



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.K., (Bw.) vertreten durch Tiefengraber und Hübl Wirtschafts- und Steuerberatungs OEG, 2340 Mödling, Bahnhofplatz 1A/1/3, vom 2. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 2. Dezember 2002 betreffend Haftungsbescheid nach § 11 BAO im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger nach der am 6. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung folgendermaßen eingeschränkt:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
1990	Umsatzsteuer	210.990,55
1991	Umsatzsteuer	617.701,94
1992	Umsatzsteuer	582.832,86
1993	Umsatzsteuer	46.763,88
1994	Umsatzsteuer	1.474.506,86
1995	Umsatzsteuer	1.875.361,87
1996	Umsatzsteuer	2.070.909,64

abzüglich der voraussichtlichen Konkursquote von 2,4% ergibt sich ein Haftungsbetrag in der Höhe von € 6.713.969,98.

Entscheidungsgründe

Am 2. Dezember 2002 hat das Finanzamt gegen den Bw. einen Haftungsbescheid nach § 11 BAO erlassen und ihn zur Haftung für folgende Abgabenschuldigkeiten der BGesmbH herangezogen:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
1990	Umsatzsteuer	218.133,54
1991	Umsatzsteuer	617.701,94
1992	Umsatzsteuer	582.832,86
1993	Umsatzsteuer	387.617,84
1994	Umsatzsteuer	1.636.796,00
1995	Umsatzsteuer	1.875.361,87
1996	Umsatzsteuer	2.070.909,64

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. mit Urteil des LG für Strafsachen vom 28. Mai 2002 wegen vorsätzlicher Verkürzung dieser Umsatzsteuern verurteilt worden sei und damit die Haftungsvoraussetzungen gegeben seien.

Am 2. Dezember 2003 brachte der Bw. Berufung ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat.

Die Haftungssumme sei unter Berücksichtigung der vom Finanzamt erlassenen Umsatzsteuerbescheide 1990 – 1996, der Gewerbesteuerbescheide 1990- 1993 und der Körperschaftsteuerbescheide 1990 – 1996 insgesamt mit € 268.385,94 begrenzt, zudem werde beantragt infolge Nebentäterschaft des Bw. im Rahmen des Ermessens von einer Haftungsinanspruchnahme abzusehen.

Die Begrenzung des maximal möglichen Haftungsbetrages ergebe sich aus der bescheidmäßig nach der Betriebsprüfung vorgeschriebenen Umsatzsteuernachzahlung abzüglich der Körperschaft- bzw. Gewerbesteuergutschriften.

Der angefochtene Bescheid enthalte keine Ausführungen zu einer Ermessensausübung, dazu sei festzuhalten, dass der Bw. aus dem pflichtwidrigen Verhalten keinerlei persönliche Vorteile gezogen habe, demnach erscheine die Haftungsinanspruchnahme sowohl aus diesem Grund als auch im Verhältnis zu den beiden für die steuerliche und finanzielle Leitung der BGesmbH verantwortlichen Personen, unbillig.

Der Bw. habe weder über das Ausmaß der rechtswidrigen Handlungen bei der Firma BGesmbH einen Überblick gehabt, noch habe er die Firmenleitung maßgeblich beeinflusst.

Auch das eigene steuerliche Verhalten des Bw. habe bisher keinerlei Anlass zu Beanstandungen gegeben. Seine Haftungsinanspruchnahme laufe auf die Vernichtung seiner finanziellen Existenz hinaus.

Bei der gesetzmäßigen Ermessensübung sei auch das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit einzuhalten, demnach sei die Erlassung eines Haftungsbescheides bei Uneinbringlichkeit beim Haftungspflichtigen unzulässig.

Es sei zudem zu prüfen und zu begründen, ob und inwieweit die ausschließlich der BGesmbH zugeflossenen Beträge nicht bei dieser oder bei den für die Leitung verantwortlichen Personen, A.U. und G.U., einbringlich seien.

Die Entscheidung der Behörde widerspreche damit auch der nur subsidiär zulässigen Haftung im Sinne einer gesetzmäßigen Ermessensübung.

Der Haftungsbescheid sei auch deswegen mit Rechtswidrigkeit behaftet, da die Grundlagenbescheide dem Bw. nicht zugestellt worden seien und im Sinne der einschlägigen Judikatur die Behörde dem Bw. Kenntnis über den haftungsgegenständlichen Abgabensanspruch zu verschaffen habe und zwar sowohl unter dem Gesichtspunkt einer allfälligen Minderung der Abgabenschuld vor der Haftungsinanspruchnahme als auch unter dem Gesichtspunkt der – gegebenenfalls auf andere Mitschuldner Bedacht nehmenden Ermessensübung. Mangels Zustellung sei der Bw. in seinem Berufungsrecht gegen die Grundlagenbescheide und in seinem Recht auf Erhebung von Einwendungen gegen den Haftungsbescheid verletzt.

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben nach § 212 a BAO wurde mit Bescheid vom 14. April 2005 erledigt.

In der am 6. November 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der beantragten Wiederaufnahme bezüglich der Abgabenbescheide durch Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates teilweise Folge gegeben worden sei und daher die für eine allfällige Haftung in Frage kommenden Beträge nunmehr wesentlich geringer seien als im Zeitpunkt der Ausstellung des Haftungsbescheides.

Es seien zudem von Seiten der Gesellschaft im Tatzeitraum Körperschaftsteuerbeträge zu hoch gemeldet worden, daher sei es nach der Prüfung zu Gutschriften aus diesem Titel gekommen. Der Bw. habe sich persönlich nicht bereichert, die hinterzogenen Beträge seien bei der Gesellschaft verblieben. Er verfüge über ein durchschnittliches Einkommen, daher sei eine Haftungsschuld dieser Größenordnung bei ihm uneinbringlich und führe zu seiner

wirtschaftlichen Vernichtung. Der Haftungsbescheid lasse diesbezügliche Ausführungen zu einer Ermessensentscheidung vermissen.

Der Einwand, die Abgabenbescheide seien dem Bw. nicht persönlich zugestellt worden, sei nicht mehr relevant, es werde jedoch Einhebungsverjährung eingewandt.

Es sei möglich, dass das Konkursverfahren in den letzten Tagen bereits abgeschlossen worden sei oder knapp vor dem Abschluss stehe, wobei eine Quote von 2,4 Prozent zu erwarten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11 BAO haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte, wenn sie nicht selbst abgabepflichtig sind, für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Der Bw. wurde mit Urteil vom 13. Dezember 2001 zu 12, bestätigt durch die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 28. Mai 2002 zu 11 der Abgabenhinterziehung schuldig gesprochen und zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 2,5 Mio im Nichteinbringungsfall zu 5 Monaten Ersatzfreiheitsstrafe verurteilt.

Demnach hat er, vorsätzlich als faktischer Geschäftsführer der BGesmbH im bewussten und gewollten Zusammenwirken als Mittäter unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Umsatzsteuern der Jahre 1990 bis 1996 in Höhe von 1990 S 3.001.583,00, 1991 S 9.767.666,00, 1992 S 8.019.955,00, 1993 S 18.194.115,00, 1994 S 23.767.667,00, 1995 S 32.688.751,00, 1996 S 36.344.865,00 verkürzt und dadurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG begangen.

Der Haftungstatbestand nach § 11 BAO ist durch jede Art der Beteiligung am Finanzvergehen erfüllt, ohne dass es darauf ankommt, welche Bedeutung dem Tatbeitrag für die Verwirklichung der Tat beizumessen ist (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006).

Die Haftungsinanspruchnahme darf keinen höheren Verkürzungsbetrag umfassen als der im Spruch des Strafurteils festgestellte (VwGH 18.8.1994, 94/16/0013).

Die Haftung ist eine unbeschränkte Primärhaftung und keine Ausfallhaftung und knüpft an die bescheidmäßige oder urteilsmäßige Bestrafung an.

Dem Haftungsbescheid gehen Abgabenbescheide voran, an die im Verfahren über die Heranziehung zur Haftung eine Bindung besteht (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144).

Dazu ist jedoch zunächst festzustellen, dass infolge Wiederaufnahme des Verfahrens und Abhaltung von Rechtsmittelverfahren nur noch folgende Beträge aushaften:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
----------	------------	--------

1990	Umsatzsteuer	210.990,55
1991	Umsatzsteuer	617.701,94
1992	Umsatzsteuer	582.832,86
1993	Umsatzsteuer	46.763,88
1994	Umsatzsteuer	1.474.506,86
1995	Umsatzsteuer	1.875.361,87
1996	Umsatzsteuer	2.070.909,64

Nach Neuberechnung ergibt sich somit ein ausstehender Gesamtbetrag von € 6.879.067,60.

Zur Einrede der Einhebungsverjährung ist auszuführen:

Der Erstbescheid zur Umsatzsteuer 1990 erging am 8. Jänner 1992. Im Zeitraum 2. März 1994 bis 21. April 1994 wurde eine Betriebsprüfung abgehalten (Unterbrechungshandlung) und im Jahr 2001 ist eine Anzeige zu steuerlichen Malversationen eingelangt, die in der Folge zu einer Prüfung nach § 99 FinStrG und einer neuerlichen Abgabefestsetzung am 26. Juni 2001 geführt hat. Der Haftungsbescheid wurde am 2. Dezember 2002 erlassen. Im Haftungsbescheidverfahren ist nach § 238 BAO nur die Einhebungsverjährung zu prüfen. Der Haftungsbescheid wurde innerhalb von fünf Jahren nach Ergehen des Abgabenbescheides erlassen.

Die Geltendmachung einer Haftung ist in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde haben sich gemäß § 20 BAO) innerhalb der Grenzen zu 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. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Kommen mehrere Vertreter des Primärschuldners als Haftungspflichtige in Betracht, so ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen in Anspruch genommen wird, entsprechend zu begründen.

Bei der Ermessensübung ist – außer auf die Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme – vor allem auf den Grad des Verschuldens des Haftenden bei Begehung des Finanzvergehens in der Relation zu jenem des Abgabenschuldners Bedacht zu nehmen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 97/16/0006 vom 16.12.1999 liegt die Inanspruchnahme als Haftender nach § 11 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde. Die Behörde hat gegenüber dem zur Haftung Herangezogenen als einem nicht unwesentlich als Beitragstäter in Erscheinung Getretenen die Ermessensübung ausreichend damit zu begründen, dass eine Einbringung der Abgabenschuld bei den übrigen Gesamtschuldnern "nur in geringem Ausmaß" zu erwarten ist, da die Heranziehung eines Haftenden - der hiedurch zum Gesamtschuldner wird - schon dann iSd Gesetzes gelegen ist, wenn die Einhebung bei den anderen Gesamtschuldnern mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (Hinweis VwGH 5.11.1985, 84/16/0117). Die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim nunmehr zur Haftung Herangezogenen kann die Behörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen.

Auf Seite 10 des Urteils des Landesgerichtes für Strafsachen zu 12 wird ausgeführt, dass in den Jahren 1990 bis 2000 gefälschte Eingangsrechnungen im Ausmaß von rund S 1, 5 Milliarden zum unberechtigten Vorsteuerabzug eingesetzt worden sind und diese Vorgangsweise in einem einheitlichen deliktischen Willensentschluss der drei Verurteilten gewählt wurde, wobei die Formulare vom Erst- (A.U.) und Dritangeklagten (Bw.) beschafft und vorkonzipiert und von der Zweitangeklagten (G.U.) mit einer Siemens-Computerschreibmaschine geschrieben wurden.

Den fiktiven Einkäufen wurden zur Verschleierung fiktive Exportumsätze gegenübergestellt und durch die wiederkehrende Einreichung unrichtiger Erklärungen fortlaufend Einnahmen verschafft, die zur Abdeckung der Unternehmensverbindlichkeiten und des Lohnaufwandes eingesetzt wurden.

Auf Seite 27 des Urteils wird erneut festgehalten, dass ein übereinstimmender deliktischer Wille der Angeklagten vorlag unrechtmäßig Vorsteuern zu lukrieren, wobei auf Seite 28 darüber hinausgehend noch ausgeführt wird, dass sich der Bw. geständig verantwortet habe, gemeinsam mit A.U. faktischer Unternehmensgeschäftsführer gewesen zu sein und mit diesem gemeinsam für Zwecke der BGesmbH Abgabenmalversationen einverständlich vorgenommen und Gelder erbeutet zu haben.

Bei Strafbemessung wurden der lange Tatzeitraum und die außerordentliche kriminelle Energie, Steuergelder in einem der Volkswirtschaft schadenden Ausmaß lukriert zu haben, als erschwerend, als mildernd die Unbescholtenheit des Bw. sowie sein Geständnis gewertet.

Die Urteilsbegründung steht demnach in krassem Gegensatz zu dem nunmehr eine Haftungsinanspruchnahme bekämpfenden Rechtsmittelvorbringen, der Bw. habe keinen Überblick gehabt und sei nur in untergeordneter Weise tätig gewesen.

Eine Einbringlichmachung der Abgabenschulden bei den anderen Gesamtschuldnern ist gleichfalls als fast aussichtslos zu bewerten. Gegen die beiden Mitangeklagten wurden

ebenfalls Haftungsbescheide in der Höhe von zweistelligen Millionenbeträgen in Euro erlassen und über das Vermögen der BGesmbH wurde am 23. März 2001 ein Konkursverfahren eröffnet. Laut Bekanntgabe der Masseverwalterin vom 23. November 2005 auf einen Vorhalt vom 3. November 2005 gelangt im Falle der völligen Bestreitung der Forderung des Finanzamtes eine Quote von 2,4 % und im Falle der vollständigen Anerkennung der Forderung des Finanzamtes eine Quote von 1,017 % zur Auszahlung an die Konkursgläubiger. Nach neuerlicher Rücksprache mit der Masseverwalterin vom 7. November 2006 erscheint ein Abschluss des Konkursverfahrens erst mit Ende des Jahres 2006 realistisch, die Quote wird nach derzeitiger Schätzung eher knapp unter 2 % zu erwarten sein. Da bisher keine exakten Angaben gemacht werden können, wird im Rahmen der Ermessungsübung zu Gunsten des Bw., wie auch bei dem Parallelverfahren gegen G.U., von einer Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabeforderungen im Ausmaß von 97,6% ausgegangen.

Daher war von dem neu berechneten Gesamthaftungsbetrag die voraussichtliche Quote von 2,4 in Abzug zu bringen (- € 165.097,62), sodass sich ein verbleibender Haftungsbetrag in der Höhe von € 6.713.969,98 ergibt.

Die Frage der Einbringlichmachung der Haftungsschuld beim Haftenden kann von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden (VwGH 16.12.1999, 97/16/0006 und 25.6.1990, 89/15/0067). Es kann daher dem Antrag des Bw. den Haftungsausspruch der Höhe nach auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, nicht entsprochen werden.

Die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. November 2006