG auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, es weist nach, dass es die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten der AG. Das Vorstandsmitglied darf Abgabenschulden daher nicht schlechter behandeln als die übrigen aus dem von ihm verwalteten Vermögen zu begleichenden Schulden (**Gleichbehandlungsgrundsatz**⁶⁰). Hingegen verlangen die Abgabenvorschriften *nicht*, dass der Abgabengläubiger vor allen übrigen Gläubigern vorzugsweise befriedigt wird.⁶¹ Kann das zur Abgabenhaftung herangezogene Vorstandsmitglied nicht nachweisen, dass die vorhandenen liquiden Mittel anteilig für die Begleichung der Verbindlichkeiten der AG verwendet wurden, liegt eine schuldhafte Pflichtverletzung vor.⁶² Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern das zur Haftung herangezogene Vorstandsmitglied hat das Fehlen ausreichender Mittel der AG nachzuweisen.⁶³ Keine schuldhafte Pflichtverletzung besteht jedoch bei Nichtentrichtung jener Abgaben, deren gesetzliche Fälligkeit nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit liegt.⁶⁴

- 24** Das Vorstandsmitglied haftet nicht für sämtliche Abgabenschulden der AG in voller Höhe, sondern nur im Umfang der **Kausalität** zwischen seiner schuldhaften Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben.⁶⁵ Reichten die liquiden Mittel der AG nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet das Vorstandsmitglied nur deswegen, weil es die Abgabenfor-

56 VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127.

57 So VwGH 23. 3. 2010, 2010/13/0042; 2010/13/0044.

58 VwGH 23. 8. 2016, Ra 2016/16/0063; VwGH 23. 6. 2009, 2007/13/0017; VwGH 26. 6. 2007, 2006/13/0086.

59 Zur Beweislast s § 84 Rz 445 ff; J. Reich-Rohrwig/Zimmermann, ecolex 2014, 964.

60 VwGH 19. 5. 2015, 2013/16/0016; VwGH 28. 4. 2011, 2011/16/0084; VwGH 29. 4. 2010, 2008/15/0085; VwGH 6. 7. 2006, 2006/15/0032; VwGH 19. 4. 2006, 2003/13/0111; VwGH 14. 12. 2005, 2002/13/0196; VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0189; VwGH 29. 3. 2001, 2000/14/0149; VwGH 27. 1. 2000, 97/15/0191; VwGH 28. 4. 1999, 98/13/0004, 0005; VwGH 30. 4. 1999, 98/13/0074.

61 VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0278; VwGH 17. 8. 1998, 98/17/0038.

62 So VwGH 2. 9. 2009, 2008/15/0201.

63 So VwGH 28. 5. 2008, 2006/15/0322; VwGH 18. 10. 2007, 2006/15/0073; VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0233; VwGH 26. 4. 2006, 2001/14/0206; VwGH 3. 11. 2005, 2004/15/0015; VwGH 15. 6. 2005, 2005/13/0048; VwGH 17. 12. 2002, 2002/17/0151; VwGH 29. 5. 2001, 99/14/0277; VwGH 16. 12. 1999, 96/15/0104; VwGH 28. 4. 1999, 98/13/0004, 0005, ÖStZB 1999, 660.

64 VwGH 25. 4. 2016, Ra 2015/16/0139.

65 VwGH 24. 6. 2010, 2009/16/0206; VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127; VwGH 23. 4. 2008, 2004/13/0142.

derungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich seine Haftung auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vorstandsmitglieds tatsächlich erhalten hat.⁶⁶ Das Vorstandsmitglied kann nicht zur Haftung für den gesamten Abgabenrückstand herangezogen werden, wenn die liquiden Mittel nicht ausreichen konnten, bei gleichmäßiger Befriedigung aller Schulden der AG den gesamten Abgabenrückstand zu zahlen.⁶⁷ Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vorstandsmitglied.⁶⁸ Auf dem Vorstandsmitglied lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote.⁶⁹ Vermag das Vorstandsmitglied nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet es nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung.⁷⁰ Wird dieser Nachweis nicht angereten, kann das Finanzamt das Vorstandsmitglied zur Gänze zur Haftung für die uneinbringliche Abgabe heranziehen.⁷¹ Wird dem Vorstandsmitglied jedoch **keine monatliche Aufgliederung** der in Haftung gezogenen Abgaben von der Abgabenbehörde übermittelt, wird das Vorstandsmitglied in diesem Fall nicht in die Lage versetzt, die geforderte nach Monaten gegliederte Liquiditätsaufstellung vorzulegen und die auf die Abgabengläubiger fallende Quote zu berechnen.⁷² Auch wenn es der Abgabenbehörde nicht möglich sein sollte, eine entsprechende Aufgliederung zu erstellen, so dürfte dieser Umstand dem Vorstandsmitglied nicht zum Nachteil gereichen. Vielmehr hätte die Behörde dies bei ihrer Ermessensübung berücksichtigen müssen.⁷³

Eine Benachteiligung des Abgabengläubigers liegt vor, wenn Schuldtilgungen, erfolgen sie auch in Form der Abtretung von Forderungen, nur hinsichtlich anderer als der Abgabenschulden durchgeführt werden.⁷⁴ 25

Wird ein Vorstandsmitglied zur Haftung herangezogen, so kann es sich bei der Darlegung, warum eine Benachteiligung des Abgabengläubigers nicht vorliegen soll, nicht auf eine abgelaufene Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO berufen. Vielmehr ist es ihm im Hinblick auf seine mögliche Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger zumutbar, sich – spätestens dann, wenn im Zeitpunkt der Beendigung seiner Organitätigkeit fällige Abgabenschuldigkeiten unberichtigt aushalten – jene Informationen zu sichern, die ihm die Erfüllung seiner Darlegungspflicht ermöglichen. Diese Darlegungspflicht trifft nämlich auch solche Haftungspflichtige, die im Zeitpunkt der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft nicht mehr deren Organmitglieder sind.⁷⁵ 26

⁶⁶ VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127.

⁶⁷ VwGH 28. 4. 2009, 2004/13/0067.

⁶⁸ VwGH 24. 2. 2011, 2009/16/0108.

⁶⁹ VwGH 25. 4. 2005, 2005/17/0034, 0035 (AW 2005/17/0013, 0014); VwGH 14. 12. 2005, 2002/13/0196; VwGH 19. 1. 2005, 2004/13/0156; VwGH 26. 11. 2002, 2000/15/0081; VwGH 9. 11. 2000, 2000/16/0336.

⁷⁰ VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127; VwGH 22. 4. 2009, 2008/15/0283; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0115.

⁷¹ VwGH 29. 3. 2001, 2000/14/0149; VwGH 7. 6. 2001, 98/15/0075; VwGH 9. 11. 2000, 2000/16/0336.

⁷² VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0208; VwGH 27. 9. 2012, 2009/16/0181; vgl auch VwGH 22. 4. 2015, 2013/16/0213.

⁷³ VwGH 27. 9. 2012, 2009/16/0181.

⁷⁴ VwGH 29. 3. 2007, 2005/15/0116; VwGH 13. 3. 1997, 96/15/0128.

⁷⁵ VwGH 28. 10. 1998, 97/14/0160.

- 27** Erbringt das Vorstandsmitglied keinen Nachweis, dass keine liquiden Mittel vorhanden waren oder welcher Betrag aus vorhandenen Mitteln bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, kann ihm die uneinbringliche Abgabe zur Gänze auch dann vorgeschrieben werden, wenn alle innerhalb des Zeitraums von 60 Tagen vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der AG geleisteten Zahlungen nach § 30 Abs 1 IO anfechtbar gewesen wären. Denn ob bzw inwieweit vom Vorstandsmitglied geleistete Zahlungen nach den Bestimmungen der IO rechtsunwirksam bzw anfechtbar gewesen wären, ist ausschließlich im Insolvenzverfahren zu prüfen. Die im Abgabenverfahren zu prüfende Frage, ob andere andrängende Gläubiger begünstigt worden sind, bleibt davon unberührt.⁷⁶
- 28** Nach der Judikatur werden in die **Gleichbehandlungspflicht** auch Zahlungen, die das Vorstandsmitglied für Bargeschäfte (zB Materialeinkauf) leistet, miteinbezogen.⁷⁷ Auch bei Zugum-Zug-Geschäften und bei Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, muss das zur Abgabenhaftung herangezogene Vorstandsmitglied den Nachweis der Gleichbehandlung der Gläubiger erbringen.⁷⁸ Verwendet der Abgabenpflichtige Betriebseinnahmen dazu, Lieferanten sofort bar zu bezahlen, lässt nicht schon die Tatsache, dass auch Abgaben teilweise befriedigt wurden, auf eine aliquote Befriedigung des Abgabengläubigers schließen.⁷⁹ Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil die AG überhaupt keine liquiden Mittel hat, so trifft das Vorstandsmitglied kein Verschulden iSd § 9 Abs 1 BAO.⁸⁰ Ein Verschulden am Unterlassen der Tilgung fälliger Abgabenschulden kann nur bei Fehlen liquider Mittel, nicht schon bei bloßem Fehlen von Einnahmen verneint werden.⁸¹ Das Vorstandsmitglied trifft daher lediglich die Pflicht, für die Abgabenentrichtung aus den *vorhandenen* Mitteln der AG zu sorgen und es kann ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass es keinen Kredit zur Entrichtung der fälligen Abgabe aufgenommen hat.⁸² Ein Verschulden des Vorstandsmitglieds am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der AG ist für die abgabenrechtliche Haftung ebenso wenig von Bedeutung wie ein Verstoß gegen die Pflicht, rechtzeitig einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der AG zu stellen.⁸³ Die Bestimmung des § 69 Abs 2 IO in Gestalt der dort normierten 60-Tagesfrist für den Antrag auf Insolvenzeröffnung befreit das Vorstandsmitglied nicht vom Vorwurf der die Abgabenhaftung auslösenden schuldhaften Pflichtverletzung gegenüber der Abgabenbehörde.⁸⁴ Im Unterbleiben der Einforderung der Aktieneinlagen von den Aktionären durch den Vorstand ist keine seine Haftung für Abgabenschulden auslösende Pflichtverletzung zu erblicken.⁸⁵ Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Vorstands im Abgabenverfahren bedeutet aber nicht, dass die **Behörde** von jeder **Ermittlungspflicht** entbunden wäre; entspricht das Vorstandsmitglied seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann liegt es an der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise vom Vor-

76 VwGH 23. 11. 2004, 2001/15/0108; VwGH 25. 9. 2001, 96/14/0057; VwGH 22. 9. 1999, 94/15/0158.

77 VwGH 30. 10. 2001, 98/14/0142; VwGH 19. 4. 2006, 2003/13/0111; VwGH 27. 4. 2005, 2004/14/0030, ÖStZB 2005/605, 708.

78 So VwGH 9. 11. 2011, 2011/16/0064; VwGH 28. 4. 2011, 2011/16/0084.

79 VwGH 28. 5. 2008, 2006/15/0322.

80 VwGH 21. 12. 2007, 2007/17/0204; VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049 (verst Senat); vgl VwGH 7. 12. 2000, 2000/16/0601, wonach der Vertreter keine abgabenrechtliche Pflicht verletzt.

81 VwGH 19. 11. 1998, 98/15/0159.

82 VwGH 26. 6. 2007, 2004/13/0032.

83 VwGH 12. 10. 2009, 2009/16/0085; VwGH 22. 9. 1999, 96/15/0049 (verst Senat); VwGH 30. 1. 2003, 2000/15/0086; VwGH 26. 11. 2002, 2000/15/0081.

84 VwGH 25. 1. 2006, 2001/14/0126.

85 VwGH 24. 9. 2002, 2000/14/0081.

standsmitglied abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen.⁸⁶ Bei Unterbleiben einer Mitwirkung des Vorstandsmitglieds besteht eine **Ermittlungspflicht der Behörde** etwa dann, wenn sich aus dem Akteninhalt deutliche Anhaltspunkte für das Fehlen der Mittel zur Abgabenentrichtung ergeben.⁸⁷

Bei Abgaben, welche der Abgabenschuldner selbst zu berechnen und abzuführen hat, bestimmt sich der Zeitpunkt, ab dem zu beurteilen ist, ob das Vorstandsmitglied seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkam und ob die AG die für die Abgabenentrichtung liquiden Mittel hatte, danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften, somit bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung, zu entrichten gewesen wären.⁸⁸ Verdeckte Gewinnausschüttungen sind in dem Jahr, in dem sie vorgenommen wurden, rückgängig zu machen, damit dies steuerlich berücksichtigt werden kann; andernfalls trifft den Vorstand die persönliche Haftung für die nicht abgeführt KESt.⁸⁹

Auf die **Umsatzsteuer** findet der allgemeine Grundsatz Anwendung, dass das Vorstandsmitglied die Abgabenforderungen bei der Verfügung über die vorhandenen Mittel nicht benachteiligen darf.⁹⁰ Bei Nichtentrichtung der von der AG geschuldeten Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob ausreichende Mittel der AG zur Bezahlung zur Verfügung standen; ist dies nicht der Fall, so kann dies eine für die Uneinbringlichkeit kausale schuldhafte Verletzung der Abfuhrpflicht des Vorstandsmitglieds ausschließen.⁹¹ Seit dem Erk des verst Sen vom 18. 10. 1995⁹² ist das Verschulden im Zusammenhang mit der USt wie bei anderen Abgaben (mit Ausnahme im Abzugsweg einzubehaltender Abgaben, wie der LSt und der KESt) zu beurteilen.⁹³

Bei Nachforderungen der **Körperschaftsteuer**, die auf einer Schätzung wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen beruhen, kann die schuldhafte Pflichtverletzung nicht in der unterlassenen Erhöhung der Vorauszahlungen liegen, da aus den Bestimmungen des § 24 Abs 3 Z 1 KStG iVm § 45 Abs 1 und 4 EStG eine Verpflichtung des Abgabepflichtigen zur Anpassung der Vorauszahlungen nicht zu entnehmen ist.⁹⁴

Für **Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds** und dessen Zuschläge kommt es auf die Gleichbehandlung mit den anderen Verbindlichkeiten der AG an.⁹⁵

86 VwGH 23. 8. 2016, Ra 2016/16/0063; VwGH 25. 3. 2010, 2009/16/0104; VwGH 16. 12. 2009, 2009/15/0127; VwGH 20. 9. 2006, 2001/14/0202; VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0013; VwGH 24. 10. 2005, 2005/13/0011; VwGH 15. 2. 2006, 2002/13/0093; VwGH 13. 4. 2005, 2004/13/0160; VwGH 27. 4. 2005, 2004/14/0030; VwGH 28. 11. 2002, 2002/13/0151; VwGH 29. 3. 2001, 2000/14/0149; VwGH 20. 4. 1999, 94/14/0147.

87 VwGH 30. 9. 2004, 2003/16/0080; VwGH 20. 11. 1996, 94/15/0127.

88 VwGH 24. 2. 2010, 2008/13/0228; VwGH 27. 1. 2000, 97/15/0191; VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0137; VwGH 27. 4. 2000, 98/15/0003; VwGH 27. 1. 2000, 97/15/0191; VwGH 17. 8. 1998, 98/17/0038; VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0269.

89 VwGH 25. 11. 2009, 2007/15/0196; zur daraus resultierenden zivilrechtlichen Haftung des Vorstands OGH 29. 5. 2017, 6 Ob 99/17 b AnwBl 2017/70 (*Saurer*).

90 VwGH 20. 11. 1996, 94/15/0127.

91 VwGH 23. 1. 1997, 95/15/0121; VwGH 23. 1. 1997, 95/15/0120.

92 VwGH 18. 10. 1995, 91/13/0037, 0038 (verst Senat).

93 VwGH 16. 2. 2000, 95/15/0046; VwGH 23. 4. 1998, 95/15/0145; VwGH 26. 11. 1997, 95/13/0111; VwGH 23. 1. 1997, 95/15/0121; VwGH 20. 11. 1996, 94/15/0127; VwGH 20. 11. 1996, 93/15/0129; VwGH 17. 12. 1996, 94/14/0148.

94 UFS Wien 8. 3. 2010, RV/2811-W/09 GBU 2010/07-08/09 (*Reich-Rohrwig/Maier*).

95 VwGH 25. 1. 2000, 96/14/0080.