



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten Hofrat Mag. Johann Fischerlehner über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Kellermair, 4600 Wels, Simonystraße 44, vom 11. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch Alexandra Blüml, vom 8. April 2010 betreffend Haftung für Abgabenschuldigkeiten der Firma PS., gemäß § 9 iVm § 80 BAO entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 29. Dezember 2008 wurde über das Vermögen der Fa. PS (Primärschuldnerin) das Konkursverfahren eröffnet und gemäß [§ 139 Konkursordnung](#) (KO) am 26. November 2009 wieder aufgehoben.

Geschäftsführerin (von 16.10.2003 bis 22.12.2009) und anschließend Liquidatorin (ab 26.11.2009) dieser Gesellschaft war laut Eintragung im Firmenbuch die Berufungswerberin (im Folgenden kurz: Bw.).

Mit an die Bw. gerichtetem Haftungsbescheid vom 8. April 2010 sprach das Finanzamt (FA) die Heranziehung zur Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. PS im Ausmaß von 32.143,90 € aus. In der Bescheidbegründung wurden im Wesentlichen die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargestellt, auf die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der

Primärschuldnerin verwiesen sowie festgehalten, dass aufgrund einer Schlechterstellung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den übrigen Verbindlichkeiten durch die Bw. sich diese (als gesetzliche Vertreterin) einer Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes schuldig gemacht habe. Diesem Haftungsbescheid waren weder Ablichtungen der maßgeblichen Abgabenbescheide (betreffend Umsatzsteuer und Dienstgeberbeitrag, sowie diverse Eintreibungsgebühren, Säumniszuschläge und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) angeschlossen, noch enthielt er die Ankündigung, dass eine weitere (ergänzende) Begründung zum Bescheid ergehen werde.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2005, eingelangt beim FA am 17. Mai 2005, erhob die Bw. Berufung und ersuchte um Fristverlängerung bis zum 18. Juni 2010 zur *"Einbringung der vollständigen Berufung gegen den Haftungsbescheid – insbesondere der vollständigen Begründung"*. Ein Antrag auf Mitteilung der ihr bisher nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches (§ 248 BAO) wurde nicht gestellt.

Mit Bescheid vom 20. Mai 2010 wurde dem Anbringen vom 11. Mai 2010 zur Nachreichung der Berufungsbegründung stattgegeben und die Berufungsfrist bis 18. Juni 2010 verlängert. Als Beilagen übermittelte das Finanzamt

"den Bescheid betreffend Eintreibungsgebühr, Umsatzsteuerbescheid 2007, Säumniszuschlagsbescheide, Bescheid über die Festsetzung der Lohnabgaben 2008 und Bescheid Umsatzsteuer 10/2008."

Ergänzend wies das FA darauf hin, die Umsatzsteuer 09/2008 sei durch die Primärschuldnerin selbst errechnet und bekannt gegeben worden.

Mit Anbringen vom 17. Juni 2010 teilte die Bw. mit, eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes liege nicht vor, da zum Fälligkeitszeitpunkt der Abgaben nur sehr geringe finanzielle Mittel verfügbar gewesen wären. Darüber hinaus hätten zum damaligen Zeitpunkt erfolgversprechende Gespräche mit Kreditinstituten betreffend Aufstockung des Kredtrahmens stattgefunden.

Die Berufung wurde daraufhin am 7. Juni 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 14. Juli 2010 wies der UFS auf folgende Mängel der Berufung hin:

"Es fehlen gemäß § 250 Abs. 1 lit a bis d BAO:

- *Die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (lit b)*
- *Die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (lit c)*

• *Eine Begründung (lit d)*

Auf Grund des § 279 Abs. 1 in Verbindung mit § 85 Abs. 2 BAO wird die Behebung der angeführten Mängel innerhalb einer Frist von einer Woche ab Zustellung dieses Schreibens aufgetragen. Bei Versäumung dieser Frist gilt die Berufung als zurückgenommen."

Mit Schreiben vom 28. Juli 2010, sohin augenscheinlich nach Ablauf der vom UFS gesetzten Frist, ergänzte die Bw. das dem UFS vorliegende Berufungsschreiben vom 11. Mai 2010 um die angesprochenen Punkte. Zur Fristversäumnis führte ihr gesetzlicher Vertreter aus:

"Der eigenhändig zuzustellende Bescheid wurde am 16.7.2010 hinterlegt. Gem. § 17(3) ZustellG verschiebt sich die Zustellung auf den 26.7.2010, da Frau Z. vom 15.7.2010 bis 23.7.2010 nachweislich ortsabwesend war. Frau Z. war auf Urlaub und besuchte dabei Frau D. in der Steiermark. Eine Bestätigung von Frau D. liegt bei."

Aus den vorliegenden Aktenteilen (Formular 3/1 zu § 22 des Zustellgesetzes [Rückschein bei Zustellung zu eigenen Händen], Zustellformularverordnung 1982, BGBl. Nr. 600/1982) ist ersichtlich, dass eine Eigenhandzustellung des Mängelbehebungsauftrages an der Wohnadresse der Bw. beim ersten Zustellversuch am 16. Juli 2010 erfolglos verlief. Die Hinterlegung beim Postamt erfolgte am 19. Juli 2010.

Der UFS ersuchte am 24. August 2010 das zuständige Postamt um Bekanntgabe des Datums jenes Tages, an dem die Bw. den Mängelbehebungsauftrag tatsächlich behoben hatte. Laut übersandter Übernahmsbestätigung erfolgte die Behebung beim Postamt am 26. Juli 2010.

Zur Berufung wurde erwogen

Gemäß § 9 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl.Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009, haften die in den §§ 80 ff BAO 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 haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

§ 85 Abs. 2 BAO bestimmt, dass Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung berechtigen; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Der Bw. wurde mit Mängelbehebungsauftrag des UFS vom 14. Juli 2010 unter Setzung einer einwöchigen Frist die Behebung der inhaltlichen Mängel ihrer Berufung aufgetragen. In der auf den ersten Blick verspätet scheinenden Beantwortung vom 28. Juli 2010 wurde dem Mängelbehebungsauftrag entsprochen und die Fristversäumnis unter Hinweis auf die beiliegende Bestätigung einer Bekannten damit begründet, dass die Bw. von 15.7.2010 bis 23.7.2010 ortsabwesend gewesen sei.

§ 17 Abs. 3 Zustellgesetz BGBl.Nr. 200/1982, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 5/2008 normiert, dass hinterlegte Dokumente dann als nicht zugestellt gelten, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte. Doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte.

In diesem Zusammenhang konnte nach Ansicht des Referenten die Bw. ihre Abwesenheit von der Abgabestelle wegen eines etwa einwöchigen Sommerurlaubes durchaus glaubhaft machen. Amtswegige Erhebungen haben gezeigt, dass der hinterlegte Mängelbehebungsauftrag am 26. Juli 2010 von der Bw. am Postamt behoben wurde, dies ist gemäß § 17 Abs. 3 ZustellG der *„auf die Rückkehr an die Abgabestelle folgende Tag innerhalb der Abholfrist, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte“*, also jener Tag, an dem die Zustellung wirksam wurde und die einwöchige Frist zu laufen begann. Die Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages erfolgte zwei Tage später, sohin innerhalb der eingeräumten Frist. Mit der damit erfolgten Sanierung der inhaltlichen Mängel ist die Berufung als ursprünglich richtig eingebracht zu behandeln.

Gemäß § 245 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch einer Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Berufungsfrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt.

Dem berufungsgegenständlichen Bescheid ist eine derartige Ankündigung nicht zu entnehmen, die Berufungsfrist wurde damit mit dem Tag der Zustellung des Haftungsbescheides (bzw. in concreto: mit dem Tag der Hinterlegung beim Postamt, dem 18. April 2010) in Lauf gesetzt und endete am 18. Mai 2010.

Nach der Bestimmung des § 248 BAO kann der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid § 224 Abs. 1 leg. cit.) innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den

Abgabenanspruch berufen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2 und 4 leg. cit. sinngemäß.

„Bescheide über den Abgabenanspruch“ sind insbesondere Abgabenbescheide (§ 198 BAO) und Haftungsbescheide (§ 224 BAO). Daher kann beispielsweise der gemäß § 9 BAO für Lohnsteuer in Anspruch genommene Geschäftsführer einer GmbH auch gegen den an die GmbH gerichteten Lohnsteuerhaftungsbescheid (§ 82 EStG) berufen (*Ritz*, BAO³, § 248 Tz 4).

Ein Antrag auf Mitteilung der für den Haftungsbescheid maßgeblichen Abgabenbescheide wurde seitens der Bw. jedenfalls nicht gestellt.

Die genannte Bestimmung ermöglicht es der Bw., nicht nur gegen den Haftungsbescheid, sondern auch gegen die diesem zugrunde liegenden, an die PS gerichteten Abgabenbescheide berufen zu können. Aus dem dem Haftungspflichtigen eingeräumten Berufungsrecht ergibt sich allerdings, dass ihm **anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides von der Behörde über den haftungsgegenständlichen Abgabenanspruch Kenntnis zu verschaffen ist**, und zwar vor allem über Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches (vgl. zB VwGH 25.7.1990, 88/17/0235 sowie VwGH 11.7.2000, 2000/16/022). Eine solche Bekanntmachung hat durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) der maßgeblichen Bescheide über den Abgabenanspruch, allenfalls durch Mitteilung des Bescheidinhaltes zu erfolgen (vgl. *zB Ellinger/Wetzel*, BAO, 194). **Das Unterbleiben einer solchen Bekanntmachung macht den Haftungsbescheid rechtswidrig** (*Ritz*, BAO³, § 248 Tz 8 mit weiteren Nachweisen in VwGH 28.5.1993, 93/17/0049 und *Stoll*, JBl 1982, 9).

Auch im Erkenntnis vom 24.2.2010, 2005/13/0145 hat der VwGH unter Hinweis auf Vorjudikatur ausgeführt, dass bei unterlassener Bekanntmachung des für Haftungsbescheid maßgeblichen Abgabenbescheides ein **Mangel des Verfahrens** vorliegt, **der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist**.

Wesentlich ist, dass die Berufungsfrist gegen den Haftungsbescheid bereits mit der Einbringung der mangelhaften Berufung am 11. Mai 2010 konsumiert war. Die zugrunde liegenden Abgabenbescheide wurden erst mit 20. Juni 2010 übermittelt, zu diesem Zeitpunkt war die Frist gemäß § 248 BAO jedoch abgelaufen. Damit wurde der Bw. die durch § 248 leg. cit. gewährte Möglichkeit zur Berufungseinbringung gegen Abgabenbescheide verwehrt bzw. diese Möglichkeit von der Abgabenbehörde ad absurdum geführt: Es ist schlichtweg unmöglich, binnen offener Frist (den Haftungsbescheid betreffend) gegen Abgabenbescheide zu berufen, wenn dem Rechtsunterworfenen von der Behörde binnen eben dieser Frist keinerlei Kenntnis über die Bescheide verschafft wird.

Da im berufungsgegenständlichen Fall anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides eine Zusendung der Bescheide über die Abgabenansprüche nicht erfolgt ist, und darüber hinaus der Haftungsbescheid keinen Hinweis im Sinne des § 245 Abs. 1 BAO enthielt, wonach eine (weitere) Begründung zum Bescheid noch ergehen werde (diesfalls hätte auch eine spätere Zusendung der Abgabenbescheide als "anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides" zugestellt gegolten, weil erst zu diesem Zeitpunkt die Rechtsmittelfrist zu laufen begonnen hätte), wurde der Haftungsbescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet. Eine nach Ablauf der Berufungsfrist verfügte Übermittlung der Abgabenbescheide vermag den Mangel jedenfalls nicht zu heilen.

§ 289 Abs. 1 BAO normiert:

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“

Aufgrund fristgerechter Sanierung der inhaltlichen Mängel des Berufungsschreibens gilt dieses als ursprünglich richtig eingebracht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0145), liegt ein Mangel des Verfahrens vor, der im Verfahren über die Berufung gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar ist, wenn wie im gegenständlichen Fall Abgabenansprüche nicht anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides bekannt gegeben werden. Die Ermächtigung des § 289 Abs. 1 BAO zur kassatorischen Erledigung von Berufungen, deren Voraussetzung wesentliche Verfahrensmängel des erstinstanzlichen Verfahrens ist, liegt zwar im Ermessen der Behörde, ist aber vor allem auch angesichts des oben zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 24.2.2010, 2005/13/0145 in derartigen Fällen die einzige Möglichkeit einer gesetzmäßigen Entscheidung zu sein (vgl. UFS 29.03.2010, RV/0804-W/10 sowie UFS 10.05.2010, RV/0570-L/09).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. September 2010