

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr.H in der Beschwerdesache A.L, vertreten durch M GmbH, E Platz 3, 12x, über die Beschwerde vom 27.02.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 07.12.2012 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 Bundesabgabenordnung (BAO) beschlossen:

- I. Der angefochtene Haftungsbescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO idgF des BGBI. I Nr. 14/2013 unter Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde aufgehoben.
- II. Gegen den Beschluss ist gemäß § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 (VwGG) eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG nicht zulässig.

Festgestellter Sachverhalt:

Über die C.K GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes vom 27.03.2009, Zl. 54321/09, das Konkursverfahren eröffnet.

Der Antrag auf Konkurseröffnung wurde von der GmbH, vertreten durch Frau E.L als Geschäftsführerin gestellt. Im Antrag vom 25.03.2009 wurde ausgeführt, dass im Wirtschaftsjahr 2005/2006 ein positiver Geschäftsverlauf verzeichnet wurde und ein Gewinn in Höhe von € 85.000,00 erwirtschaftet werden konnte.

Die GmbH erwirtschaftete zum 31.3.2007 einen Gewinn iHv € 67.800,00.

Im Jahr 2007 verlor die GmbH ihren größten Auftraggeber. Dies löste einen Umsatzrückgang von rund 30% aus. Der Bilanzverlust zum 31.03.2008 betrug € 256.000,00. Im Wirtschaftsjahr 2008 musste die GmbH Forderungsausfälle in Höhe von € 170.000,00 infolge von Konkursen hinnehmen. Die Abfertigungen für gekündigte Mitarbeiter und Pensionierungen beliefen sich auf € 500.000,00.

Aus dem Anmeldungsverzeichnis im Konkursverfahren ergibt sich, dass Forderungen iHv € 5.113.276,26 anerkannt wurden. Die angemeldeten Forderungen beliefen sich auf € 5.297.079,77.

Die größten Gläubiger waren eine Immobilien-Grundverwertungsgesellschaft mbH mit Schadenersatzforderungen in Höhe von € 2.260.367,79, das Finanzamt mit Forderungen iHv € 346.806,94 (ON 20), Warenlieferanten (ON 2,17,18,78,79,80,108,1129) mit Forderungen iHv € 623.044,13, sowie die Krankenkasse mit Forderungen iHv € 89.753,54. Der Insolvenzschutzverband für ArbeitnehmerInnen meldete für Lohnforderungen (Löhne, Abfertigungen) in Höhe von € 1.165.647,00 (ON. 25 - 62) an.

Das Konkursverfahren wurde mit Beschluss des Landesgerichtes vom 6.8.2009 nach Abschluss eines Zwangsausgleiches in Höhe von 20% aufgehoben.

Am 02.09.2009 überwies die Gemeinschuldnerin die erste Quote in Höhe von € 34.680,69 an das Finanzamt. Die zweite Quote in Höhe von € 34.680,69 war am 28.07.2011 fällig. Diese Quote wurde jedoch nicht mehr überwiesen.

Am 27.11.2009 wurde das Unternehmen verkauft. Der Käufer des Unternehmens versuchte aus dem Verkauf des Anlagevermögens (Maschinen) die für die Weiterführung des Betriebes notwendige Liquidität herzustellen.

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) vertrat vom 22.08.1997 bis 5.12.2007 die GmbH als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Mit angefochtenem Bescheid vom 7.12.2012 wurde der Bf. hinsichtlich der Lohnabgaben der Jahre 2003 bis 2006 als Geschäftsführer der GmbH zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen. Begründend wurde unter Hinweis auf die Rechtslage ausgeführt, dass die Lohnabgaben zu Unrecht nicht entrichtet worden wären. Die Lohnabgaben wurden tabellarisch wie folgt dargestellt:

Lohnabgaben	fällig	Betrag in Euro
DZ 2003	15.01.2004	310,65
DB 2004	15.01.2005	1.177,22
DZ 2004	15.01.2005	257,85
Lohnsteuer 2006	15.01.2007	16.966,71
DB 2006	15.01.2007	7.459,48
DZ 2006	15.01.2007	858,35

Begründend wurde auf die Rechtslage verwiesen. Ermessen wurde keines geübt.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid wendete der Bf. ein, dass die Heranziehung zur Haftung zu Unrecht erfolgt sei. Er sei im betreffenden Zeitraum Geschäftsführer der GmbH gewesen.

Es sei bereits beim Abschluss des Zwangsausgleiches klar gewesen, dass 80% der angemeldeten Abgabenforderungen durch die Primärschuldnerin nicht abgegolten werden würden. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zwangsausgleiches war das Ergebnis der Außenprüfung bekannt. Trotzdem habe das Finanzamt erst am 7.12.2012 den Haftungsbescheid erlassen.

Das Unternehmen sei am 27.11.2009 verkauft worden. Die Verkäufer haben die Verpflichtung zur Bezahlung der zweiten Quote (Quotentilgung) zivilrechtlich an den Käufer überbunden. Die Zahlung der zweiten Quote sei Kaufpreisbestandteil gewesen.

Weiters führte der Bf. aus, dass das Finanzamt bereits 2009 Schritte einleiten hätte können und müssen. Der Bf. wäre diesfalls selbst zeitnah in der Lage gewesen,

entsprechende Schritte einzuleiten. Der Bf. könne nunmehr nicht für den Zahlungsverzug des Käufers des Unternehmens, der die zweite Quote nicht mehr gezahlt habe, verantwortlich gemacht werden. Schließlich wurde über die GmbH am 13.9.2011 neuerlich das Konkursverfahren eröffnet.

Die Inanspruchnahme für Abgaben, die zehn Jahre zurück liegen, erscheine nunmehr unbillig. Gerade bei der Ermessensübung müsse die lange Verfahrensdauer der Behörde berücksichtigt werden. Schließlich wären seit Abschluss des Insolvenzverfahrens mehr als drei Jahre vergangen.

Hinsichtlich der Höhe der Forderungen wendete der Bf. ein, dass die Quotenzahlungen von 10% (im Konkursverfahren von 2009) bzw. 4,69 % (im Konkursverfahren von 2011) nicht berücksichtigt worden wären.

Die Berücksichtigung von Gutschriften im Jahre 2005 (Lohnsteuer € -16.966,71; Dienstgeberbeiträgen € -4.972,75 und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen € -626,26 fanden im betreffenden Verhältnis ebenso keine Berücksichtigung.

Schließlich wendete der Bf. Verfahrensmängel ein.

Die Bescheide seien an den Masserverwalter ergangen und habe der Bf. über die Durchführung der Lohnabgabenprüfung und deren Ergebnis bislang keine Kenntnis erlangt. Der Bf. hatte bislang nicht die Möglichkeit, gegen die zugrundeliegenden Abgabenansprüche zu berufen.

Beantragt wurde, den angefochtenen Bescheid aufzuheben, keine Haftung auszusprechen, in eventu die Haftungssumme um die Abgaben aus 2003 zu verringern, oder den angefochtenen Bescheid zu ändern und auszusprechen, dass die Haftungssumme um die Abgabenverschiebung und Gutschrift aus 2005 iHv insgesamt € 19.725,34 sowie Berücksichtigung einer Quote in Höhe von 14,69 % auf schließlich € 5.966,81 verringert werde.

Schließlich habe das Finanzamt die Lohnabgabenbescheide gegenüber dem Masserverwalter erlassen und habe der Bf. gegen die zugrundeliegenden Abgabenbescheide kein Rechtsmittel ergreifen können.

Beantragt wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt zur langen Verfahrensdauer aus, dass der gegenständliche Konkurs am 6.8.2009 aufgehoben worden sei. Das Unternehmen sei am 27.11.2009 verkauft und die Verpflichtung zur Bezahlung der zweiten Quote auf den Käufer überbunden worden. Die zweite Quote iHv. € 34.680,69 sei am 28.07.2011 fällig, jedoch nicht mehr entrichtet worden.

Schließlich sei am 13.9.2011 wieder ein Konkursverfahren eröffnet worden, welches nach Schlussverteilung am 10.12.2012, aufgehoben worden sei.

Die Entrichtung der Quote hätte sich unmittelbar auf die Haftungsbeträge zu Gunsten des Bf. ausgewirkt. Daher habe das Finanzamt mit der Erlassung des Haftungsbescheides zugewartet.

Zum behaupteten Verfahrensmangel führte das Finanzamt aus, man habe ohnehin die Abgabenbescheide dem Masseverwalter als gesetzlichen Vertreter zugestellt. Betreffend der festgesetzten und verrechneten Abgaben wies das Finanzamt darauf hin, dass diese nicht Gegenstand des Haftungsverfahrens sondern allenfalls eines Verfahrens gemäß § 216 BAO sein können.

Einhebungsverjährung liege nicht vor, weil man die am 15.1.2004 fälligen Lohnabgaben am 6.4.2009 im Konkursverfahren angemeldet habe.

In der mündlichen Verhandlung wurde zur langen Verfahrensdauer ausgeführt, dass die Entrichtung der zweiten Quote am 28.07.2011 nicht mehr erfolgt sei. Danach sei über die GmbH neuerlich ein Konkursverfahren eröffnet worden.

Das Finanzamt führte zu den Lohnabgaben des Jahres 2006 aus, dass diese tatsächlich entrichtet und mit älteren aushaftenden Abgabenschuldigkeiten verrechnet worden wären. Der Haftungsbetrag wäre um die Lohnabgaben des Jahres 2006 zu verringern. Einer weiteren Herabsetzung des Haftungsbetrages für Abgaben der Jahre 2003, 2004 stimme das Finanzamt nicht zu.

Zum Verfahrensmangel, der mangelnden Information des Bf. über die im Haftungsverfahren geltend gemachten Lohnabgaben wies der Amtsvertreter darauf hin, dass die bezughabenden Haftungs- und Abgabenbescheide ohnehin dem Masseverwalter als gesetzlichen Vertreter übermittelt worden wären.

Der steuerliche Vertreter beantragte die Aufhebung des Haftungsbescheides und verwies darauf, dass der Bf bislang keine Kenntnis über das Ergebnis der durchgeführten Prüfungen und deren Ergebnisse erlangt habe.

Rechtliche Beurteilung

Mit der am 1. Jänner 2014 in Kraft getretenen Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI. 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).

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 zu erledigen sind und solche Verfahren betreffende Anbringen mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht wirken.

Gemäß § 9 BAO 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 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 § 224 Abs. 1 BAO 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 BGBI. 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 BGBI. 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 im Sinne des § 245 Abs. 1 erster Satz BAO durch einen solchen Antrag bzw. die Hemmung der behördlichen Mängelbehebungsfrist im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO durch einen diesbezüglichen Fristverlängerungsantrag).

§ 248 erster Satz BAO räumt dem Haftungspflichtigen somit einen *unabdingbaren 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 (ausführlich 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 Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruch 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 Abgabenanspruch, und zwar über Art, Grund und Höhe des feststehenden Abgabenanspruches, verschafft (VwGH 23.10.1987, 85/17/0016; VwGH 25.07.1990, 88/17/0235; VwGH 28.06.2001, 2000/16/0561).

Diese Kenntnisverschaffung hat in Fällen des § 248 BAO insbesondere durch Zusendung einer Ausfertigung (Ablichtung) des/der Abgabenbescheide(s) an den Haftungspflichtigen, allenfalls durch konkrete 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 Abgabenanspruch Kenntnis haben muss (Ritz, BAO⁵ § 248 Rz. 8 und Rz. 9 mwN).

Sind dem Haftungspflichtigen die für die Festsetzung des Abgabenanspruches maßgeblich gewesenen Grundlagen infolge unterlassener bzw. unvollständiger Kenntnisverschaffung anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides unbekannt, dann führt dies im Ergebnis zu einem massiven 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; Ritz, BAO⁵ § 248 Rz. 8).

Im vorliegenden Sachverhalt steht unstrittig fest, dass der Bf. - wie in der Beschwerde vorgebracht - weder über die Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung(en) noch über deren bescheidmäßige Ergebnis(se) anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides informiert worden ist. Vielmehr wurden die Abgabenbescheide dem Masseverwalter rechtswirksam zugestellt.

Unstrittig fest steht auch, dass der Bf. bei Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides weder Bescheidablichtungen zu den haftungsgegenständlichen, bereits gegenüber der Primärschuldnerin festgesetzten Abgaben übermittelt wurden, noch

diesem damals anderweitig Kenntnis über die konkreten Bescheidinhalte bzw. – Grundlagen (Sachverhalt, Spruch, Begründung) verschafft worden ist.

Damit ist das Schicksal dieser Haftungsbeschwerde aber bereits entschieden.

Aufgrund der zuvor angeführten Verfahrensergebnisse ist der bekämpfte Haftungsbescheid nämlich, mit Rücksicht auf die zitierte einschlägige Rechtsprechung deswegen aufzuheben, weil der Bf durch die anlässlich der strittigen Haftungsinanspruchnahme erstinstanzlich verabsäumte Kenntnisverschaffung über die für die bescheidmäßigen Festsetzungen der haftungsgegenständlichen Lohnabgabennachforderungen maßgeblich gewesenen Grundlagen in seiner durch § 248 erster Satz BAO eingeräumten Rechtsverteidigungsmöglichkeit, als zur Haftung Herangezogener bis zum Ablauf der Beschwerdefrist gegen den Haftungsbescheid vom 7.12.2012 auch gegen die den vorgenannten Haftungsabgaben zugrunde liegenden Abgabenbescheide, Bescheidbeschwerde erheben zu können, beschnitten worden ist.

Dieser zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides führende Verfahrensmangel ist im gegenständlichen Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht sanierbar.

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 Beschwerdevorentscheidungen 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 Abs. 2 leg.cit. tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Gemäß Abs. 3 leg.cit. 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.

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 Parteinteressen) 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 bescheidmäßigt 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 erinstanzlichen 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 27. Februar 2013 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.

Mit dieser Rechtsansicht folgt der erkennende Richter der bisherigen Judikatur (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, bei der es sich zur Klarstellung um *keine "ersatzlose"* Bescheidaufhebung iSd. § 279 BAO idgF wie von der Bf. begeht 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).

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG idgF BGBI. 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 B-VG 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.

Das Verwaltungsgericht hat gemäß § 25a Abs. 1 VwGG idF BGBI. I Nr. 33/2013 im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses ausszusprechen, 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 mit der gegenständlichen kassatorischen Beschwerdeerledigung im Sinne des § 278 Abs. 1 BAO der einhelligen höchstgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt wurde, wonach ein Haftungsbescheid wegen eines nicht sanierbaren Verfahrensmangels aufzuheben ist, wenn der zur Haftung Herangezogene nicht rechtzeitig über bescheidmäßig festgesetzten haftungsgegenständlichen Lohnabgaben aufgeklärt wurde. Damit hängt der Beschluss nicht von der Lösung einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG ab.

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 entsprechend, rechtzeitig Kenntnis über die Grundlagen haftungsgegenständlicher Abgabenansprüche zu verschaffen haben.

Festzuhalten ist weiters, dass sich der im aufgehobenen Haftungsbescheid enthaltene Haftungsbetrag um die Lohnsteuer des Jahres 2006 in Höhe von insgesamt € 16.966,71 verringert hat. Dieser Betrag wurde nämlich nach den Ausführungen beider Parteien als Lohnabgaben 2005 tatsächlich entrichtet.

Schließlich 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 den Konkursakt hingewiesen.

Abschließend wird der Bf. aufgrund des 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 Abgabenentrichtung 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 ausreichten, 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).

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. November 2017

