



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. F.M., K., vertreten durch DrF Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Steuerberatungskanzlei, K., P.G 9, vom 9. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes S.St vom 27. April 2004 betreffend Haftung gemäß § 11 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 27. April 2009 den Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) zur Haftung für uneinbringlich aushaftende Abgabenschuldigkeiten der O GmbH in Höhe von € 39.260,13 herangezogen.

Diese Abgaben setzten sich wie folgt zusammen:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	10/2004	2.626,00
Umsatzsteuer	11/2006	3.891,20
Umsatzsteuer	12/2006	9.633,30
Lohnsteuer	01-12/2004	20.030,02

Dienstgeberbeitrag	01-12/2004	2.816,72
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	01-12/2004	262,89

Begründend wurde auf die Bestimmung des § 11 Bundesabgabenordnung (BAO) verwiesen. 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 Heranziehung zur Haftung ging ein verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren voraus, in welchem der Bw. mit Erkenntnis vom 4. Mai 2006, Strafnummer x1, durch den Spruchsenat I als Finanzstrafbehörde erster Instanz schuldig erkannt worden war, zum Teil als Geschäftsführer und ab 9. November 2004 als faktischer Geschäftsführer

- 1.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen die Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen in Höhe von € 24.225,70 bewirkt und dies nicht bloß für möglich, sondern für gewiss gehalten;
- 2.) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2004 eine Verkürzung von Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 40.040,05 und von Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichfonds in Höhe von insgesamt € 5.633,44 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie
- 3.) selbst zu berechnende Abgaben, nämlich Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2004 in Höhe von insgesamt € 525,79 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet zu haben.

Aus diesem Grunde wurde der Beschuldigte der Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG [Fakten Punkt I.1.a.] und nach § 33 Abs.2 lit.b FinStrG [Fakten Punkt I.1.b.] und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG [Fakten Punkt I.1.c.] FinStrG für schuldig erkannt und über ihn daher gemäß § 33 Abs. 5 iVm. § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 25.000,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 75 Tagen ausgesprochen.

Gegen dieses Erkenntnis wurde Berufung erhoben.

Im finanzstrafbehördlichem Berufungsverfahren beim Unabhängigen Finanzsenat, GZlen. FSRV/x12 und FSRV x23, wurde der Berufung des Beschuldigten *teilweise Folge* gegeben und die bekämpfte Entscheidung in ihrem Ausspruch über Schuld und Strafe dahingehend abgeändert, dass sie lautete wie folgt:

**I.1.** Herr M ist schuldig, er hat im Amtsbereich des Finanzamtes S.St zum Teil als handelsrechtlicher Geschäftsführer und zum Teil als faktischer Geschäftsführer der O GmbH, sohin als Wahrnehmender deren steuerlichen Pflichten, vorsätzlich

**I.1.a.** unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen betreffend die Voranmeldungszeiträume Oktober, November 2004 und Jänner 2005 eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 16.150,50 (Oktober 2004: € 2.626,00 + November 2004: € 3.891,20 + Jänner 2005: € 9.633,30) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten,

**I.1.b.** unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2004 eine Verkürzung von Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 20.030,02 und von Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichfonds in Höhe von insgesamt € 2.816,72 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten, sowie

**I.1.c.** selbst zu berechnende Abgaben, nämlich Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2004 in Höhe von insgesamt € 262,89 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet,

und hiedurch Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs.2 lit.a FinStrG [Fakten Punkt I.1.a.] und nach § 33 Abs.2 lit.b FinStrG [Fakten Punkt I.1.b.] und Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG [Fakten Punkt I.1.c.] begangen,

weshalb über ihn gemäß §§ 33 Abs.5, 49 Abs.2 iVm § 21 Abs.1 und 2 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 16.000,00 und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von zwei Monaten verhängt wurde.

Das gegen den Berufungswerber unter der Strafnummer 1234 überdies wegen des Verdachtes, er habe betreffend die Voranmeldungszeiträume Oktober, November 2004 und Jänner 2005 Hinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.a FinStrG an

Umsatzsteuervorauszahlungen in Pkt. I.1.a. übersteigender Höhe und betreffend die Zeiträume Jänner bis Dezember 2004 Hinterziehungen gemäß § 33 Abs.2 lit.b FinStrG an Lohnsteuer bzw. an Dienstgeberbeiträgen in Pkt. I.1.b. übersteigender Höhe begangen, sowie betreffend die Zeiträume Jänner bis Dezember 2004 zumindest bedingt vorsätzlich Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen in Pkt. I.1.c. in übersteigender Höhe nicht bis zum fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und hiedurch Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs.1 lit.a FinStrG begangen, anhängige Finanzstrafverfahren wurde im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Den dem Berufungssenat zur Verfügung stehenden Unterlagen, nämlich dem Finanzstrafakt des Finanzamtes S.St, Strafnummer 1234, dem Veranlagungsakt des genannten Finanzamtes

betreffend die O GmbH, StNr. XXX/YYYY, einschließlich Einbringungs- und Insolvenzakt, dem Arbeitsbogen der KIAB, GZ 1257/2004, Grundbuchsabfragen vom 17. August 2007, einer Abfrage der Insolvenzdatei betreffend die GmbH vom 11. Juni 2008, einer Buchungsabfrage betreffend die GmbH vom 11. Juni 2008, sowie einer Abfrage aus dem Strafregister betreffend den Berufungswerber vom 24. April 2008 war folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Der Berufungswerber war in der Zeit vom 30. Dezember 2002 bis 9. November 2004 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der O GmbH, welche in der Baubranche tätig war und Bauleistungen erbrachte.

Seit 16. November 2004 "vertrat" (vorgeschoben) Frau T die Gesellschaft als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin die GmbH.

Am 12. April 2005 führte das Finanzamt im Unternehmen der GmbH eine Außenprüfung gemäß § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend die Umsatzsteuervorauszahlungen der Monate September 2004 bis Jänner 2005 durch. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die Zahllasten für Oktober 2004 um € 3.939,06, für November 2004 um € 5.388,36 und für Jänner 2005 um € 14.449,88 verkürzt erklärt und insoweit auch nicht entrichtet worden waren. Im Rechenwerk der GmbH bzw. in den diesbezüglichen Umsatzsteuervoranmeldungen waren nämlich betreffend Oktober 2004 € 62.040,00, betreffend November 2004 € 54.639,12 und betreffend Jänner 2005 € 70.680,00 an erhaltenen Anzahlungen bzw. verrechneten Entgelten nicht erfasst und somit nicht der Versteuerung unterzogen worden (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. April 2005, Tz. 2, Arbeitsbogensnr. 45/05).

Diese Umsatzsteuersonderprüfung fand als Außenprüfung im Wohnhaus des Berufungswerbers statt; er war die einzige Auskunftsperson gegenüber dem Prüfer. Er wusste über die Vorgänge im Unternehmen und über die abgewickelten und abgerechneten Bauprojekte bestens Bescheid.

Am 17. November 2004 führte die Abteilung KIAB des Zollamtes V auf einer Baustelle der GmbH Kontrollen gemäß dem Ausländerbeschäftigungsgesetz durch und stellte dabei fest, dass die Gesellschaft im Jahr 2004 ausländische Arbeitnehmer beschäftigte, welche in Österreich über keine Arbeitserlaubnis verfügten.

Mit Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft S.St vom 15. September 2005, Zahl 27/04, wurde der Berufungswerber daher wegen Verstöße gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz im Zeitraum 19. Oktober bis 16. November 2004 bestraft.

Demnach gaben die am 16. und 17. November 2004 im Zuge der Kontrollen durch die KIAB an den Baustellen angetroffenen, nicht angemeldeten Bauarbeiter an, für den Berufungswerber bzw. früheren Beschuldigten zu arbeiten. Den Kontakt zum Unternehmen

haben diese Personen ausschließlich über den Berufungswerber hergestellt. Er hat sie beauftragt, im Jahr 2004 auf diesen Baustellen Maurerarbeiten durchzuführen. Die Bauarbeiter wurden auch von ihm bezahlt. Die Unterkünfte in Gasthäusern bzw. Pensionen sind vom Beschuldigten besorgt und bezahlt worden. Die organisatorische und wirtschaftliche Abwicklung der Bauarbeiten durch die GmbH ist dem Beschuldigten oblegen.

Eine im Juni 2005 durchgeführte Außenprüfung gemäß § 150 BAO in Verbindung mit § 86 Einkommensteuergesetz (EStG) ergab, dass in der Lohnbuchhaltung der Gesellschaft für die im Zeitraum Jänner bis Dezember 2004 ohne Beschäftigungsbewilligung illegal beschäftigten Arbeitnehmer - wenig überraschend - keine dem § 76 EStG 1988 entsprechenden Lohnkonten geführt und Verkürzungen von Lohnsteuern in Höhe von insgesamt € 40.060,05 und von Dienstgeberbeiträgen zum Familienlastenausgleichfonds in Höhe von insgesamt € 5.633,44 bewirkt worden waren (Bericht vom 16. Juni 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung, Auftragsbuch Nr. \$=/04).

Für die Monate Jänner bis Dezember 2004 wurden auch Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 525,79 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet. Dem Beweisverfahren vor dem Spruchsenat lagen die von den Prüfern des Finanzamtes im Zuge der durchgeführten Außenprüfungen und den Prüfern der KIAB getroffenen Feststellungen zugrunde.

Im finanzstrafbehördlichen Berufungsverfahren wurden die Verkürzungsbeträge an Lohnabgaben halbiert und hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllasten um ein Drittel verringert. Insoweit war der Berufungswerber geständig.

Im gegenständlichen Haftungsverfahren erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 9.7.2009 gegen den Bescheid über die Heranziehung zur Haftung Berufung und beantragte zugleich die Gewährung einer Fristverlängerung zwecks Nachreichung einer Begründung.

In der schriftlich nachgereichten Begründung vom 20.9.2009 führte der Bw. aus, dass er nicht verurteilter Täter im Sinne des § 11 BAO sei, weil es sich beim gegenständlichen Finanzstrafverfahren um ein verwaltungsbehördliches Strafverfahren gehandelt habe. Es liege keine gerichtliche, sondern eine rechtskräftige verwaltungsbehördliche Verurteilung vor.

Hinzu komme, dass die unrechtmäßige Bereicherung nicht bei ihm, sondern bei der GmbH eingetreten sei.

Nachdem das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung die Berufung als unbegründet abgewiesen hat, beantragte der Bw. die Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 14.6.2012 gab der Bw. zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen befragt an, er sei Witwer und lebe derzeit von einer

Witwenpension in Höhe von € 467,00 monatlich und sei auch sozialversichert. Seine Kinder sind volljährig; der Bub studiere und die Tochter arbeite. Seit dem Tod seiner Frau habe er sein Leben geändert und aufgehört zu arbeiten. Er besitze kein Vermögen und lebe bei einer Freundin, welche ihn unterstütze. Das Haus habe seiner verstorbenen Gattin gehört und habe er darin nur noch ein Wohnrecht. Er könne den Haftungsbetrag nicht aufbringen. Er sei für den Abgabenausfall nicht mehr verantwortlich gewesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*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.*

Die Haftung nach § 11 BAO setzt eine Entscheidung im gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren voraus, mit der der Verurteilte eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig schuldig gesprochen wurde. Der Täter oder andere an der Tat Beteiligte muss somit schon vor seiner Heranziehung zur Haftung nach § 11 BAO wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt worden sein (VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197).

Die Haftung besteht bei allen vorsätzlichen Finanzvergehen, derentwegen eine rechtskräftige Bestrafung erfolgte, und zwar unabhängig davon, ob die Entscheidung im finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren oder im gerichtlichen Strafverfahren ergangen ist (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, I, 142, VwGH 27.1.1999, 98/16/0411). Die Bestimmung erfasst alle vorsätzlichen Finanzvergehen. Als vorsätzliche Finanzvergehen sind in diesem Zusammenhang somit auch Finanzordnungswidrigkeiten anzusehen (Ritz, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 11 Tz 2).

Die Haftung nach § 11 BAO trägt den Charakter einer Schadenersatzhaftung (vgl. z.B. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 11 Tz 1, mit Hinweis auf Kopecky, Die Haftung im österreichischem Steuerrecht, Wien 1971, 62, der auch auf die Haftung nach § 11 BAO als "Besicherungsinstitut" hinweist). Es handelt sich um eine unbeschränkte Primärhaftung (vgl. z.B. Stoll, BAO-Kommentar, 144).

Zunächst ist festzuhalten, dass mit Beschluss des Landesgerichtes S.St vom 28. Oktober 2005, AZ. 40 S 678 y, über die GmbH der Konkurs eröffnet wurde. Mit weiterem Beschluss vom 30. November 2007 wurde der Konkurs aufgehoben, sodass die Uneinbringlichkeit der danach offen aushaftenden Abgaben bei der Primärschuldnerin evident ist.

Der Berufungswerber war in der Zeit vom 30. Dezember 2002 bis 9. November 2004 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH. Seit 16. November 2004 "vertrat" (vorgeschoben) Frau D T die Gesellschaft als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin die GmbH.

Der Bw. verneint das Vorliegen einer Haftung mit dem Hinweis, dass eine gerichtliche Verurteilung nicht vorliege und die Bereicherung bei ihm nicht eingetreten sei.

Diesem Vorbringen ist unter Hinweis auf die, oben dargestellte, eindeutige Rechtslage zu entgegnen, dass gemäß § 11 BAO in jenen Fällen, in denen ein Finanzstraftäter wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt wurde, für die im Finanzstrafverfahren als strafbestimmende Wertbeträge festgestellten Abgabenbeträge zur Haftung herangezogen werden kann.

Aufgrund des Legalitätsprinzips hat die Abgabenbehörde sich an die geltende Gesetzeslage zu halten. Es steht der Behörde nicht zu, den Sinn und Zweck einer Bestimmung in Frage zu stellen; sie hat die Bestimmungen dem Zweck des Gesetzes entsprechend anzuwenden. Dabei ist der Gesetzestext "*Haftung für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden*" wohl nur dahingehend zu verstehen, dass unter dem Verkürzungsbetrag der Betrag zu verstehen ist, der im Finanzstrafverfahren als strafbestimmender Wertbetrag Grundlage für die Strafbemessung gewesen ist.

Die materielle Rechtskraft des Schuldspruches der im Finanzstrafverfahren ergangenen Berufungsentscheidung äußert über die Bindung an die Tatsachenfeststellungen hinaus eine rechtliche Wirksamkeit nur in dem Umfang, dass die Abgabenbehörde im Hinblick auf die Tatbestandswirkung der Berufungsentscheidung von der Verwirklichung des Straftatbestandes durch den Bestraften auszugehen hat, ohne dass es ihr zustünde, die Rechtsrichtigkeit einer rechtskräftigen Berufungsentscheidung zu prüfen (vgl. VwGH 10.3.1998, 95/16/0324).

Der Haftungsbestimmung liegt der gesetzgeberische Wille zugrunde, dass derjenige, der eine widerrechtliche (finanzstrafrechtlich geahndete) Handlung gesetzt hat, auch für die vermögensrechtlichen Folgen seines Handelns einzustehen hat (siehe Ritz, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, Tz. 1 zu § 11).

Zum wiederholten Vorbringen, er sei für die Nichtentrichtung der Abgaben nicht mehr verantwortlich gewesen, wird auf die getroffenen Feststellungen, insbesondere die geständige Verantwortung im Finanzstrafverfahren, verwiesen.

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Behörde im Sinne des § 20 BAO wäre.

Im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO ist im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen, dass die haftungsverfangenen Abgabenverbindlichkeiten bei der Primärschuldnerin nicht mehr eingebracht werden können, weil das Konkursverfahren über die GmbH aufgehoben wurde und die Uneinbringlichkeit der danach offen aushaftenden Abgaben bei der GmbH evident ist.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich der Haftungsbetrag um die Hälfte der Abgabebeträge reduziert hat und der Bw. hinsichtlich dieser Beträge eine geständige Verantwortung vor dem Berufungssenat abgegeben hat.

Im gegenständlichen Fall ist dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) zweifelsfrei der Vorzug zu geben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung in Anspruch genommen zu werden (Billigkeitserwägung).

Zudem kann nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Behörde die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigen (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/16/0006) und stehen persönliche Umstände wie die "wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" oder eine Vermögenslosigkeit des Haftenden in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (vgl. VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197).

Berücksichtigt man die Tatsache, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nur im Haftungswege beim Bw. einbringlich gemacht werden können, so erweist sich die Haftungsinanspruchnahme grundsätzlich im öffentlichen Interesse als notwendig und zweckmäßig.

Bei der Ermessensübung ist auch auf den Grad des Verschuldens des Haftenden bei Begehung des Finanzvergehens in der Relation zu jenem des Abgabenschuldners Bedacht zu nehmen (vgl. Kopecky, Haftung, 63).

Aus der Berufungsentscheidung ist zu ersehen, dass der Bw. auch nach Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer als faktischer Geschäftsführer der maßgebliche Machthaber im Unternehmen der GmbH war.

So hat ihn die nachfolgende handelsrechtliche Geschäftsführerin, welche laut Firmenbuch ab 16. November 2004 als selbständig vertretungsbefugt aufscheint, laut Aktenlage überdies mit schriftlicher Vollmacht vom 3. Juni 2005 bevollmächtigt, sämtliche Gespräche für die Gesellschaft zu führen. Diese Vollmacht stellt zusätzlich ein deutliches Indiz dafür dar, dass der Bw. der organisatorische und wirtschaftliche Entscheidungsträger im Unternehmen der GmbH im strafrelevanten Zeitraum war.

Angesichts der verhängten Geldstrafe im Ausmaß von mehr als 20% des Strafrahmens ist auch die Finanzstrafbehörde von einem beträchtlichen Verschuldensgrad ausgegangen. Eine Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung liegt daher nach Ansicht des Referenten beim Unabhängigen Finanzsenat nicht vor. Die Heranziehung zur Haftung erscheint daher auch hinsichtlich des Umfanges zweckmäßig.

Schließlich ist angesichts des Alters des Berufungswerbers und der damit verbundenen Erwerbsfähigkeit davon auszugehen, dass zumindest ein Teil des Haftungsbetrages einbringlich gemacht werden kann.



Es haben somit Zweckmäßigkeitserwägungen zu Gunsten des Finanzamtes vor den Billigkeitserwägungen des Bw. überwogen.  
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. Februar 2013