

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des X, vertreten durch V, vom 29.07.2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 07.05.2026, StNr., betreffend Haftung gemäß § 11 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als der Haftungsbetrag Umsatzsteuer 10-12/2013 auf 317.875 Euro eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) wurde mit dem hier angefochtenen Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 07.05.2025 als Haftungspflichtiger gemäß § 11 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der M.GmbH in der Höhe von 476.813,04 Euro in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Die Haftungsinanspruchnahme nach § 11 BAO gründe sich auf das rechtskräftige Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom 08.08.2023, s. Der Bf. hafte als Tatbeteiligter für die Umsatzsteuer 10-12/2013.

Gegen den Bescheid brachte der Bf. nach einem Fristerstreckungsantrag am 30.07.2025 durch seine steuerliche Vertretung das Rechtsmittel der Beschwerde mit folgender Begründung ein:

„.....

1 Der Abgabepflichtige wurde durch das Landesgericht für Strafsachen Wien rechtskräftig auf Grund des Vorwurfs der Beitragstäterschaft (§ 11 FinStrG) im Rahmen eines bandenmäßigen Vorgehens betreffend einem zu ahndenden Finanzvergehen zur Abgabenhinterziehung verurteilt. Das Urteil erging am 8. August 2023. Aus dem Urteil ist ersichtlich, dass die für die Überwachung der Mineralölsteuer zuständige Strafverfolgungsbehörde der Zollverwaltung, nun Zollamt Österreich, dem zur Haftung Verpflichteten unterstellt hat, dass er als Geschäftsführer der X.KG an Scheingeschäften beteiligt war, indem er Mineralölprodukte von der M.GmbH mit Sitz in G bezogen hat. Der Vorlieferant des Primärschuldners, eine in Slowenien ansässige Gesellschaft, hat offenbar Mineralölsteuer hinterzogen, oder der Lieferant der X.KG selbst.

2 Wie in den meisten Fällen dieser Art, unterstellt die Zollverwaltung jedem an dem Liefergeschäft beteiligten Wirtschaftsbeteiligten sofort Bandenkriminalität und behauptet, dass die durch die Käufer durchgeführten und nachweisbaren Überprüfungshandlungen der jeweiligen Lieferanten Scheinhandlungen wären (siehe Beilagen). Bei den Vernehmungen und den nachfolgenden Gerichtsverhandlungen werden die Beschuldigten unter dem Eindruck der Vorwürfe zu teilweise sie selbst belastenden Aussagen verleitet. Im Strafverfahren wird bezüglich der subjektiven Tatseite meist ein Schuldeingeständnis aus Gründen zur Milderung der Strafe gemacht, im Wissen, dass die Strafgerichte die objektive Tatseite entgegen dem Vorbringen der Anklagebehörde nicht überprüfen.

3 Anders ist es nicht erklärlich, dass nach den Unterlagen, die uns zur Verfügung gestellt wurden, und aus denen hervorgeht, dass der Verurteilte vor der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit der M.GmbH alle möglichen Überprüfungen, die im Rahmen der Obliegenheiten eines sorgfältigen Geschäftsführers möglich sind, zu einer positiven Einschätzung gekommen ist. Er hat sowohl die Gültigkeit der UID-Nummer überprüft. Er hat eine Bestätigung des zuständigen Finanzamts — damals Baden-Mödling — eingeholt, dass kein Abgabenrückstand besteht. Er hat eine Auskunft aus dem Gewerberegister eingeholt und einen Firmenbuchauszug abgerufen. Er hat sich vergewissert, dass der Lieferant ein registrierter Empfänger für Mineralölprodukte im Sinne der RI 2008/118(EG) ist, und sich die Bewilligung des Zollamts St.Pölten, Krems Wr. Neustadt nach § 32 MinStG vorlegen lassen, dass sein Lieferant als registrierter Empfänger berechtigt ist und auch die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, Mineralölprodukte im Aussetzungsverfahren aus dem Binnenmarkt einzuführen. Hätte die Zollverwaltung selbst Verdacht geschöpft, hätte sie keine Bewilligung erteilen dürfen, oder hätte bei geringstem Verdacht die Bewilligung widerrufen müssen (§ 32 Abs. 4 iVm § 28 MinStG). Wenn die Voraussetzung der steuerlichen Zuverlässigkeit (§ 27 Abs. 1 MinStG), die alle Steuern umfasst, nicht gegeben ist oder nur anzuzweifeln ist, dann ist die Voraussetzung für eine Bewilligung verwirkt. Das bedeutet, dass auf Grund der angeforderten Unterlagen, der Verurteilte, und nun Haftungsverpflichtete auf die Handlungen der Zollbehörden vertrauen durfte.

4 Das Gericht hat auch festgestellt, dass sich der Vorsatz des Verurteilten nicht auf Scheingeschäfte oder Scheinhandlungen bezog. Folglich stellt sich die Frage, warum das Gericht eine Beteiligung an einer Abgabenhinterziehung erkannt hat, wie von der Anklagebehörde behauptet. Der Bezug einer Ware von einem betrügerischen Vorlieferanten genügt offenbar für die Beitragstäterschaft, auch wenn der angebliche Beitragstäter alle Maßnahmen gesetzt hat, die ihm zugemutet werden konnten, den Lieferanten zu überprüfen.

5 Die weitere Folge ist, dass der Betrug in der Reihe auch den Abzug des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs. 14 UStG verunmöglicht, wenn er wusste oder wissen hätte müssen, dass ein Umsatzsteuerbetrug in der Lieferkette begangen wurde. Das dürfte auch jene Umsatzsteuerschuld sein, die in der Höhe von EUR 476.813,04 der M.GmbH im 4. Quartal 2013 als nicht abzugsfähige Erwerbssteuer vorgeschrieben wurde. Die Akte standen uns nicht zur Verfügung, sodass wir uns nur auf diese Vermutung stützen können.

6 Die Rechtsfolge der Verurteilung ist, dass § 11 BAO tatbestandsmäßig verwirklicht wurde und die Haftungsbestimmung die Beschwerdeführung gegen den vorgelagerten Bescheid nach § 248 BAO auf Grund der Bindungswirkung eines rechtskräftigen Urteils ausschließt (VwGH 24.01.2013, 2010/16/016; VwGH vom 30.03.2000, 99/16/0141).

7 Allerdings ist das Verbot der Doppelbestrafung für ein und dieselbe Tat einzuwenden. Zwar hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. März 1963 festgestellt, dass die historische Vorläuferbestimmung des § 112 AO (dRGBl. I vom 22. Mai 1931), die in den § 11 übernommen wurde (228 der BlgNR IX GP, 56), neben einer Wertersatzstrafe Anwendung findet, jedoch mit der Begründung, dass der Gesetzgeber keinen Ausschluss der Geltendmachung im Zollrecht vorgesehen hat. Zudem ist die Verfassungsbestimmung des Protokoll 7 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten samt Erklärungen (BGBl 628/1988) erst zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft getreten und daher maßgeblich. In Art 4 des Protokolls ist das Verbot einer Bestrafung einer Person festgelegt, wenn diese nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt worden ist.

8 Die historische Auslegung bezüglich der Haftung nach § 11 BAO wird im Schrifttum als Schadenersatz für den durch die strafbare Handlung verursachten Schaden gegenüber dem Staat aufgefasst (Stoll, BAO Handbuch (Orac 1980), 32). Diese Auslegung steht aber nicht im Einklang mit den Auffassungen, die sich aus den Urteilen des EGMR ableiten lassen. Vor allem vor dem Hintergrund, dass der zur Haftung Verpflichtete nachweislich alles getan hat, den Lieferanten zu überprüfen, und dennoch als Beteiligter verurteilt wurde, ist eine Haftung nach § 11 BAO, neben der Wertersatzstrafe nach § 19 Abs. 1 lit. a FinStrG in der Höhe von EUR 650.000, eine Maßnahme mit punitiver Wirkung, die als Strafe im Sinne der Rechtsprechung des EGMR zu werten ist.

9 Der zur Haftung Verpflichtete hat seine Existenz verloren, weil sein Unternehmen in Konkurs gegangen ist, muss die Wertersatzstrafe bezahlen, oder eine Ersatzfreiheitsstrafe absitzen und ist rechtswirksam verurteilt worden.

10 Der Begriff des Strafrechts nach dem Art 4 des 7. ZPMRK ist jenem nach den Kriterien nach Art 6 EMRK gleichzuhalten. Demnach ist der Strafbegriff nicht danach zu beurteilen, ob dieser im Kriminalstrafrecht oder Finanzstrafrecht erfasst ist. Die Einordnung erfolgt nach den sogenannten Engel-Kriterien (Glaser/Kohl, in Kneihls/Lienbacher, Art 4 7. ZPMRK, 21. Lief. 16). Insbesondere bei Geldstrafen, eine andere Einreihung kann einer Haftung nach § 11 BAO nicht beigemessen werden, weil diese an die rechtskräftige Verurteilung für eine Straftat knüpft, die weit über die Möglichkeiten einer Bezahlung durch den zur Haftung Verpflichteten vorgeschrieben werden, ist von einer Schwere auszugehen, die einer bloß kurzfristigen Freiheitsstrafe gleichkommt. Zudem hat der EGMR in der Rechtssache Bendenoun v. France (12547/86) ausdrücklich entschieden, dass die Auferlegung zusätzlicher Steuern, eine andere Maßnahme ist die Haftungsinanspruchnahme nach § 11 BAO nicht, weil die Haftung ausdrücklich für Abgaben auszusprechen ist, für der Haftende nicht Abgabenschuldner ist, diese Strafen im Sinne der EMRK sind (Peukert in Frohwein/Peukert, EMRK Kommentar³, 162).

11 Wir stellen daher den Antrag den Haftungsbescheid aufzuheben, weil dieser gegen verfassungsrechtlich geschützte Grundrechte, die in der EMRK festgelegt sind, verstößt.“

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 14.01.2026 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Inanspruchnahme als Haftender nach § 11 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Zweck des Haftungsanspruches sei die Einhebung von Abgaben. Der Haftungsausspruch sei insbesondere dann zweckmäßig, wenn eine (gänzliche oder teilweise) Abgabeneinhebung beim Haftungspflichtigen entweder sofort möglich oder zu einem späteren Zeitpunkt nicht völlig ausgeschlossen ist.

Bei der Haftung nach § 11 BAO handle es sich um eine Primärhaftung und keine Ausfallhaftung. Sie knüpfe an die urteilsmäßige Bestrafung an. Da es sich beim Haftungsbescheid um keine „Strafe“ handle, gehe der eingewandte Aufhebungsgrund bezüglich einer Doppelbestrafung nach Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur Menschenrechtskonvention ins Leere.

Der Bf. stellte durch seinen steuerlichen Vertreter am 13.02.2026 den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und führte aus:

„..... Wir beantragen eine mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter.

Wir ergänzen unsere in der Beschwerde vorgebrachten Begründungen um folgende weitere Bestandteile.

1 Die Behörde hat vorgebracht, dass die Inanspruchnahme des Abgabepflichtigen zur Haftung nach § 11 BAO durch einen Haftungsbescheid im Sinne des § 224 BAO eine Ermessensentscheidung der Behörde ist, die nach den in § 20 BAO festgelegten Grundsätzen, nämlich der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Rahmen der Billigkeit und dem Anspruch des Staates im Rahmen der Zweckmäßigkeit zu entscheiden wäre.

2 Wir halten dennoch fest, dass die Inanspruchnahme in dem besonderen Fall, und der Höhe nach, punitive Wirkung hat und der Schranke des grundrechtlichen Doppelbestrafungsverbotens zu unterwerfen ist. Diesbezüglich verweisen wir auf unsere Ausführungen in der Beschwerde. Vor allem vor dem Hintergrund, dass der Abgabepflichtige alle ihm zur Verfügung stehenden Überprüfungsmöglichkeiten unternommen hat, um die steuerliche Zuverlässigkeit seines Lieferanten, für den er nun zur Haftung herangezogen wird, sicherzustellen. Die Zollbehörde kam zu keinem anderen Ergebnis, gleichwohl ihr im Rahmen des Gewaltmonopols des Staates ungleich wirksamere Mittel zur Verfügung standen, die Zuverlässigkeit zu überprüfen und daher viel eher wusste, oder wissen hätte müssen, dass der Marktteilnehmer verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl unversteuert in Verkehr brachte.

3 Es ist dem Abgabepflichtigen nicht zuzurechnen, dass er durch eine aggressive Vorgangsweise der Betrugsbekämpfungsabteilung des Zolls und der Strafverfolgungsbehörde einfach zu einem Bandenmitglied erklärt wurde, obwohl er selbst die im Abgabepreis des Lieferanten enthaltenen Abgaben wie die Mineralölsteuer und die Umsatzsteuer bezahlt hat. Die Justiz urteilt in diesen Fällen gehäuft im Sinne der Anklage der Strafverfolgungsbehörde ohne tiefere Überprüfung der objektiven und subjektiven Tatseite.

4 Vor diesem Hintergrund ist bei der Ermessensübung im Rahmen der Erwägungen der Umstände für das Billigkeitselement zu berücksichtigen, dass der Abgabepflichtige im Rahmen des Urteils mit einer Wertersatzstrafe von EUR 650.000 seine existenziellen Grundlagen verloren hat, für eine Tat, die ihm nicht zuzurechnen war. Eine weitere Inanspruchnahme in einer Höhe, wie im Haftungsbescheid ausgesprochen, ist auf Grund seiner Pension in Höhe von rd. EUR 2.200 monatlich, nicht finanzierbar.

5 Bei der Überprüfung des Zweckmäßigkeitselements ist zu berücksichtigen, dass der Abgabepflichtige mit der Leistung der Wertersatzstrafe den Schaden für den Staat, den ein anderer verursacht hat, und der auch deshalb entstanden ist, weil die staatlichen Behörden im Rahmen ihrer Überwachungspflichten selbst zu einer für den Staat nachteiligen Einschätzung des Marktteilnehmers gekommen sind, beglichen hat.“

Im Schriftsatz vom 14.08.2026 zog der Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Mit dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 08.08.2023, s, wurde der Bf. der Verbrechen der bandenmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 11 dritter Fall, 33 Abs. 1, 38a Abs. 1 lit.a, 13 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt, in Wien und anderen Orten als Mitglied einer Bande von mindestens drei Personen, die sich zur Tatbegehung verbunden haben, unter Mitwirkung (§ 11 FinStrG) anderer Bandenmitglieder ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung begangen zu haben, und zwar indem er III. zu nachgenannten Tathandlungen beigetragen hat, indem er in Kenntnis des Tatplans und gegen eine Beteiligung an dem durch die Abgabenhinterziehungen lukrierten Gewinn in Höhe von € 1.000,- pro Liefervorgang teils als Geschäftsführer und Komplementär der X.KG selbst Dieselbestände ankauft und im Geschäftsbetrieb der genannten Gesellschaft an Endkunden weiterverkaufte, teils die Gesellschaften G1 und G2 als Empfänger weiterer Diesellieferungen vermittelte, wobei sich sein Vorsatz nicht auf die Verwendung von Scheingeschäften und Scheinhandlungen bezog, und zwar

1. zu den im Punkt 1.1. der Anklage dargestellten Tathandlungen des K (siehe Seite 7ff dieses Urteils)

2. hinsichtlich nachgenannter mit der M.GmbH abgeschlossene Geschäfte, und zwar
im Kalendermonat Oktober 2013 [17 Geschäfte],
im Kalendermonat November 2013 [47 Geschäfte],
im Kalendermonat Dezember 2013 [8 Geschäfte],

a. zu der im Punkt I.2.a. dargestellten Tathandlung hinsichtlich eines Verkürzungsbetrags von € 893.203,95 an Mineralölsteuer;

b. zu der im Punkt I.2.b. dargestellten Tathandlung hinsichtlich eines Verkürzungsbetrags von € 476.813,04 an Umsatzsteuer;

Zu I./1./ wird ergänzt, nämlich dazu, dass K unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO), nämlich unter Vorschub des verstorbenen W, der im Rahmen seines unter der Steuernummer StNr. geführten Einzelunternehmens als reiner Strohmann ohne eigene Handlungs- und Entscheidungskompetenz agieren sowie rechtzeitig vor der Einleitung finanzstrafrechtlicher Ermittlungen untertauchen und aus Österreich ausreisen sollten, sowie unter Verwendung des Aliasnamen "T" zur Verschleierung seiner Identität gegenüber W und Dritten, hinsichtlich einer Menge von insgesamt 1,543.974 Liter Dieseldieselkraftstoff, der in nachgenannten Liefervorgängen aus Deutschland nach Österreich eingeführt und an die Empfänger geliefert wurde, und zwar

im Kalendermonat August 2013 [15 Liefervorgänge],
im Kalendermonat September 2013 [35 Liefervorgänge],

a. im Bereich des Zollamts Wien eine Verkürzung von insgesamt € 612.957,67 an

Mineralölsteuer durch Unterlassung der fristgerechten Anmeldung, Selbstberechnung und Abfuhr der Verbrauchsteuer gemäß §§ 31 Abs. 4 iVm 23 Abs 1, Abs. 6 MinStG für die Kalendermonate August 2013 und September 2013

b. im Bereich des Finanzamts Wien 8/16/17 eine Verkürzung an Umsatzsteuer von € 327.662,63 für das Kalenderjahr 2013 durch Unterlassung der fristgerechten Abgabe einer Jahressteuererklärung für das Kalenderjahr 2013 zu bewirken versucht, wobei es beim Versuch blieb, weil mit Bescheid vom 13.05.2014 die Umsatzsteuer für das Kalenderjahr 2013 mit € 327.662,63 festgesetzt wurde;

2. unter Vorschub des abgesondert verfolgten M als Geschäftsführer und Alleingesellschafter der unter der Steuernummer StNr. erfassten M.GmbH und unter Verwendung des Aliasnamen „H“ hinsichtlich einer Menge von insgesamt 2.377.790 Liter Dieselmotorkraftstoff, der in nachgenannten Liefervorgängen aus Slowenien nach Österreich eingeführt und an die Empfänger geliefert wurde, und zwar

im Kalendermonat Oktober 2013 [17 Liefervorgänge]

im Kalendermonat November 2013 [48 Liefervorgänge]

im Kalendermonat Dezember 2013 [9 Liefervorgänge].

Der strafbestimmende Wertbetrag (§ 53 Abs.1 FinStrG) beträgt für X gesamt 2,310.637,29 Euro und zwar im Bereich des Zollamts Wien € 612.957,67 an Mineralölsteuer; im Bereich des Zollamts St. Pölten Krems Wiener Neustadt € 893.203,95 an Mineralölsteuer; im Bereich des Finanzamts Wien 8/16/17 € 327.662,63 an Umsatzsteuer; im Bereich des Finanzamts Baden Mödling € 476.813,04 an Umsatzsteuer.

Über den Bf. wurde eine Freiheitsstrafe in der Dauer von 10 Monaten (unter Setzung einer 3jährigen Probezeit bedingt nachgesehen) sowie eine Wertersatzstrafe in der Höhe von 650.000 Euro, im Uneinbringlichkeitsfall 3 Monate Ersatzfreiheitsstrafe, verhängt. Gemäß § 19 Abs. 4 und 5 FinStrG wurde von einem weiteren Wertersatz abgesehen.

Mit dem Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 07.05.2025 wurde der Bf. als Haftungspflichtiger gemäß § 11 BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der M.GmbH in der Höhe von 476.813,04 Euro in Anspruch genommen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde des Bf. mit der Begründung, es liege eine Doppelbestrafung ein- und derselben Tat vor.

Rechtsgrundlagen

§ 19 FinStrG lautet:

(1) Statt auf Verfall ist auf die Strafe des Wertersatzes zu erkennen,

- a) wenn im Zeitpunkt der Entscheidung feststeht, dass der Verfall unvollziehbar wäre,
- b) wenn auf Verfall nur deshalb nicht erkannt wird, weil das Eigentumsrecht einer anderen Person berücksichtigt wird,
- c) in den Fällen des § 17 Abs. 6 erster Satz.

(2) eben dem Verfall ist auf Wertersatz zu erkennen, wenn im Zeitpunkt der Entscheidung noch nicht feststeht, ob der Verfall vollziehbar sein wird, oder wenn Rechte dritter Personen (§ 17 Abs. 5) anerkannt werden.

(3) Die Höhe des Wertersatzes entspricht dem gemeinen Wert, den die dem Verfall unterliegenden Gegenstände im Zeitpunkt der Begehung des Finanzvergehens hatten; ist dieser Zeitpunkt nicht feststellbar, so ist der Zeitpunkt der Aufdeckung des Finanzvergehens maßgebend. Soweit der Wert nicht ermittelt werden kann, ist auf Zahlung eines dem vermutlichen Wert entsprechenden Wertersatzes zu erkennen. Werden Rechte dritter Personen im Sinne des § 17 Abs. 5 anerkannt, so ist der Wertersatz in der Höhe der anerkannten Forderung auszusprechen; er darf aber nur mit dem Betrag eingefordert werden, der zur Befriedigung der anerkannten Forderung aus dem Verwertungserlös aufgewendet wird.

(4) Der Wertersatz ist allen Personen, die als Täter, andere an der Tat Beteiligte oder Hehler vorsätzlich Finanzvergehen hinsichtlich der dem Verfall unterliegenden Gegenstände begangen haben, anteilmäßig aufzuerlegen.

(5) Stünde der Wertersatz (Abs. 3) oder der Wertersatzanteil (Abs. 4) zur Bedeutung der Tat oder zu dem den Täter treffenden Vorwurf außer Verhältnis, so ist von seiner Auferlegung ganz oder teilweise abzusehen.

(6) Ist der Wertersatz aufzuteilen (Abs. 4) oder ist vom Wertersatz ganz oder teilweise abzusehen (Abs. 5), so sind hiefür die Grundsätze der Strafbemessung (§ 23) anzuwenden.

(7) er Wertersatz fließt dem Bund zu.

Artikel 4 des Protokolls Nr. 7 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten samt Erklärungen lautet:

1. Niemand darf wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.
2. Abs. 1 schließt die Wiederaufnahme des Verfahrens nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht des betreffenden Staates nicht aus, falls neue oder neu bekannt gewordene Tatsachen vorliegen oder das vorausgegangene Verfahren schwere, den Ausgang des Verfahrens berührende Mängel aufweist.

Gemäß § 11 BAO haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Gemäß § 20 BAO müssen Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Erwägungen

Die Haftung nach § 11 BAO ist eine unbeschränkte Primärhaftung und keine Ausfallhaftung wie etwa § 9 BAO. Sie knüpft an die urteilsmäßige Bestrafung an. § 11 BAO setzt daher eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen bzw. gerichtlichen Finanzstrafverfahren voraus (siehe dazu VwGH 14.12.1994, 93/16/0011).

Der Haftungstatbestand ist durch jede Art der Beteiligung erfüllt, ohne dass es darauf ankommt, welche Bedeutung dem Tatbeitrag für die Verwirklichung der Tat beizumessen ist. Die rechtskräftige Verurteilung ist damit Tatbestandsmerkmal, der Haftungspflichtige selbst muss wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilt worden sein.

Unbestritten ist, dass der Bf. mit dem Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien vom 08.08.2023, s, des Verbrechens der bandenmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 11 dritter Fall, 33 Abs. 1, 38a Abs. 1 lit. a, 13 Abs. 1 FinStrG schuldig erkannt wurde. Das Urteil ist in Rechtskraft erwachsen. Ein Rechtsmittel gegen das Urteil wurde vom Bf. nicht erhoben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt (siehe VwGH 24.01.2013, 2010/16/0169 mwN), entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen.

Eine eigenständige Beurteilung der Frage der Abgabenhinterziehung durch die Abgabenbehörde ist daher nicht zulässig. Dem Vorbringen des Bf. ist dennoch Folgendes entgegen zu halten:

Bei den Ausführungen in der Beschwerde, die Zollverwaltung unterstelle jedem an einem Liefergeschäft beteiligten Wirtschaftsbeteiligten sofort Bandenkriminalität, bei den Vernehmungen und Gerichtsverhandlungen würden die Beschuldigten zu teilweise sie selbst belastenden Aussagen verleitet, die objektive und subjektive Tatseite werde seitens des

Gerichts nicht überprüft, etc., handelt es sich um allgemein gehaltene Vorwürfe gegen die Strafverfolgungsbehörden. Ob diese Vorwürfe im vorliegenden Fall gerechtfertigt sind, kann nicht beurteilt werden, weil diese Vorwürfe untermauernde Fakten nicht vorgebracht werden. Sollten dem Vertreter des Bf. allerdings Hinweise auf ein Fehlverhalten der Bediensteten der Zollverwaltung bzw. der Richter und Staatsanwälte bekannt sein, können diese im Rahmen einer von ihm einzubringenden Dienstaufsichtsbeschwerde überprüft werden.

Das Vorbringen, der Bf. habe vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit der M.GmbH Überprüfungen der Gesellschaft durchgeführt – Insbesondere ob die Gesellschaft eine registrierte Empfängerin für Mineralölprodukte im Sinne der RI 2008/118(EG) und laut Bewilligung des Zollamtes St. Pölten, Krems Wr. Neustadt nach § 32 MinStG als registrierte Empfängerin berechtigt sei, und die entsprechenden Voraussetzungen erfülle, Mineralölprodukte im Aussetzungsverfahren aus dem Binnenmarkt einzuführen –, steht in keiner Beziehung zur Tatsache, dass die GmbH bzw. ihr Geschäftsführer Mineralöl- und Umsatzsteuer hinterzogen hat und der Bf. laut Urteilsspruch an zahllosen Tathandlungen beteiligt war.

Das Vorbringen, dass der Bf. auf die Zollverwaltung vertrauen konnte, die selbst hätte Verdacht schöpfen und keine Bewilligung hätte erteilen dürfen bzw. die Bewilligung hätte widerrufen müssen (§ 32 Abs. 4 iVm § 28 MinStG), ist eine Verdrehung der Tatsachen, weil der Bf. laut Urteilsspruch Kenntnis des Tatplans hatte und als Geschäftsführer der X.KG Dieselbestände gegen eine Beteiligung an dem durch die Abgabenhinterziehungen lukrierten Gewinn in der Höhe von 1.000 Euro pro Liefervorgang an- und an Endkunden weiterverkaufte. Als Mittäter war dem Bf. daher im Gegensatz zur Abgabenbehörde bekannt, dass die steuerliche Zuverlässigkeit des Lieferanten trotz zahlreicher formeller Überprüfungen nicht gegeben war.

Das Vorbringen, der Bf. sei „einfach zu einem Bandenmitglied erklärt worden für eine Tat, die ihm nicht zuzurechnen war“, ist nicht nachvollziehbar, weil der Bf. die Tatbestände der bandenmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 11 dritter Fall, 33 Abs. 1, 38a Abs. 1 lit. a, 13 Abs. 1 FinStrG nach Umschreibung der Tathandlungen im Spruch des Urteils zweifelsfrei erfüllt und dieses Urteil auch nicht angefochten hat.

Soweit die Frage aufgeworfen wird, warum der Bf. wegen Beteiligung an Abgabenhinterziehung verurteilt wurde, obwohl sich sein Vorsatz nicht auf Scheingeschäfte oder Scheinhandlungen bezogen hat, genügt es, auf den Wortlaut des § 33 Abs. 1 FinStrG zu verweisen, wonach Scheingeschäfte oder Scheinhandlungen nicht Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestandes sind.

Wie bereits ausgeführt, entfaltet nach der ständigen Judikatur des VwGH ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmal zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zulasten der Rechtssicherheit und des

Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (vgl. VwGH 26.05.1993, 90/13/0155 u.a.). Dem Urteil des Landesgerichtes kommt somit Bindungswirkung in Bezug auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 07.05.1990, 88/15/0044, VwGH 30.03.2000, 99/16/0141) und damit auf das Vorliegen einer Hinterziehung, die Höhe des hinterzogenen Betrages, die hinterzogene Abgabenart und die von der Hinterziehung betroffenen Jahre zu (siehe dazu auch Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I, § 11 BAO Rz 7).

Nach dem Wortlaut des § 19 Abs. 1 lit. a FinStrG muss, falls bei Fällung der Entscheidung erster Rechtsstufe feststeht, dass der Verfall (aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen) nicht vollziehbar ist, auf Wertersatz erkannt werden. Aus tatsächlichen Gründen ist der Verfall dann nicht möglich, wenn der Verfallsgegenstand, aus welchen Gründen immer, nicht oder nicht mehr greifbar ist (VwGH 26.02.2004, 2002/16/0054).

Die Strafe des Wertersatzes nach § 19 FinStrG stellt ein Äquivalent für den nicht oder nicht zur Gänze realisierbaren Verfall dar. Auf eine Wertersatzstrafe ist nur dann zu erkennen, wenn der eigentlich anzuordnende Verfall von Gegenständen (zB die Schmuggelware) nicht möglich ist, weil die Gegenstände nicht mehr vorhanden oder greifbar sind oder verbraucht wurden.

Der Wertersatz ist allen an der Tat Beteiligten anteilmäßig aufzuerlegen (§ 19 Abs. 4 FinStrG). Da der Wertersatzanteil des Bf. zur Bedeutung des dem Täter treffenden Vorwurfs außer Verhältnis stand, wurde vom Gericht von der Verhängung einer über den Betrag von 650.000 Euro hinausgehenden Wertersatzstrafe abgesehen. Der Wertersatz wurde daher trotz eines strafbestimmenden Wertbetrages in der Höhe von insgesamt 2.310.637,29 Euro im Urteil mit lediglich 650.000 Euro bemessen.

Die Haftungsinanspruchnahme setzt weiters voraus, dass die Inanspruchnahme keinen höheren Verkürzungsbeitrag umfassen darf als der im Spruch des Strafurteiles festgestellte (VwGH 18.08.1994, 94/16/0013). Die Abgabenbehörden sind an den im Spruch des den Haftungspflichtigen verurteilenden Strafurteiles genannten Abgabenbetrag gebunden. Der im Spruch des gegenständlichen Haftungsbescheides angeführte Abgabenbetrag (Umsatzsteuer) in der Höhe von insgesamt 476.813,04 Euro entspricht dem im Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen Wien angeführten Hinterziehungsbetrag (siehe Urteilsspruch III. A. 1 lit. b).

Die Haftung nach § 11 BAO ist keine Ausfallhaftung, sondern eine uneingeschränkte Primärhaftung. Eine Haftinanspruchnahme setzt eine Geltendmachung der Abgabenschuld gegenüber der Primärschuldnerin nicht voraus (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 11, E 2c). Die Geltendmachung der Abgabenschuld gegenüber der Primärschuldnerin (im

vorliegenden Fall erfolgte keine bescheidmäßige Abgabensfestsetzung gegenüber der M.GmbH) ist somit ebensowenig Tatbestandsvoraussetzung für eine Haftinanspruchnahme nach § 11 BAO wie die Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei dieser.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass ein Insolvenzverfahren über die M.GmbH mit dem Beschluss des Landesgerichtes Korneuburg vom Datum, k, mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet und die Gesellschaft aufgelöst wurde. Die Firma wurde am Datum gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht (Firmenbuchauszug FN). Eine Einbringung der Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin ist damit nicht möglich.

Das Verbot der Doppelbestrafung (ne bis in idem) ist in Österreich durch Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK verfassungsrechtlich verankert. Nach dieser Bestimmung darf niemand wegen einer strafbaren Handlung, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahrensrecht eines Staates rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren desselben Staates erneut vor Gericht gestellt oder bestraft werden.

Die Inanspruchnahme eines persönlich Haftenden durch Haftungsbescheid stellt eine Einhebungsmaßnahme dar (VwGH 20.02.2019, Ra 2019/13/0010), weshalb die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides keine neuerliche Bestrafung des Bf. darstellt.

Das EGMR-Urteil vom 24.02.1994, 12547/86 (Bendenoun gegen Frankreich) betrifft u.a. die Frage, ob hohe steuerliche Verwaltungssanktionen als strafrechtliche Anklage nach Art. 6 EMRK gelten. Der Gerichtshof stellte dazu fest, dass hohe finanzielle Steuerzuschläge und -strafen, die von Verwaltungsbehörden verhängt werden, unter den strafrechtlichen Begriff einer „criminal charge“ im Sinne von Art. 6 Abs. 1 EMRK fallen können.

Art. 6 Abs. 1 EMRK lautet:

„Jedermann hat Anspruch darauf, dass seine Sache in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird, und zwar von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht, das über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder über die Stichhaltigkeit der gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Anklage zu entscheiden hat. Das Urteil muss öffentlich verkündet werden, jedoch kann die Presse und die Öffentlichkeit während der gesamten Verhandlung oder eines Teiles derselben im Interesse der Sittlichkeit, der öffentlichen Ordnung oder der nationalen Sicherheit in einem demokratischen Staat ausgeschlossen werden, oder wenn die Interessen von Jugendlichen oder der Schutz des Privatlebens der Prozessparteien es verlangen, oder, und zwar unter besonderen Umständen, wenn die öffentliche Verhandlung die Interessen der Rechtspflege beeinträchtigen würde, in diesem Fall jedoch nur in dem nach Auffassung des Gerichts erforderlichen Umfang.“

Im oben zitierten Urteil hat der Gerichtshof auch festgestellt, dass kein Verstoß gegen das Recht auf ein faires Verfahren vorliegt, sofern eine gerichtliche Nachprüfung (der Steuerzuschläge) durch ein unabhängiges Gericht (wie in diesem Fall die französischen

Verwaltungsgerichte) gewährleistet ist.

Das Urteil betrifft Zuschläge zu Abgabefestsetzungen, die ihrer Höhe nach einer strafrechtlichen Sanktion gleichkommen. Im vorliegenden Fall geht es aber nicht um Zuschläge zu Abgabefestsetzungen, sondern um die Heranziehung zur Haftung für Abgabeverbindlichkeiten, wobei die Sicherung der hinterzogenen Abgaben im Vordergrund steht.

Die Erlassung von Haftungsbescheiden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung ist vor allem der Zweck der Haftungsbestimmung zu berücksichtigen.

Der Haftung nach § 11 BAO liegt die Intention des Gesetzgebers zu Grunde, dass derjenige, der allein oder im Bunde mit anderen in irgendeiner Form eine widerrechtliche Handlung begeht, grundsätzlich für die vermögensrechtlichen Folgen seines Handelns einzustehen hat.

Nach § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.

Ein gesichertes und zeitnahes Abgabenaufkommen sowie die Einbringlichkeit von Abgabenschulden liegt zweifellos im öffentlichen Interesse. Dies gilt umso mehr für hinterzogene Abgaben.

Der Bf. hat vorsätzlich aus einer Vielzahl von Liefervorgängen Gewinne erzielt, indem er Mineralöl bezogen hat, für das die gesetzlich vorgeschriebenen Abgaben nicht entrichtet wurden und überdies weitere Unternehmen auf diese illegale Vorgangsweise aufmerksam gemacht. Der Bf. war daher nicht nur untergeordnet, sondern in erheblichem Ausmaß an der Verwirklichung der Abgabenhinterziehung beteiligt. Eine Einbringung der Abgabenschuld bei der M.GmbH ist aufgrund deren Löschung im Firmenbuch im Jahr 2015 nicht, die Einbringung beim slowenischen Mittäter nur erschwert möglich. Die einzige Möglichkeit, die hinterzogenen Abgaben zumindest teilweise einzubringen, besteht daher in der Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Bf.

Es ist daher im gegenständlichen Fall aus Zweckmäßigkeitserwägungen dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung gegenüber den Interessen des Bf., nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung), der Vorzug zu geben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 03.09.2008, 2006/13/0159) ist allerdings dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen. So ist ein langer Zeitabstand zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld oder der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin einerseits und der bescheidmäßigen Inanspruchnahme zur Haftung

andererseits ein Umstand, den die Abgabenbehörde bei der Inanspruchnahme zur Haftung im Sinne des Ermessens nicht außer Acht lassen darf (VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066).

Inwieweit dieser Gesichtspunkt beim Ermessen Berücksichtigung findet, hängt vom Einzelfall ab (VwGH 02.12.2020, Ra 2020/13/0095).

Ein solcher Umstand liegt hier vor, wurde doch die Umsatzsteuer 10-12/2013 erst mit dem Haftungsbescheid vom 07.05.2025 geltend gemacht. Das die Haftung begründende Urteil des Landesgerichtes für Strafsachen erging zwei Jahre vor Geltendmachung der Haftung. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der M.GmbH steht seit Ihrer Löschung im Firmenbuch im Jahr 2015 fest. Die Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung gegenüber dem Bf. angesichts des langen Zeitabstandes seit der Entstehung der Abgabenschuld im Jahr 2013 ist somit aus Billigkeitserwägungen zumindest teilweise zu berücksichtigen. Die Haftung wird daher um ein Drittel auf einen Betrag in der Höhe von 317.875 Euro eingeschränkt.

Sofern der Bf. auf seine wirtschaftliche Situation verweist (monatliche Pension in Höhe von rd. EUR 2.200 monatlich), ist darauf hinzuweisen, dass gemäß der ständigen Rechtsprechung des VwGH die persönlichen Umstände (wie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder eine Vermögenslosigkeit) des Haftenden für sich allein in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung steht. So kann die Behörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen (siehe VwGH 28.04.2009, 2006/13/0197, mwN).

Da der Haftungsbestimmung des § 11 BAO, wie bereits ausgeführt, der gesetzgeberische Wille zugrunde liegt, dass derjenige, der eine widerrechtliche Handlung gesetzt hat, auch für die vermögensrechtlichen Folgen seines Handelns einzustehen hat (siehe Ritz, BAO⁶, § 11, Tz. 1), kann eine weitere oder gar gänzliche Abstandnahme von der Haftung, die zur Folge hätte, dass § 11 BAO im Fall der Verhängung eines Verfalls oder einer Wertersatzstrafe obsolet wäre, nicht in Erwägung gezogen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weil sich die Rechtsfolge der Haftungsinanspruchnahme unmittelbar aus dem Gesetz ergibt. Das Erkenntnis weicht auch nicht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH ab, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 24. August 2026