



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 6. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 30. Juni 2003 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 30. Juni 2003 wurde der Berufungswerber (Bw.) gemäß § 9 BAO iVm. § 80 BAO als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. X-GmbH im Ausmaß von € 44.104,26 in Anspruch genommen, und zwar für Umsatzsteuer 1998 in Höhe von € 35.410,48, Lohnsteuer 1997 in Höhe von € 1.493,21, Dienstgeberbeiträge 1997 in Höhe von € 206,03, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 1997 in Höhe von € 24,27, Lohnsteuer 1998 in Höhe von € 3.906,89, Dienstgeberbeiträge 1998 in Höhe von € 767,43, Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 1998 in Höhe von € 64,68, Lohnsteuer 1999 in Höhe von € 1.936,73, Dienstgeberbeiträge 1999 in Höhe von € 263,80 und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 1999 in Höhe von € 30,74.

Neben Zitierung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen wurde dazu seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet habe, für diese Abgaben hafte, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebracht werden könnten und er nicht beweise, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet worden seien.

Der Bw. sei im Zeitraum von Februar 1998 bis dato unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer (GF) der Fa. X-GmbH, also einer juristischen Person gewesen und daher

gemäß § 18 GmbHG zu deren Vertretung berufen gewesen. Er sei somit auch verpflichtet gewesen, die Abgaben aus deren Mittel zu bezahlen.

Aus der Bestimmung des § 21 Abs. 1 UStG leite sich der Fälligkeitstag Umsatzsteuervorauszahlungen ab, bis zu welchem die Umsatzsteuer selbst zu berechnen und abzuführen sei. Die im Haftungsbescheid ausgewiesene Umsatzsteuer sei jedoch vom Bw. nicht entrichtet worden.

In diesem Zusammenhang werde auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach es Sache des GF sei, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert hätten, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gemäß § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden dürfe. Demnach hafte der GF für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschuldigkeiten daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten.

Hinsichtlich der Heranziehung zur Haftung für ausstehende Lohnsteuer sei festzuhalten, dass gemäß § 78 Abs. 1 EStG der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten habe. Es wäre die Pflicht des Bw. gewesen, für eine zeitgerechte Lohnsteuerabfuhr Sorge zu tragen. Er hingegen habe die Abfuhr der angeführten fälligen Lohnsteuerbeträge unterlassen. Es werde in diesem Zusammenhang hervorgehoben, dass der Arbeitgeber gemäß § 78 Abs. 3 EStG für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen würden, er verpflichtet sei, die Lohnsteuer von den tatsächlich zur Auszahlung gelangten niedrigeren Beträgen zu berechnen einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung sei jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Die Schuldhaftigkeit sei damit zu begründen, dass durch das pflichtwidrige Verhalten des Bw. als Vertreter der Gesellschaft die Uneinbringlichkeit eingetreten sei. Weiters sei der Bw. seiner Verpflichtung, Behauptungen und Beweisanbote zu seiner Entlastung darzutun, nicht nachgekommen.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren sei der Abgabengrundstand bei der Primärschuldnerin uneinbringlich geworden. Auf Grund der bisher durchgeföhrten Erhebungen sowie Vollstreckungshandlungen sei festgestellt worden, dass der Abgabengrundstand bei der Primärschuldnerin uneinbringlich sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 6. August 2003, mit welcher die Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides begehrt wird.

Zur Begründung führt der Bw. aus, dass er nach diversen Erhebungen festgestellt habe, dass es sich beim Umsatzsteuerrückstand von € 36.410,48 um eine Steuernachzahlung handle, welche dem Umsatzsteuerjahresbescheid 1998 entstamme. Diese Nachzahlung sei deswegen entstanden, da erst im Rahmen der Bilanzerstellung des Jahres 1998 ersichtlich geworden sei, dass diverse Weiterverrechnungen an verbundene Unternehmen noch vorzunehmen gewesen wären. Wie aus den Akten ersichtlich sein müsste, habe der Bw. als zuständiger GF für die Abfuhr und Abgabe sämtlicher Umsatzsteuerzahlungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 1-12/1998 Sorge getragen. Erst bei Erstellung der Bilanzen bzw. der Jahresumsatzsteuererklärung 1998 sei es zu der oben angeführten Nachzahlung bzw. Nachmeldung gekommen. Der Bw. habe daher seiner Sorgfaltspflicht als GF Rechnung getragen, in dem die Bilanzen bzw. Steuererklärungen des Jahres 1998 vollständig dem Finanzamt übermittelt worden seien. Eine schuldhafte Pflichtverletzung seinerseits könne daher absolut nicht gegeben sein. Des Weiteren verweise er darauf, dass ihm der entsprechende Umsatzsteuerbescheid 1998 niemals zugestellt worden sei und er daher auch für die Bezahlung nicht Sorge tragen hätte können.

§ 9 BAO erfordere jedoch zur Geltendmachung der persönlichen Haftung, dass eine Pflichtverletzung zur Uneinbringlichkeit geführt habe. Nach dem die Umsatzsteuer des Jahres 1998 sogar ohne schuldhafte Pflichtverletzung uneinbringlich geworden sei, könne der Bw. nicht zur Haftung herangezogen werden. Nach dem er keine schuldhafte Pflichtverletzung begangen habe, sei auch die Uneinbringlichkeit von Abgaben durch seine Person nicht eingetreten. Er könne daher aus diesem Grund nicht als Vertreter zur Haftung herangezogen werden. Es sei somit kein Kausalzusammenhang zwischen schuldhafter Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit der Abgaben gegeben.

Vielmehr seien die Abgaben deswegen uneinbringlich geworden, da einerseits die finanzierenden Bankinstitute alle Kredite fällig gestellt hätten bzw. eine Angestellte den entsprechenden Konkursantrag eingereicht habe. Der Bw. habe daher seiner Meinung nach keine Pflichtverletzung begangen und eine entsprechende Haftung sei daher ausgeschlossen. Hinsichtlich der Haftung für die selbst zu bemessenden Abgaben (Lohnsteuer, DB, DZ) könne der Bw. ebenfalls keine Pflichtverletzung durch seine Person erkennen, da bis zur Eröffnung des Konkurses am 8. Juni 2000 sämtliche dieser Abgaben ordnungsgemäß beim Finanzamt gemeldet bzw. abgeführt worden seien. Dies sei insoweit nachweisbar, als bis zu diesem Zeitpunkt kein Rückstand auf dem Abgabenkonto bestanden habe. Außerdem sei es dem Bw.

absolut nicht möglich, die im Haftungsbescheid genannten Beträge hinsichtlich dieser Abgaben nachzuvollziehen. Er ersuche daher ihm bekannt zu geben, wie diese Beträge ermittelt worden seien bzw. warum er für diese Beträge zur Haftung herangezogen worden sei.

Sei trotz objektiver Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten die Uneinbringlichkeit der Abgaben nicht aus dem Verschulden des Vertreters, sondern aus dem Verschulden einer anderen Person eingetreten, könne auch in diesem Fall nicht die Haftung gemäß § 9 BAO geltend gemacht werden. Nach Meinung des Bw. sei die Uneinbringlichkeit aus dem Verschulden anderer Personen eingetreten und er als GF habe keine abgabenrechtlichen Pflichtverletzungen begangen.

Er habe daher die ihm auferlegten Offenlegungs-, Wahrheits-, Buchführungs- und Erklärungspflicht im Interesse der Abgabenordnung durchgeführt und auch im ganzen Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit keine Rückstände beim Finanzamt entstehen lassen. Erst durch das eintretende Insolvenzverfahren sei es zu diversen Steuernachzahlungen gekommen, für deren Nichtbegleichung jedoch keine Pflichtverletzung durch seine Person vorliege. Der Bw. stelle daher den Antrag, einerseits ihm die Berechnung der Lohnsteuer, des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu übermitteln und andererseits seine Berufung positiv zu erledigen.

Mit Schreiben vom 13. April 2005 wurde dem Bw. daraufhin eine Kopie des Lohnsteuerprüfungsberichtes vom 16. Juni 2000 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2005 wurde die gegenständliche Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass der Nachforderungsbetrag aus der Umsatzsteuererklärung 1998 dadurch entstanden sei, dass der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH seinen Offenlegungspflichten im Sinne des § 119 BAO nicht bzw. nicht ordnungsgemäß nachgekommen sei. In seiner Funktion als gesetzliches Vertretungsorgan der GmbH sei davon auszugehen, dass ausreichende Kenntnisse vorhanden seien, um die buchhalterischen und steuerlichen Belange ordnungsgemäß abwickeln zu können. Bei Rechtsunkenntnis wäre der Bw. verpflichtet gewesen, Erkundigungen einzuziehen, um seinen gesetzlichen Sorgfaltspflichten ordnungsgemäß nachkommen zu können.

Wenn in der Berufung gegen den Haftungsbescheid ausgeführt werde, dass die Umsatzsteuernachzahlung deswegen entstanden sei, da erst im Rahmen der Bilanzerstellung des Jahres 1998 ersichtlich geworden sei, dass diverse Weiterverrechnungen an verbundene Unternehmen noch vorzunehmen gewesen seien, so sei dies ein Hinweis, dass der Bw. seine Pflichten als Vertreter im Sinne des § 9 BAO schuldhaft verletzt habe.

Dass der Nachforderungsbetrag aus der Umsatzsteuerveranlagung 1998 erst nach Konkursöffnung ermittelt und festgesetzt worden sei, also zu einem Zeitpunkt, zu dem keine bzw. fast keine Gesellschaftsmittel zur Entrichtung der Abgabenschuld mehr vorhanden gewesen seien, stehe der Haftungsinanspruchnahme nicht entgegen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob die Gesellschaft die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung gehabt habe, müsse vielmehr auf den Zeitraum abgestellt werden, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei der Umsatzsteuer somit auf den Zeitpunkt, zu dem die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung und Einbehaltung abzuführen gewesen wäre. In den Jahren 1998 und 1999 wäre die Entrichtung der Umsatzsteuernachforderung schon allein durch die laufenden Umsatzsteuerguthaben auf dem Abgabenkonto möglich gewesen. Hinsichtlich der Haftungsinanspruchnahme bezüglich der Lohnabgaben werde auf den übermittelten Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung vom 16. Juni 2000 hingewiesen. Diesbezüglich seien bis dato keine weiteren Einwände vorgebracht worden.

Die Zustellung der Bescheide betreffend die haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen sei aufgrund der Konkursöffnung an den Masseverwalter vorgenommen worden.

Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. als Geschäftsführer sei kausal für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen gewesen.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2005 wurde rechtzeitig die Vorlage der gegenständlichen Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt, wobei der Bw. vorbringt, dass das gesamte bisherige Verfahren dadurch gekennzeichnet sei, dass die Abgabenbehörde erster Instanz das Berufungsvorbringen schlichtweg ignoriere oder begründungslos abtue. Aus der Kontonachricht für 1998 ergebe sich eindeutig, dass im gesamten Kalenderjahr alle Umsatzsteuervoranmeldungen fristgerecht abgegeben worden seien und wie auch in der Berufungsvorentscheidung angegeben, fast immer ein Überschuss zu Gunsten der Abgabepflichtigen bestanden habe. Der Vorwurf, der Bw. habe gegen Sorgfaltspflichten verstößen, sei völlig absurd, weil fast ständig ein Überschuss bestanden habe und ein befugter Steuerberater als Parteienvertreter bestellt gewesen sei, dem die Gestion mit der Bundesfinanzverwaltung obliegen sei.

Unbestritten bleibe, dass die Umsatzsteuererklärung 1998 (im Mai 2000) kurz vor Konkursöffnung abgegeben worden sei, die Bescheidzustellung jedoch – wie die Bundesfinanzverwaltung selbst zugestehe – an den Masseverwalter erfolgt sei. Gesicherter Rechtsbestand sei, dass der Masseverwalter gesetzlicher Vertreter der Gemeinschuldnerin, nicht aber deren Organ sei, sodass aus der Unterlassung der Zustellung an den Bw. keine

Rechtsfolgen gegen diesen geknüpft werden könnten. Der Bw. habe keine Möglichkeit gehabt, die geltend gemachten Ansätze zu überprüfen und allenfalls für Bedeckung zu sorgen.

Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter vorgenommenen Korrekturen stehe der Zahllastschuld der Gemeinschuldnerin ein zumindest gleicher, wenn nicht höherer Vorsteuerabzug des verbundenen Unternehmens gegenüber, sodass ein Ausfall gar nicht entstanden sein könne. Zu diesem Thema sei dem gesamten Verfahren keinerlei Ermittlungsergebnis zu entnehmen, noch viel weniger ein diesbezüglicher Vorhalt.

Damit stehe fest, dass die Abgabenbehörde erster Instanz unter Verstoß gegen Artikel 7 BVG sowie gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, Parteienrechte gröblichst missachtet habe, was unter Artikel 6 EMRK ausdrücklich gerügt werde. Daraus folge weiter, dass die Voraussetzungen zur Erlassung eines Haftungsbescheides aufgrund mangelhaft erhobener Grundlagen gar nicht gegeben seien und die Sache nicht spruchreif gewesen sei. Spätestens nach Zugang der Berufung wäre es der Abgabenbehörde erster Instanz obliegen, die bislang unterbliebenen Erhebungen vorzunehmen und vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung vorzuhalten.

Der Vorwurf, der Bw. hätte irgendwelche Abgabenvorschriften verletzt, gehe als aktenwidrig schon deshalb ins Leere, weil die Abgabepflichtige einer-, die Gemeinschuldnerin andererseits, jeweils durch Parteienvertreter repräsentiert gewesen seien. Eine stachanowistische Überprüfungspflicht im Sinne totalitärer Geheimdienstpraktiken sei keiner derzeit gültigen Norm zu entnehmen und bestehe somit nicht. Auch der diesbezügliche Anwurf gehe somit ins Leere, sodass dem rudimentären Begründungsversuch, welcher im vorletzten Satz der Berufungsvorentscheidung aufscheine, nicht nur die Logik fehle, sondern diesem auch der Boden entzogen sei.

Es werde daher beantragt, den bekämpften Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. in eventu, den Bescheid aufzuheben und das Verfahren der Abgabenbehörde erster Instanz zur Neuentscheidung nach Verfahrensergänzung, allenfalls unter Bindung an eine Rechtsansicht, zurückzustellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schulhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

Laut Firmenbuch war der Bw. im Zeitraum 24. Februar 1998 bis zur Konkurseröffnung am 8. Juni 2000 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH und zählt somit zum Kreis der in § 80 BAO genannten Vertreter, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

Die unbestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH steht aufgrund der Aufhebung des Konkurses mangels Kostendeckung mit Beschluss des Handelgerichtes Wien vom 4. Oktober 2002 und der daraufhin am 21. Mai 2003 erfolgten amtswegigen Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch fest.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es im Haftungsverfahren Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesonders nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schulhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgaben aus den Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, nicht ausreichten, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 19.1.2005, 2004/13/0156).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob dem Vertreter eine Pflicht zur Abgabenentrichtung getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl. z.B. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106). Solcherart zeigt der Bw. mit seinem Berufungsvorbringen dahingehend, dass die haftungsgegenständliche Umsatzsteuernachzahlung laut Umsatzsteuerjahresbescheid 1998 erst im Zuge der Bilanzerstellung des Jahres 1998 ersichtlich geworden sei, da erst im Rahmen der Bilanzerstellung des Jahres 1998 hervorgekommen sei, dass diverse Weiterverrechnungen an verbundene Unternehmen noch vorzunehmen gewesen seien und er daher seiner Sorgfaltspflicht als Geschäftsführer Rechnung getragen habe, indem die Bilanzen bzw. Steuererklärungen des Jahres 1998 vollständig dem Finanzamt übermittelt worden seien,

keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides auf. Richtig ist in diesem Zusammenhang, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung 1998 mit einer ausgewiesenen Umsatzsteuernachforderung in Höhe von S 497.712,00 noch vor Konkursöffnung am 5. Juni 2000 durch den steuerlichen Vertreter der Primärschuldnerin bei der Abgabenbehörde erster Instanz abgegeben wurde. In der Folge erfolgte am 6. Juli 2000 die erklärungsgemäße Veranlagung zur Umsatzsteuer 1998 mit einem Nachforderungsbetrag von S 497.712,00 (€ 36.170,14), wobei die Nachforderung darauf beruht, dass mit den Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 1998 ein Umsatzsteuerguthaben von S 543.295,00 geltend gemacht wurde, wogegen sich laut Umsatzsteuerjahreserklärung lediglich ein tatsächliches Guthaben von S 45.583,00 richtigerweise ergeben hätte. Der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH hat daher durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis Dezember 1998 ungerechtfertigte Abgabengutschriften in der bezeichneten Höhe bewirkt, welche im Zeitpunkt der Berufungsentscheidung mit einem Betrag von € 35.410,48 uneinbringlich bei der Primärschuldnerin aushaften. Dazu ist aus einer im Haftungsakt befindlichen Aufstellung der monatlichen Umsatzsteuerdaten des Jahres 1998 ersichtlich, dass der Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze, welcher mit den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Dezember 1998 vom Bw. offengelegt wurde, S 26.539.475,47 beträgt, während die tatsächlichen steuerbaren Umsätze in der Umsatzsteuerjahreserklärung mit S 28.862.748,00 ausgewiesen sind. Auch ergibt der Vergleich der Umsatzsteuerdaten, dass laut Umsatzsteuervoranmeldungen steuerfreie Umsätze in Höhe von S 25.450.146,12 offengelegt wurden, während laut Umsatzsteuerjahreserklärung 1998 die steuerfreien Umsätze lediglich S 24.707.828,96 richtigerweise betragen hätten. Demgegenüber hat der Bw. in den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis Dezember 1998 insgesamt steuerpflichtige Umsätze (20%) in zu geringer Höhe von S 1.089.329,35 offen gelegt, während laut Umsatzsteuerjahreserklärung die Umsätze (20%) richtigerweise S 4.154.919,04 für das Jahr 1998 betragen hätten. Auch ergibt sich laut Umsatzsteuerjahreserklärung 1998 zugunsten der Primärschuldnerin auch eine höhere Vorsteuer in Höhe von S 846.566,95 gegenüber einer im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung tatsächlich geltend gemachten in Höhe von S 753.413,49. Schon aus dieser Gegenüberstellung der Umsatzsteuerdaten ist ersichtlich, dass der Bw. als verantwortlicher Geschäftsführer der Fa. X-GmbH seiner steuerlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe richtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuervorauszahlungen nicht nachgekommen ist.

Aufgrund der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, welche ihm auch in der Begründung des Haftungsbescheides und der Berufungsvorentscheidung durch die

Abgabenbehörde erster Instanz zur Kenntnis gebracht wurde, wäre es am Bw. gelegen, durch konkrete überprüfbare Behauptungen bzw. Nachweise darzulegen, dass ihn kein Verschulden an der in der Geltendmachung ungerechtfertigter Vorsteuergutschriften durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis Dezember 1998 gelegenen Pflichtverletzung trifft. Der Bw. hat in der gegenständlichen Berufung dazu lediglich ausgeführt, dass erst im Rahmen der Bilanzerstellung des Jahres 1998 ersichtlich geworden sei, dass diverse Weiterverrechnung an verbundene Unternehmen noch vorzunehmen gewesen wären, ohne näher darzulegen, warum diese Weiterverrechnungen nicht schon im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen, wie vom Umsatzsteuergesetz vorgesehen, offengelegt wurden. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist daher zu Recht von einer schulhaften Pflichtverletzung des Bw. in Bezug auf Umsatzsteuer 1998 ausgegangen.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und sie hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung über die Haftung zuständigen Organ zu entscheiden (VwGH 17.12.1996, 94/14/0148 und VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125).

Aufgrund der von der Primärschuldnerin Fa. X-GmbH noch vor Konkurseröffnung am 5. Juni 2000 abgegebenen Umsatzsteuererklärung 1998 erging der Umsatzsteuerjahresbescheid am 6. Juli 2000 (nach Konkurseröffnung) und wurde, wie der Bw. selbst in der gegenständlichen Berufung ausführt, dem Masseverwalter zugestellt. Der Einwand des Bw. im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 11. Oktober 2005 dahingehend, dass ihm der Umsatzsteuerbescheid 1998 nicht zugestellt worden sei, ist daher im Rahmen des gemäß § 248 BAO ermöglichten Berufungsverfahrens zu beurteilen und ist aus den angeführten Gründen nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid selbst. Für die Heranziehung des Bw. als gesetzlichen Vertreter der Primärschuldnerin gemäß der Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO ist es nicht erforderlich, dass die dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Abgabenbescheide dem Bw. persönlich zugestellt wurden. Das Berufungsvorbringen des Bw. dahingehend, dass sich aus der Unterlassung der Zustellung des Umsatzsteuerbescheides 1998 für den Bw. selbst keine Rechtsfolgen ergeben könnten, geht daher ins Leere.

Dem Bw. kann auch mit seinem Vorbringen dahingehend, er habe keine Möglichkeit gehabt, die geltend gemachten Ansätze zu überprüfen, nicht beipflichtet werden, zumal die Umsatzsteuerjahreserklärung noch im Zeitraum seiner Geschäftsführertätigkeit abgegeben

wurde und er jedenfalls die Möglichkeit gehabt hätte, sich im Rahmen einer Bilanzbesprechung vor Abgabe der Umsatzsteuererklärung 1998, Kenntnis über die genauen Gründe der in der Umsatzsteuererklärung 1998 ausgewiesenen Umsatzsteuernachforderung verschaffen hätte können. Dass er dies zumindest Ansatzweise getan hat, ergibt sich aus seinem Berufungsvorbringen dahingehend, dass die Umsatzsteuernachzahlung 1998 sich aus bei Bilanzerstellung noch vorzunehmen gewesenen Weiterverrechnungen an verbundene Unternehmen herrühren würde.

Auch kann den Bw. sein weiterer Einwand dahingehend nicht entschuldigen, dass der vom steuerlichen Vertreter aufgrund der vorgenommenen Korrekturen ausgewiesenen Zahllast der Gemeinschuldnerin ein zumindest gleicher, wenn nicht höherer, Vorsteuerabzug des verbundenen Unternehmens gegenüber stehe, sodass kein Ausfall entstanden sei, zumal, wie bereits festgestellt, seine Pflichtverletzung darin gelegen ist, dass in seinem Verantwortungsbereich als Geschäftsführer der Primärschuldnerin zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Umsatzsteuervorauszahlungen durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen ungerechtfertigte Abgabengutschriften geltend gemacht wurden. Zudem wäre es auch am Bw. selbst gelegen, auch noch bei Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für eine Entrichtung der Umsatzsteuernachzahlung 1998, etwa durch Veranlassung der Überrechnung der bei den verbundenen Unternehmen entstandenen Vorsteuergutschriften, Sorge zu tragen.

Gegen seine Inanspruchnahme als Haftungspflichtiger für Lohnabgaben der Jahre 1997 bis 1999 (L, DB, DZ) bringt der Bw. in der gegenständlichen Berufung vor, dass er ebenfalls keine Pflichtverletzung in seiner Person erkennen könne, da er bis zur Eröffnung des Konkurses sämtliche dieser Abgaben ordnungsgemäß beim Finanzamt gemeldet bzw. abgeführt habe. Dies sei auch insoweit nachweisbar, als bis zum diesem Zeitpunkt kein Rückstand auf dem Finanzamtskonto bestanden habe. Außerdem sei es ihm absolut nicht möglich, die im Haftungsbescheid vom 30. Juni 2003 genannten Beträge hinsichtlich dieser Abgaben nachzuvollziehen und er ersuche daher ihm bekannt zu geben, wie diese Beträge ermittelt wurden bzw. warum er für diese Beträge zur Haftung herangezogen werde.

Daraufhin wurde dem Bw. mit Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz am 13. April 2005 der Bericht über die Lohnsteuerprüfung vom 16. Juni 2000 übermittelt, aus welchem die Berechnung und Begründung der Nachforderung an Lohnabgaben, welche mit Bescheid vom 24. Juli 2000 vorgeschrieben (Zustellung der Bescheide an den Masseverwalter) wurden, hervorgeht.

Gegen diese Inanspruchnahme zur Haftung für die Lohnabgaben hat sich der Bw. im folgenden Berufungsverfahren trotz Kenntnis des Inhaltes des Lohnsteuerprüfungsberichtes

nicht mehr mit einem konkreten Vorbringen, welches eine schuldhafte Pflichtverletzung in Form der zu geringen Abfuhr der Lohnabgaben zu den jeweiligen Fälligkeitstagen in Frage stellen könnte, gerichtet. Nach Maßgabe der oben zitierten Judikatur zur Behauptungs- und Konkretisierungspflicht des gesetzlichen Vertreters einer juristischen Person im Haftungsverfahren und im Bezug auf den gesetzlichen Fälligkeitstag als maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt betreffend die Abfuhr von Selbstbemessungsabgaben ist die Abgabenbehörde erster Instanz auch insoweit zu Recht von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Bw. betreffend die Nichtabfuhr der Lohnabgaben ausgegangen.

Eine in der Nichtabfuhr der vom gegenständlichen Haftungsbescheid umfassten Lohnsteuerbeträge gelegene schuldhafte Pflichtverletzung ergibt sich auch aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG nach der Arbeitgeber für den Fall, dass die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, verpflichtet ist, die Lohnsteuer von den tatsächlich zur Auszahlung gelangten niedrigeren Beträgen zu berechnen, einzubehalten und abzuführen. In der Nichtbeachtung dieser Verpflichtung ist ein schuldhaftes Verhalten zu erblicken.

Da bei festgestellter schuldhafter Pflichtverletzung die Vermutung für eine Kausalität zwischen der Pflichtverletzung und dem Abgabenausfall (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006) spricht, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. September 2006