

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Micheline Schmidauer in der Beschwerdesache XY, Wohnadresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 14. Jänner 2010 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma GmbH (Steuernummer FA-aaa/bbbb) gemäß § 9 iVm. § 80 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194, beschlossen:

I. Der angefochtene Haftungsbescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO idGF des BGBl I Nr. 14/2013 unter Zurückverweisung der Sache an die belangte Abgabenbehörde aufgehoben.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm. Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Festgestellter Sachverhalt

Mit Beschluss des Landesgerichtes Ortsname vom EndeDezember2008 wurde über das Vermögen der seit EndeOktober2005 im Firmenbuch registriert gewesenen Firma GmbH (nachfolgend auch: Primärschuldnerin) das Konkursverfahren eröffnet und diese Gesellschaft dadurch aufgelöst.

Am MitteAugust2010 wurde dieser Konkurs nach Schlussverteilung gemäß § 139 Konkursordnung aufgehoben, und in weiterer Folge die GmbH am MitteApril2011 infolge Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht (§ 40 Firmenbuchgesetz).

Alleiniger unternehmensrechtlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin war von EndeOktober2005 bis EndeDezember2008 der nunmehrige Beschwerdeführer (kurz: Bf).

Mit Vorhalt vom 18. September 2009 setzte das Finanzamt Z (im Folgenden auch: Finanzamt bzw. Abgabenbehörde) den Bf davon in Kenntnis, dass erwogen werde, ihn als ehemaligen Geschäftsführer der GmbH gemäß §§ 9 Abs. 1 iVm. 80 BAO für näher

aufgeschlüsselte, vor Konkurseröffnung fällig gewesene Abgabenschuldigkeiten dieser Gesellschaft im Gesamtbetrag von Euro 115.708,28 zur Vertreterhaftung heranzuziehen, weil diese aushaftenden Abgaben bei der insolventen Primärschuldnerin vorbehaltlich allfälliger Tilgungen durch eine Konkursquote uneinbringlich seien.

Er werde deshalb aufgefordert, bis 20. Oktober 2009 seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse mittels beigeschlossenem Fragebogen und weiters unter Beibringung zweckentsprechender Beweismittel bekanntzugeben, weshalb er seiner Verpflichtung als Vertreter, für die Entrichtung der konkreten Gesellschaftsabgaben zu sorgen, nicht nachkommen hätte können. Sollten die in Rede stehenden rückständigen Gesellschaftsabgaben wegen unzureichender Gesellschaftsmittel nicht entrichtet, die vorhanden gewesenen Mittel jedoch anteilig zur Begleichung aller Gesellschaftsverbindlichkeiten verwendet worden sein, müsse auch dies anhand geeigneter Unterlagen nachgewiesen werden.

Am 19. Oktober 2009 retournierte der Bf dem Finanzamt den ausgefüllten Fragebogen über seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, im Übrigen blieb obiger Ergänzungsvorhalt unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 14. Jänner 2010 nahm das Finanzamt den Bf als ehemaligen Geschäftsführer der Firma GmbH gemäß § 9 iVm. § 80 BAO als Haftungspflichtigen für bei dieser Gesellschaft rückständige, zwischen 16. August 2007 und 17. Dezember 2008 fällig gewesene Abgabenschuldigkeiten im Gesamtbetrag von Euro 114.063,96 und zwar konkret für betragsmäßig näher aufgeschlüsselte Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate 06/07, 01/08 bis 05/08 und 10/08, Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag jeweils für die Monate 07/07, 08/07, 12/07, 01/08 bis 06/08 und 11/08, Kammerumlage für die Quartale 07-09/07, 10-12/07, 01-03/08, 04-06/08 und 07-09/08, erste, zweite und dritte Säumniszuschläge (SZA, SZB, SZC) 2007 und 2008, Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Quartale 10-12/07, 01-03/08, 04-06/08, 07-09/08 und 10-12/08, Zwangsstrafe 2008 und Stundungszinsen 2008 in Anspruch, forderte ihn gleichzeitig auf, diesen Haftungsbetrag binnen Monatsfrist ab Bescheidzustellung zu entrichten, und begründete diese Haftungsinanspruchnahme wie folgt:

"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, errichtet (Anm.: richtigerweise entrichtet) werden. Als Geschäftsführer der Firma GmbH waren Sie daher verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Abgaben der Gesellschaft aus deren Mittel entrichtet werden. Da Sie dieser Verpflichtung nicht nachgekommen sind, und der o.a. Rückstand infolge schuldhafter Verletzung dieser Pflicht nicht eingebracht werden kann, war die Haftung auszusprechen. Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben, wenn sie

nicht nachweisen können, dass sie an der Nichtzahlung der Abgaben kein Verschulden trifft. Ungeachtet der grundsätzlichen amtswegigen Ermittlungspflicht der Behörde, die im Besonderen gilt, trifft denjenigen, der eine ihm obliegende Pflicht nicht erfüllt, die besondere Verpflichtung, darzutun, aus welchen Gründen ihm deren Erfüllung nicht möglich war, widrigenfalls davon auszugehen ist, dass er seiner Pflicht schuldhafterweise nicht nachgekommen ist. Als schuldhaft im Sinne der Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO gilt jede Form des Verschuldens, somit auch leichte Fahrlässigkeit. Im gegenständlichen Fall wurde aufgrund der unzureichenden Vorhaltbeantwortung nicht dargelegt und mit geeigneten Unterlagen belegt, ob eine Gleich- bzw. Ungleichbehandlung der Gläubiger vorlag. Es muss daher angenommen werden, dass die Finanzbehörde gegenüber den anderen Gläubigern schlechter gestellt wurde, und somit eine schuldhafte Pflichtverletzung vorliegt."

Die dem Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2010 beigegebene Rechtsmittelbelehrung lautet auszugsweise: "Gegen diesen Bescheid kann innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem vorbezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werden. Die Berufung ist zu begründen. Unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen die Heranziehung zur Haftung kann innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid/die Bescheide über den Abgabenanspruch/die Abgabenansprüche Berufung erhoben werden (§ 248 BAO). [...]."

Dieser Haftungsbescheid wurde dem Bf nachweislich am 22. Jänner 2010 durch Hinterlegung beim Zustellpostamt zugestellt. Die damit in Lauf gesetzte einmonatige Rechtsmittelfrist endete mangels einer in diesem Bescheid enthaltenen Ankündigung einer noch nachfolgenden ergänzenden Bescheidebegründung bzw. vom Bf während offener Rechtsmittelfrist gestellten Anträgen auf Mitteilung einer ergänzenden Bescheidebegründung bzw. auf Rechtsmittelfristverlängerung mit Ablauf des 22. Februar 2010.

Mit Telefax vom 22. Februar 2010 erhob der Bf nach Inhalt dieser Eingabe ausschließlich Berufung gegen den obigen Haftungsbescheid, bekämpfte diesen darin dem Grunde wie auch der Höhe nach wegen Rechtswidrigkeit und Nichtigkeit und beantragte, das konkrete Haftungsverfahren einzustellen, was bei verständiger Würdigung dieses Begehrens nur als Rechtsmittelantrag auf ersatzlose Behebung des Haftungsbescheides verstanden werden kann. Weiters stellte er in diesem Anbringen auch einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung des strittigen Haftungsbetrages.

Zur monierten Rechtswidrigkeit und Nichtigkeit brachte der Bf vor, dass sich der angefochtene Haftungsbescheid in standardisierten Begründungsfloskeln erschöpfe ohne konkret darzulegen, auf welche Tatsachengrundlagen die belangte Abgabenbehörde ihre Annahme, dass er als Vertreter der Primärschuldnerin den Abgabengläubiger bei Verwendung der vorhandenen Gesellschaftsmittel gegenüber anderen Gesellschaftsgläubigern benachteiligt und dadurch ihn treffende abgabenrechtliche Pflichten schuldhaft verletzt hätte, gestützt habe. Festzustellen

gelte es nämlich, ob es im vorliegenden Fall tatsächlich zu einer Schlechterstellung des Abgabengläubigers bei der Gesellschaftsmittelverwendung gekommen oder diese "automatenunterstützt" nur zufällig erfolgt sei. Abgesehen davon, dass dem bekämpften Bescheid somit substantiierte Tatsachenfeststellungen zur zugrundegelegten Pflichtverletzung fehlten, lasse dieser in gesetzwidriger Weise auch jegliche Begründung zum Verschuldensvorwurf vermissen.

Nachweise darüber, über welche finanziellen Mittel die Primärschuldnerin zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der haftungsgegenständlichen Abgaben verfügt hat und wie diese in Ansehung aller Gesellschaftsgläubiger verwendet wurden, erbrachte der Bf auch anlässlich dieser Rechtsmitteleingabe nicht.

Mit Bescheid vom 8. März 2010 wurde der Haftungsbetrag iHv. Euro 114.063,96 antragsgemäß nach § 212a BAO von der Einhebung ausgesetzt, wodurch u.a. die Einhebungsverjährung der Haftungsabgaben ab Bescheidwirksamkeit (Zustellung) gehemmt wurde.

In weiterer Folge legte das belangte Finanzamt die Haftungsberufung vom 22. Februar 2010 unmittelbar (ohne Berufungsvorentscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte aus diesem Anlass deren Abweisung.

Dieser festgestellte Sachverhalt gründet auf der ausgewiesenen Aktenlage des Haftungsaktes des Bf zu Steuernummer FA-aaa/bbbb sowie den Ergebnissen elektronischer Abfragen zur Primärschuldnerin im Firmenbuch (FN xxxxxxxx), in der Ediktsdatei (Aktenzahl Konkurs GmbH) bzw. im Abgabensinformationssystem des Bundes (Steuernummer FA-aaa/bbbb) und ist unstrittig.

Streit herrscht zwischen den beiden Verfahrensparteien ausschließlich darüber, ob das Finanzamt den Bf mit dem angefochtenen Bescheid als ehemaligen Geschäftsführer der insolvent gewordenen GmbH für bei dieser Gesellschaft rückständige, insgesamt vor Konkurseröffnung fällig gewesene Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von Euro 114.063,96 allein schon deshalb ohne Durchführung eines weiteren Ermittlungsverfahrens gemäß §§ 9, 80 BAO unter der Annahme, dass er die Abgabenverbindlichkeiten der Primärschuldnerin im Haftungszeitraum gemessen an den vorhanden gewesenen Gesellschaftsmitteln schlechter als die übrigen Gesellschaftsverbindlichkeiten bedient und dadurch seine Vertreterpflichten iSd. § 80 BAO schuldhaft verletzt habe, als Haftenden heranziehen durfte, weil er der behördlichen Aufforderung im vorausgegangenen Ergänzungsvorhalt vom 18. September 2009 um Stellungnahme und Nachweis, weshalb die vor Insolvenzeröffnung fällig gewesenen, aushaftenden Gesellschaftsabgaben nicht entrichtet hätten werden können, bzw. ob allenfalls vorhanden gewesene Gesellschaftsmittel anteilig zur Begleichung aller Gesellschaftsverbindlichkeiten verwendet worden wären, erwiesenermaßen nicht entsprochen hat.

Die belangte Abgabenbehörde vertritt aufgrund ihres Antrages auf Rechtsmittelabweisung sinnfolgend den Standpunkt, dass die strittige Haftungsinanspruchnahme gesetzlich gedeckt, der Bf nach Inhalt seines Rechtsmittelvorbringens dagegen die Ansicht, dass diese rechtswidrig, ja sogar nichtig sei, weil die haftungsbegründend angenommene schuldhafte Pflichtverletzung einer Schlechterstellung des Abgabengläubigers gegenüber den anderen Gesellschaftsgläubigern bei Verwendung der vorhanden gewesenen Gesellschaftsmittel überhaupt nicht erwiesen sei, was dazu geführt habe, dass sich die Begründung des angefochtenen Bescheides auf allgemeine Stehsätze beschränke, anstatt einzelfallbezogene Feststellungen zum konkret angelasteten schuldhaften Pflichtverstoß zu treffen.

B. Rechtliche Beurteilung

Mit der am 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51/2012, wurde u.a. das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen (Bundesfinanzgericht, BFG) eingerichtet und gleichzeitig der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst (Art. 129 B-VG iVm. Art. 151 Abs. 51 Z 6 und Z 8 erster Halbsatz B-VG).

Durch § 323 Abs. 38 BAO hat der Gesetzgeber u.a. vorgesehen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind und solche Verfahren betreffende Anbringen mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht wirken.

Die gegenständliche Haftungsberufung war mit Ablauf des Jahres 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat unerledigt und ist demnach vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde und zwar konkret als Bescheidbeschwerde iSd. Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG (Beschwerde gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit) zu erledigen.

Kraft Anordnung des § 323 Abs. 37 BAO sind auch bei der Erledigung dieser Beschwerde die mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, geänderten, am 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen neuen Rechtsschutzbestimmungen der §§ 243 bis 291 BAO in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO idgF des BGBl. I Nr. 194/1961 haften die in den §§ 80 ff. leg. cit. 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 § 80 Abs. 1 BAO idgF des BGBl. I Nr. 180/2004 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.

Gemäß § 7 BAO idgF des BGBl. I Nr. 194/1961 werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 leg. cit.) zu Gesamtschuldnern (Absatz 1).

Persönliche Haftungen (Abs. 1) erstrecken sich auch auf Nebenansprüche iSd. § 3 Abs. 1 und 2 BAO (Absatz 2).

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO idgF des BGBl. I Nr. 151/1980 werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Der mit der Überschrift "Beschwerden an Verwaltungsgerichte" versehene § 243 BAO idgF des BGBl. I Nr. 14/2013 lautet nunmehr wie folgt:

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 248 BAO idgF des BGBl. I Nr. 14/2013 kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 leg. cit. sinngemäß (Anm.: die bezogene Bestimmung regelt die Hemmung der Beschwerdefrist iSd. § 245 Abs. 1 erster Satz BAO durch einen solchen Antrag bzw. die Hemmung der behördlichen Mängelbehebungsfrist iSd. § 85 Abs. 2 BAO durch einen diesbezüglichen Fristverlängerungsantrag).

§ 248 erster Satz BAO räumt dem Haftungspflichtigen also einen Rechtsanspruch ein, innerhalb der gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Beschwerdefrist auch den Bescheid über den der Haftung zugrunde liegenden Abgabenanspruch mit Bescheidbeschwerde zu bekämpfen.

"Bescheide über den Abgabenanspruch" im Sinne dieser Bestimmung sind vor allem Abgabenbescheide (§ 198 BAO) aber auch Haftungsbescheide (§ 224 BAO), weshalb etwa ein gemäß § 9 BAO für Lohnsteuer in Anspruch genommener GmbH-Geschäftsführer sowohl den an ihn gerichteten Haftungsbescheid iSd. § 9 BAO als auch den gegenüber der GmbH erlassenen Lohnsteuerhaftungsbescheid iSd. § 82 Einkommensteuergesetz mit Bescheidbeschwerde anfechten kann (Ritz, BAO⁵ § 248 Rz. 4). Dieses Beschwerderecht gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch steht dem Haftungspflichtigen unberührt davon zu, ob dieser Bescheid bereits vom Abgabepflichtigen (Primärschuldner) mit Beschwerde angefochten und über diese allenfalls auch schon entschieden wurde, oder der Haftungspflichtige vor seiner Inanspruchnahme allenfalls

einer Bescheidbeschwerde des Primärschuldners gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch gemäß § 257 BAO beigetreten ist (Ritz, BAO⁵ § 248 Rz. 7 mwN).

Aus § 248 erster Satz BAO folgt, dass der zur Haftung Herangezogene Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit einer dem Primärschuldner bescheidmäßig vorgeschriebenen Abgabe nicht im Haftungsverfahren, sondern nur mittels einer ihm dadurch auch ermöglichten Bescheidbeschwerde gegen den Abgabenbescheid geltend machen kann.

Aus dem Zweck dieser Norm erhellt aber auch, dass der Haftungspflichtige den gegen ihn geltend gemachten Abgabeananspruch dem Grunde und der Höhe nach bekämpfen können muss. Zur Wahrung dieses gesetzlich eingeräumten Rechtsverteidigungsanspruches ist es damit aber unabdingbar, dass die Abgabenbehörde dem als Haftungspflichtigen in Anspruch genommenen Vertreter iSd. § 80 BAO anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides auch umfassende Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch, und zwar über Art, Grund und Höhe des feststehenden Abgabeananspruches, verschafft (VwGH 23.10.1987, 85/17/0016; VwGH 25.07.1990, 88/17/0235; VwGH 11.07.2000, 2000/16/0227; VwGH 28.06.2001, 2000/16/0561). Diese Kenntnisverschaffung hat in Fällen des § 248 BAO insbesondere durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des maßgeblichen Bescheides über den Abgabeananspruch an den Haftungspflichtigen, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu geschehen, und ist selbst dann unerlässlich, wenn der Haftungspflichtige, etwa weil ihm die betreffenden Bescheide als Geschäftsführer einer GmbH zugestellt wurden, vom Abgabeananspruch Kenntnis haben muss (Ritz, BAO⁵ § 248 Rz. 8 und Rz. 9 mwN).

Geht der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid voran, so müssen auch diesfalls, um dem Rechtsschutzgedanken des § 248 erster Satz BAO voll wirksam Rechnung zu tragen, Mitteilungen über den Haftungsgegenstand (Anspruch, Art, Grund und Höhe) in solcher Weise gemacht werden, dass der Haftende zumindest den Kenntnisstand erlangen kann, den er im Falle einer Bescheidübermittlung hätte. Bei einer Haftungsinanspruchnahme für nicht bescheidmäßig festgesetzte Abgaben hat daher nach nunmehriger ständiger Rechtsprechung das für die Entscheidung über die Haftung zuständige Organ im Haftungsverfahren als Vorfrage zu entscheiden, ob ein Abgabeananspruch gegeben ist. Diese Beurteilung kann mit der Haftungsbeschwerde bekämpft werden, womit auch insoweit der Rechtsschutz des Haftungspflichtigen gewahrt bleibt (VwGH 30.10.2001, 98/14/0142; VwGH 11.07.2000, 2000/16/0227).

Sind dem Haftungspflichtigen die für die Festsetzung des Abgabeananspruches maßgeblich gewesenen Grundlagen infolge unterlassener bzw. unvollständiger Kenntnisverschaffung anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides unbekannt, dann führt dies im Ergebnis zu einem Rechtsschutzdefizit. Eine solche Beschneidung des Haftungspflichtigen in seinen Verteidigungsrechten begründet nach ständiger Rechtsprechung einen Verfahrensmangel, der im Verfahren über die Beschwerde

gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist, sondern zur Aufhebung des Haftungsbescheides zu führen hat (VwGH 28.02.2013, 2011/16/0053; VwGH 24.02.2010, 2005/13/0145; VwGH 04.11.1998, 98/13/0115; Ritz, BAO⁵ § 248 Rz. 8).

Dem angefochtenen Haftungsbescheid des Finanzamtes Z vom 14. Jänner 2010 liegen laut elektronischen Gebarungsdaten des Abgabenkontos FA-aaa/bbbb der Primärschuldnerin teils nicht bescheidmäßig festgesetzte rückständige Selbstbemessungsabgaben (sämtliche haftungsgegenständlichen Lohnabgaben, Umsatzsteuervorauszahlungen und Kammerumlagen), teils jedoch auch auf bescheidmäßigen Festsetzungen gegenüber der Primärschuldnerin basierende Abgabenschuldigkeiten (sämtliche haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge und Körperschaftsteuervorauszahlungen, die Zwangsstrafe 2008 sowie die Stundungszinsen 2008) zugrunde.

Da sich im vorgelegten Haftungsakt des Bf keinerlei Hinweise fanden, ob der Bf anlässlich der strittigen Haftungsinanspruchnahme im Sinne der oben dargestellten Rechtslage auch umfassend über die Grundlagen der haftungsgegenständlichen Abgabenansprüche informiert worden ist, wurde das belangte Finanzamt im Verlauf dieses Beschwerdeverfahrens um diesbezügliche Stellungnahme ersucht. In Beantwortung dazu teilte dieses mit, dass der Bf bei Erlassung des bekämpften Haftungsbescheides weder Bescheidablichtungen zu den haftungsgegenständlichen, bereits gegenüber der Primärschuldnerin bescheidmäßig festgesetzten Abgaben erhalten hat noch diesem damals anderweitig Kenntnis über die konkreten Bescheidinhalte bzw. –grundlagen verschafft worden ist.

Damit ist das Schicksal dieser Haftungsbeschwerde aber bereits entschieden. Aufgrund der zuvor angeführten Verfahrensergebnisse ist der bekämpfte Haftungsbescheid nämlich, ohne dass auf das Beschwerdevorbringen noch eingegangen werden muss, mit Rücksicht auf die zitierte einschlägige Rechtsprechung schon deswegen aufzuheben, weil der Bf durch die anlässlich der strittigen Haftungsinanspruchnahme erstinstanzlich verabsäumte Kenntnisverschaffung über die für die bescheidmäßigen Festsetzungen der haftungsgegenständlichen ersten, zweiten und dritten Säumniszuschläge der Jahre 2007 und 2008, Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Quartale 10-12/07, 01-03/08, 04-06/08, 07-09/08 und 10-12/08, Zwangsstrafe 2008 und Stundungszinsen 2008 maßgeblich gewesenen Grundlagen in seiner durch § 248 erster Satz BAO eingeräumten Rechtsverteidigungsmöglichkeit, als zur Haftung Herangezogener bis zum Ablauf der Beschwerdefrist gegen den Haftungsbescheid am 22. Februar 2010 auch gegen die den vorgenannten Haftungsabgaben zugrunde liegenden, an die Primärschuldnerin gerichteten Abgabenbescheide Bescheidbeschwerde erheben zu können, beschnitten worden und dieser zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides führende Verfahrensmangel im gegenständlichen Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO idgF des FVwGG 2012 kann das Verwaltungsgericht die Bescheidbeschwerde außer in den dort weiters angeführten, hier jedoch nicht zutreffenden Fällen auch dann mit Beschluss und zwar durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Gemäß § 278 Abs. 2 BAO idgF tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 278 Abs. 3 BAO idgF sind die Abgabenbehörden im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Normzweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs. 1 BAO nF ist die Entlastung der Verwaltungsgerichte und Beschleunigung von Beschwerdeverfahren in Fällen, in denen im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren wesentliche Verfahrensmängel des abgabenbehördlichen Verfahrens evident werden, deren Sanierung sich erwartungsgemäß aufwändig gestalten wird.

Mit dem durch das Finanzverwaltungsgerichtsgesetz 2012 angefügten letzten Satz des ersten Absatzes des § 278 BAO wurde die Zulässigkeit kassatorischer Beschwerdeerledigungen allerdings mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2014 insoweit eingeschränkt, als solche nunmehr unzulässig sind, wenn das Verwaltungsgericht den für die Sacherledigung der Beschwerde maßgeblichen Sachverhalt selbst rascher bzw. wesentlich kostengünstiger als im Falle der Bescheidaufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde feststellen kann.

Die kassatorische Erledigung einer Beschwerde ist in das Ermessen (vgl. "kann") des Verwaltungsgerichtes gestellt. Ermessensentscheidungen müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit (Berücksichtigung der berechtigten Parteiinteressen) und Zweckmäßigkeit (Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Abgabeneinbringung) unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist regelmäßig auch der Zweck der ein Ermessen einräumenden Norm.

Dem Bf wurde anlässlich der Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides erwiesenermaßen keine Kenntnis über die Grundlagen der darin u.a. enthaltenen, bereits bescheidmäßig festgesetzten (Haftungs)Abgaben verschafft. Da damit nach der

einschlägigen Rechtsprechung ein in diesem Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbarer Verfahrensmangel vorliegt (VwGH 28.2.2013, 2011/16/0053; VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145; VwGH 04.11.1998, 98/13/0115), mit dem Rechtsinstrument des § 278 Abs. 1 BAO nF aber gerade wesentliche Mängel des erstinstanzlichen Verfahrens beseitigt werden sollen, mangels Sanierbarkeit dieses festgestellten Verfahrensmangels im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch kein Anwendungsfall des § 278 Abs. 1 letzter Satz BAO nF vorliegt, und im gegenständlichen Fall die kassatorische Erledigung der Haftungsbeschwerde vom 22. Februar 2010 unter Abwägung der beteiligten Interessen die einzige Möglichkeit einer gesetzmäßigen Entscheidung darstellt, war der angefochtene Haftungsbescheid daher spruchgemäß mit Beschluss aufzuheben und die Sache an die belangte Abgabenbehörde zurückzuverweisen (ebenso UFS 10.05.2010, RV/0570-L/09; UFS 29.03.2010, RV/0804-W/10; UFS 07.09.2010, RV/0838-L/10; UFS 03.01.2013, RV/0798-L/10, UFS 24.06.2013, RV/0294-L/13).

Durch die Aufhebung des Haftungsbescheides unter Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt Z, bei der es sich zur Klarstellung um *keine* "ersatzlose" Bescheidaufhebung iSd. § 279 BAO idGf wie vom Bf begehrt handelt, tritt das konkrete Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Haftungsbescheides befunden hat (Ritz, BAO⁵ § 278 Rz. 13).

Mit der Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides wird auch die daraus resultierende Nachforderung beseitigt, weshalb konkret keine Aussetzungszinsen festzusetzen sind (Ritz, BAO⁵ § 278 Rz. 17 und § 212a Rz. 13).

C. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG idGf BGBl. I Nr. 51/2012 ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gemäß Art. 133 Abs. 9 erster Satz B-VG in der Fassung desselben Bundesgesetzblattes sind auf die Beschlüsse der Verwaltungsgerichte die für ihre Erkenntnisse geltenden Bestimmungen dieses Artikels sinngemäß anzuwenden. Inwieweit gegen Beschlüsse der Verwaltungsgerichte Revision erhoben werden kann, bestimmt das die Organisation und das Verfahren des Verwaltungsgerichtshofes regelnde besondere Bundesgesetz.

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG idF BGBl. I Nr. 33/2013 hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist und dies kurz zu begründen.

Im vorliegenden Fall ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof deshalb unzulässig, weil diese, indem mit der gegenständlichen kassatorischen

Beschwerdeerledigung iSd. § 278 Abs. 1 BAO nF der einhelligen höchstgerichtlichen Rechtsprechung, wonach ein Haftungsbescheid wegen Verfahrensmangels aufzuheben ist, wenn der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig darüber aufgeklärt wurde, dass haftungsgegenständliche Abgaben schon bescheidmäßig festgesetzt wurden, gefolgt wurde, nicht von der Lösung einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG abhängt.

Für das fortgesetzte Verfahren wird Folgendes angemerkt:

Im Falle einer erneuten Haftungsinanspruchnahme des Bf wird das Finanzamt diesem zur Wahrung des durch § 248 erster Satz BAO eingeräumten Rechtsverteidigungsanspruches im Sinne der vorstehenden Ausführungen rechtzeitig Kenntnis über die Grundlagen haftungsgegenständlicher Abgabenansprüche zu verschaffen haben.

Festzuhalten ist weiters, dass sich der im aufgehobenen Haftungsbescheid enthaltene Haftungsbetrag zwischenzeitig von Euro 114.063,96 auf Euro 108.548,40 (Differenz € 5.515,56) reduziert hat.

Laut Gebarungsdaten zu Steuernummer FA-aaa/bbbb wurden durch die Umsatzsteuergutschrift für 07/10 iHv. Euro 4.410,80 vom 25. August 2010 die Umsatzsteuervorauszahlung für 06/07 iHv. Euro 590,35 voll und die Lohnsteuer für 07/07 iHv. Euro 3.859,52 teilweise getilgt. Die Lohnsteuer für 07/07 wurde in weitere Folge durch die Umsatzsteuergutschrift für 2009 iHv. Euro 0,54 vom 5. April 2011 sowie durch *Umbuchung eines Guthabens vom persönlichen Abgabekonto des Bf, Steuernummer FA-ccc/dddd, iHv. Euro 416,00 am 30. September 2011* gleichfalls vollständig getilgt. Der Dienstgeberbeitrag für 07/07 iHv. Euro 2.747,44 wurde *ebenfalls durch die Guthabensumbuchung vom persönlichen Abgabekonto des Bf vom 30. September 2011 teilweise im Umfang von Euro 377,47 getilgt* und haftet aktuell daher nur mehr mit Euro 2.369,97 aus.

Im Zuge der Abgabenerlöschungen vom 3. Oktober 2011 wurden auch der im aufgehobenen Haftungsbescheid bei der Umsatzsteuervorauszahlung für 06/07 miterfasst gewesene Rückstand der Abgabenart 19 iHv. Euro 265,87 und weiters erste Säumniszuschläge für 2008 mit Fälligkeiten am 18.03.2008 (Euro 82,59; Euro 109,31; Euro 73,60) bzw. am 17.04.2008 (Euro 80,70) je zur Gänze sowie weiters der erste Säumniszuschlag für 2008 iHv. Euro 83,05 mit Fälligkeit am 16.5.2008 teilweise im Umfang von Euro 76,15 gelöscht, der zurzeit noch mit Euro 6,90 Euro rückständig ist. Die übrigen "Haftungsabgaben" haften aktuell noch mit den im aufgehobenen Haftungsbescheid vom 14. Jänner 2010 angeführten Beträgen aus.

Außerdem wird angemerkt, dass es sich bei der Haftungsinanspruchnahme um eine Ermessensentscheidung handelt und daher das geübte Ermessen, was im aufgehobenen Haftungsbescheid verabsäumt wurde, entsprechend zu begründen ist (Ritz, BAO⁵ § 7 Rz. 5 ff und § 224 Rz. 6). In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf das Protokoll der Konkurstagsatzung zu AktenzahlKonkursGmbH vom 10.03.2009 (Seiten 3, 4), weiters

die Rn. 26 des 7. Berichtes, Rn. 5 des 8. Berichtes und Rn. 5 bis 7 des 9. Berichtes des ehemaligen Masseverwalters der Primärschuldnerin, RA Dr. UV, zur selben Konkurszahl sowie auf § 9a BAO hingewiesen.

Zudem wird darauf aufmerksam gemacht, dass die Primärschuldnerin nach Inhalt der Rn. 20 des 7. Berichtes des Masseverwalters zu Aktenzahl Konkurs GmbH ihre Kundenforderungen offenkundig am 27. Oktober 2005 (Anm.: bereits anlässlich der Errichtung der GmbH am Mitte Oktober 2005) im Rahmen eines Generalzessionsvertrages sicherungsweise an die dort genannte Hausbank abgetreten hat.

Abschließend wird der Bf aufgrund seines Beschwerdevorbringens zum aufgehobenen Haftungsbescheid außerhalb der obigen Entscheidungsgründe auf Folgendes hingewiesen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO annehmen darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war (u.a. VwGH 28.02.2014, 2012/16/0101; VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092).

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht. Der Vertreter haftet für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen jedoch auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden also im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Den Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, hat der Vertreter auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel zu diesen Zeitpunkten andererseits bezogen zu führen. Auf dem Vertreter lastet somit auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wären (u.a. VwGH 18.03.2013, 2011/16/0184; VwGH 24.10.2013, 2013/16/0165; VwGH 28.06.2012, 2011/16/0126).

Der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung bezieht sich auch auf Zahlungen, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind, sodass eine Bevorzugung von Gläubigern auch in der Barzahlung von Wirtschaftsgütern in Form von Zug-um-Zug-Geschäften bestehen kann. Demzufolge hat der vom Vertreter zu erbringende Nachweis der Gleichbehandlung aller Gläubiger auch die vom Vertretenen getätigten Zug-um-Zug-Geschäfte zu erfassen (u.a. VwGH 26.01.2011, 2007/13/0063; VwGH 29.04.2010, 2008/15/0085; VwGH 20.01.2010, 2005/13/0096).

Ebenso kann auch im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt wird (u.a. VwGH 29.03.2007, 2005/15/0116; VwGH 24.09.2002, 2000/14/0081; VwGH 25.09.2001, 2001/14/0109).

Bei der Lohnsteuer kommt der Gleichbehandlungsgrundsatz hingegen nicht zum Tragen. Aus § 78 Abs. 3 EStG 1988, wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Vertreter vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mit den Rechtsfolgen des § 9 Abs. 1 BAO darstellt (u.a. VwGH 16.02.2000, 95/15/0046; VwGH 23.04.2008, 2004/13/0142; VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106).

Linz, am 7. April 2014