

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R.K in der Beschwerdesache K.L, Str. 4/1, I, vertreten durch Dr. G.T, Rechtsanwalt, E.G 7, S, gegen den Bescheid des Finanzamtes L.St vom 25.02.2013 betreffend Haftung gemäß § 11 Bundesabgabenordnung (BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, als die Haftungsbeträge mit einem Gesamtbetrag in Höhe von € 372.848,25 wie folgt festgesetzt werden:

| Abgabenart         | Zeitraum | Höhe in Euro |
|--------------------|----------|--------------|
| Umsatzsteuer       | 2002     | 51.688,50    |
| Körperschaftsteuer | 2002     | 15.997,50    |
| Lohnsteuer         | 2002     | 49.628,25    |
| Dienstgeberbeitrag | 2002     | 8.205,75     |
| Umsatzsteuer       | 2003     | 64.876,50    |
| Körperschaftsteuer | 2003     | 53.587,50    |
| Lohnsteuer         | 2003     | 42.105,75    |
| Dienstgeberbeitrag | 2003     | 6.932,25     |
| Umsatzsteuer       | 2004     | 27.268,50    |
| Körperschaftsteuer | 2004     | 23.911,50    |
| Lohnsteuer         | 2004     | 25.051,50    |
| Dienstgeberbeitrag | 2004     | 3.594,75     |
|                    |          | 372.848,25   |

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) wurde mit Haftungsbescheid vom 25.02.2013 gemäß § 11 BAO zur Haftung für uneinbringliche Abgabenschuldigkeiten der Firma N GmbH in Höhe von insgesamt € 498.137,32 herangezogen. Die Abgaben wurden tabellarisch nach Abgabenart, Zeitraum und Höhe wie folgt dargestellt:

| Abgabenart         | Zeitraum | Höhe in Euro |
|--------------------|----------|--------------|
| Umsatzsteuer       | 2002     | 69.918,86    |
| Körperschaftsteuer | 2002     | 21.330,79    |
| Lohnsteuer         | 2002     | 66.171,35    |
| Dienstgeberbeitrag | 2002     | 10.941,11    |
| Umsatzsteuer       | 2003     | 86.502,43    |
| Körperschaftsteuer | 2003     | 71.450,35    |
| Lohnsteuer         | 2003     | 56.141,58    |
| Dienstgeberbeitrag | 2003     | 9.243,75     |
| Umsatzsteuer       | 2004     | 36.358,60    |
| Körperschaftsteuer | 2004     | 31.882,95    |
| Lohnsteuer         | 2004     | 33.402,02    |
| Dienstgeberbeitrag | 2004     | 4.793,53     |
|                    |          | 498.137,32   |

Das Finanzamt begründete den Haftungsbescheid damit, dass *rechtskräftig verurteilte Täter bei vorsätzlichen Finanzvergehen und andere an der Tat Beteiligte* für den Betrag haften, um den die Abgaben verkürzt wurden und gemäß § 11 BAO zur Haftung herangezogen werden. Auf die Verurteilung der Beschwerdeführerin wurde verwiesen.

Die Bf. wurde mit Protokollsvermerk und gekürzter Urteilsausfertigung des Landesgerichtes S vom 30.05.2012, Zahl 12x/08, neben den weiteren Beschuldigten K.G, G.P, R.O, R.P und A.L, schuldig erkannt, im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes vorsätzlich in den Jahren 2002 bis 2004 als Buchhalterin und Tatbeteiligte

I) unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht bescheidmäßig festzusetzende Abgaben (Umsatz- und Körperschaftsteuer) verkürzt zu haben,

indem sie Abgabenerklärungen beim zuständigen Finanzamt einreichten, in welchen die Umsatzerlöse der Firma N GmbH nicht vollständig und wahrheitsgemäß angegeben wurden, nämlich

K.G als Geschäftsführer,

K.L als Buchhalterin und

G.P als Programmierer und Lieferant von Registrierkassensystemen; und

II) unter Verletzung zur Führung von Lohnkonten gemäß § 76 EStG eine Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgebebeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bewirkt und dies nicht bloß für möglich, sondern für gewiss gehalten zu haben, indem sie Nettolöhne und Gehälter an die Dienstnehmer ausbezahlt, diese aber auf den Lohnkonten nicht erfassten und daher

als *gemeinsam Beteiligte* hinsichtlich der unter Punkt I angelastetene Taten die Finanzvergehen der vorsätzlichen Abgabenhinterziehungen gemäß §§ 11 3. Fall, 33 Abs. 1 FinStrG und zu Punkt II die Finanzvergehen der Abgabenhinterziehungen nach § 11, 33 Abs. 2 lit.b FinStrG begangen haben.

Die Abgabenverkürzungen in Höhe von insgesamt Euro 703.537,92 wurden wie folgt ermittelt:

|      | USt.       | KöSt       | KEST       | LSt.       | DB        |
|------|------------|------------|------------|------------|-----------|
| 2002 | 68.918,68  | 31.713,44  | 68.660,64  | 66.171,35  | 10.941,11 |
| 2003 | 86.502,43  | 71.450,35  | 89.216,72  | 56.141,58  | 9.243,75  |
| 2004 | 36.358,60  | 31.882,95  | 38.140,59  | 33.402,02  | 4.793,53  |
|      | 191.779,71 | 135.046,74 | 196.017,95 | 155.714,85 | 24.978,39 |

Über die Beschwerdeführerin wurde eine Geldstrafe in Höhe von € 180.000,00 verhängt und die Ersatzfreiheitsstrafe mit drei Monaten festgesetzt.

Als mildernd wurden bei der Strafbemessung die lange Verfahrensdauer, die lange zurückliegenden Taten, die geständige Verantwortung und bei der Bf. im Besonderen der untergeordnete Tatbeitrag gewertet. Als erschwerend wurde der lange Tatzeitraum berücksichtigt.

Ein Teil der verhängten Geld- und Ersatzfreiheitsstrafen wurde unter Bestimmung einer Probezeit von drei (3) Jahren bedingt nachgesehen, sodass der unbedingte Teil der verhängten Geldstrafe Euro 60.000,00 und die Ersatzfreiheitsstrafe 1 Monat betrug.

#### Abgabenverfahren bei der N GmbH:

Die N GmbH war eine mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Mai 2000 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in L.St, deren Unternehmensgegenstand - bis zur Konkurseröffnung am 19. März 2007 - der Betrieb von drei Lokale in L.St, R und St.L unter der Bezeichnung "E.Bar" war.

Gesellschafter der N GmbH waren R.O und K.G (im Firmenbuch jeweils mit einer Stammeinlage von € 17.500,00 eingetragen), wobei diese laut Treuhandvertrag vom 29. Mai 2001 (gültig bis 31. Dezember 2003) ihre Gesellschafterstellung mit jeweils der Hälfte ihrer Anteile treuhändig, und zwar R.O für R.P und K.G für A.L und innehatten.

Handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH waren R.O vom 27. Juni 2000 bis 29. August 2001 und K.G vom 3. August 2001 bis zum 9. Jänner 2004. Seit 1. Jänner 2004 war M.Ö Geschäftsführer.

Die Gesellschafter waren an weiteren Gesellschaften mit beschränkter Haftung beteiligt, welche Lokale und D.K. im Bundesgebiet betrieben.

Das Finanzamt veranlagte die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 antrags- und erklärungsgemäß (Bescheid für 2000 mit Ausfertigungsdatum 19. November 2001, Bescheid für 2001 mit Ausfertigungsdatum 10. Oktober 2002 und Bescheid für 2002 mit Ausfertigungsdatum 20. Jänner 2004).

Im Zuge einer bei der N GmbH in den Jahren 2005 und 2006 vorgenommenen abgabenbehördlichen Außenprüfung (betreffend ua. die Jahre 2000 bis 2002) stellten die Betriebsprüfer schwerwiegende formelle und materielle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen der Berufungswerberin fest (ua. Manipulationen mit Hilfe des Kassensystem, in den steuerlichen Aufzeichnungen nicht erfasste Wareneinkäufe, Zahlungen von "Schwarzlöhnen" an Beschäftigte). Nach Ansicht der Betriebsprüfer wurde den in den §§ 131f BAO normierten Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen, sodass als erwiesen angesehen wurde, dass die sachliche Richtigkeit des Rechnungswesens nicht gegeben sei und die Buchführung keinerlei Beweiskraft hinsichtlich der tatsächlichen Ergebnisse entfaltet. Es lag sohin die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO vor (siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15. Dezember 2006, ABNr.: zzl/05).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfer, nahm die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für 2000 bis 2004 wieder auf und erließ neue Umsatzsteuerbescheide (sämtliche mit Ausfertigungsdatum 19. Dezember 2006). Ähnlich verhielt es sich für Körperschaftsteuer 2000 bis 2004.

Der *Unabhängige Finanzsenat* hat mit den Berufungsentscheidungen vom 17.12.2012, Zlen. RV/1x2x (Umsatzsteuer 2001,2002), und RV/0165-I/07, RV/5x6x (Umsatzsteuer 2003-2004, Körperschaftsteuer 2003-2004), den Berufungen gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 19. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 sowie 2003, 2004 und Körperschaftsteuer der Jahre 2001 bis 2004 teilweise Folge gegeben und die Abgaben wie folgt festgesetzt:

Umsatzsteuer 2002 in Höhe von € 836.764,31 (Nachforderung: € 385.866,92),  
Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 878.768,66 (Nachforderung: € 220.397,93) und  
Umsatzsteuer 2004 in Höhe von € 857.241,27 (Nachforderung: € 358.522,61);

Körperschaftsteuer 2001 wurde in Höhe von € 136.886,55,

Körperschaftsteuer 2002 in Höhe von € 23.080,79,  
Körperschaftsteuer 2003 in Höhe von € 76.278,27 und  
Körperschaftsteuer 2004 in Höhe von € 43.902,97 festgesetzt.

Diese Berufungsentscheidungen wurden dem Masseverwalter rechtwirksam zugestellt (Körperschafsteuerakt, Verfahren beim UFS).

Zur Tätigkeit der Bf. in der N GmbH ergibt sich aus diesen Berufungsentscheidungen, dass die Bf. in dieser GmbH im Buchhaltungswesen, der Belegsammlung und in Bereichen der Lohnverrechnung tätig war (Berufungsentscheidung v. 17.12.2012, RV/1x2x Seite 7 und 45). Warenlieferungen an die GmbH wurden der Höhe nach gesplittet, als dass die Hälfte der Lieferung mit einem offiziellen Lieferschein sowie die zweite Hälfte mit einem angehefteten Handzettel erfolgten. Diese Lieferscheine mit angeheftetem Begleitzettel wurden von den Mitarbeitern an die Bf. weitergeleitet.

Mit Hilfe einer im Verbund-Kassen-System vorprogrammierten Erlösverkürzungsfunktion betreffend die Erlössparten Spirituosen und Alkoholfrei (jeweils Erlösverkürzungen 50%) wurden laufend Wareneinsatzverkürzungen vorgenommen. Schließlich wurden in sämtlichen Gastbetrieben Schwarzlöhne an das Personal (Kellner) ausbezahlt.

In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid brachte die Bf. vor, dass die Abgabenbeträge der Jahre 2002 bis 2004 nicht mit dem strafgerichtlichen Urteil des Landesgerichtes übereinstimmen würden.

Das Finanzamt werde ersucht die Beträge auf zu klären. Offen sei, ob die Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom Dezember 2012 berücksichtigt worden sind.

Gegen sämtliche Gundlagenbescheide werde gemäß § 248 BAO Berufung erhoben. Beantragt wurde die Aussetzung der Einhebung.

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 27.03.2013 abgewiesen.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Beschwerde keine Aussicht auf Erfolg habe.

Im Erörterungstermin vom 16.07.2016 legte der Herr Rechtsanwalt Dr. G.T die Anklagenschrift vom 27.04.2012, ZI. 98zy, einen verfassten Aktenvermerk sowie die tabellarische Auflistung der Abgaben der Jahre 1999 bis 2004 für mehrere Gesellschaften mit beschränkter Haftung und deren Betriebsstätten im Bundesgebiet vor.

Daraus ergäbe sich, dass die Abgabenbescheide betreffend die Primärschuldnerin (GmbH) hinsichtlich der Jahre 2001-2003 nach Eintritt der Verjährung zugestellt und die Abgabenschuldigkeiten der Jahre 2003 und 2004 gelöscht worden wären.

Aus der Anklageschrift ergäbe sich, dass die vier Hauptangeklagten mehrere GmbHs mit Betriebsstätten an mehreren Standorten betrieben haben.

Das Strafurteil umfasste die Abgabenschulden sämtlicher Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die für die verschiedenen Diskothekenbetriebe gegründet und errichtet wurden. Die Bf. war jedoch lediglich an den Standorten in N.L und in Gl. in B.A. tätig. Verantwortlich für diese Betriebe sei ihr Bruder als Gesellschaftergeschäftsführer gewesen.

Ihr Aufgabengebiet in diesen Betriebstätten war die Organisation des Reinigungsservices, die Einnahme der Eintrittsgelder (Eintrittskasse) und Aushilfstätigkeiten bei der Überprüfung der Anwesenheitslisten und Lohnzahlungen an Mitarbeiter. Insgesamt habe sich ihre Tätigkeit auf Aushilfstätigkeiten für ihren Bruder während seiner Abwesenheit beschränkt.

Sie verfüge über keine Ausbildung als Buchhalterin und habe nach dem Besuch der Volk- und Hauptschule eine Lehre als Köchin absolviert.

Nunmehr arbeite sie in einem Krankenhaus im Reinigungsservice und verdiene je nach Dienstplan zwischen Euro 1.100 und 1.260 netto monatlich. Zu ihren Vermögensverhältnissen gab die Bf. an, dass sie Miteigentümerin des elterlichen Wohnhauses ist.

Der Vertreter erklärte zur Anklageschrift im Strafverfahren vom 27. April 2012, dass die Bf. im Unternehmen lediglich untergeordnete Tätigkeiten ausgeübt habe und der verfahrensgegenständliche Haftungsbetrag sich in den Strafbeträgen der fünf anderen Beschuldigten wiederfindet und mit diesen deckt.

Sie sei nie Geschäftsführerin gewesen. Sie habe keine Buchhaltungskenntnisse.

Zum Kontoauszug des Steuerberaters führte der Vertreter aus, dass sämtliche Bescheide betreffend die N GmbH 2002, 2003, 2004 erst nach Verjährung derselben zugestellt worden wären bzw. vom Abgabenkonto gelöscht worden sind.

Die Amtsvertreterin HR<sup>in</sup> Dr. Z-R wendete dazu ein, dass vom Finanzamt laufend über Jahre hinweg Verlängerungshandlungen bei der N gesetzt worden wären. Sie verwies auf durchgeführte Pfändungen, Drittschuldnererklärungen und schließlich auf das Konkursverfahren der GmbH, beginnend mit 19.03.2007. Somit könne hinsichtlich der Abgaben der GmbH gar keine Verjährung eingetreten sein.

Die Beschwerdeführerin ergänzt, dass sie im Bereich Lohnbuchhaltung Anwesenheitslisten dahingehend überprüft habe, ob diese richtig sind.

Zu den persönlichen Verhältnisse gab die Bf. an, dass sie keine Unterhaltpflichten mehr treffen und an einer schweren Erkrankung leide.

In rechtlicher Hinsicht führte die Amtsvertreterin aus, dass es bei der Haftung gemäß § 11 BAO nicht auf eine Abgabenfestsetzung gegenüber der Primärschuldnerin ankomme. Maßgeblich sei die Verurteilung wegen Abgabenhinterziehungen. Dies treffe im vorliegenden Sachverhalt zu.

Darauf replizierte der Vertreter, dass eine Haftungsinanspruchnahme nur innerhalb der Verjährungsfrist bei der Primärschuldnerin zulässig sei. Die Abgabenbescheide der Jahre 2002 bis 2004 wären nach bereits eingetreterner Verjährung zugestellt worden bzw. sind diese aufgehoben worden. Daher ist auch die Verjährung hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Abgaben eingetreten.

Schließlich wurde im Erörterungsgespräch der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat niederschriftlich zurückgezogen.

Die bezughabenden Abgabenbescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2002, 2003 und 2004, je vom 19.12.2006, wurden dem Vertreter der Bf. in Kopie zur Einsicht ausgefolgt.

Beantragt wurde die Aufhebung des Haftungsbescheides.

Die Amtsvertreterin verwies auf das anhängige Verfahren und den rechtswirksamen Haftungsbescheid.

Die Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 17.12.2012, Zlen. RV/1x2x, und RV/5x6x, RV/5x6x, aus dem Körperschaftsteuerakt wurden vorgelegt und erörtert.

#### **Über die Beschwerde 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 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 (Ritz, BAO Komm<sup>4</sup>, § 11 Tz 2). Die Haftung nach § 11 BAO ist eine Schadenersatzhaftung. Es handelt sich um eine *unbeschränkte Primärhaftung* (vgl. z.B. Stoll, BAO-Kommentar, 144).

Zunächst ist festzuhalten, dass mit Beschluss des Landesgerichtes vom 19.03.2007, AZ. 19 S 23/07, über die GmbH der Konkurs eröffnet wurde.

Mit Beschluss vom 29.09.2016 wurde der Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben. Die GmbH befindet sich seit 12.10.2016 in Liquidation und wird von einem Abwickler (Liquidator) selbstständig vertreten.

Die Bf. verneint das Vorliegen einer Haftung gemäß § 11 BAO mit dem Hinweis, dass - ungeachtet der Verurteilung durch das Landesgericht - ihre Tätigkeit in der GmbH in keinem ursächlichen Zusammenhang mit dem Abgabenausfall stehe.

Sie habe im organisatorischen Bereich mitgewirkt und insbesondere das Reinigungsservice organisiert. Sie selbst habe keine Funktion in der GmbH innegehabt und sei auch nie Geschäftsführerin gewesen. Damit treffe sie in keiner Weise ein Verschulden an der Nichtentrichtung der Abgaben.

Im angeführten Protokollsvermerk und gekürzten Urteilsausfertigung wären die verkürzten Abgaben sämtlicher GmbHs - in welchen die vier Hauptangeklagten als Gesellschafter und Geschäftsführer tätig, nicht jedoch die Bf., gewesen sind - zusammengefasst angeführt worden. Es handle sich um Schuldsprüche, hinsichtlich der vier Geschäftsführer und Gesellschafter der anderen GmbHs. Es handle sich um Abgabenschuldigkeiten aller vier GmbHs. Sie habe lediglich in einer GmbH und den Betriebsstätten in N.L mitgearbeitet. Schließlich wären die Abgaben verjährt.

Vorweg wird dazu festgestellt, dass hinsichtlich der Bf. die Haftung ausgesprochen worden ist, weil diese mit Protokollsvermerk und gekürzter Urteilsausfertigung vom 30. Mai 2012 schuldig gepronken worden ist, die angelasteten vorsätzlichen Finanzvergehen begangen zu haben. Die Bf. war im Strafverfahren neben weiteren Beschuldigten geständig.

Soweit die Bf. anführt, lediglich im untergeordneten Ausmaß im Unternehmen tätig geworden zu sein, wird festgestellt, dass die Bf. am gesamten betrieblichen Ablauf der angeführten GmbH beteiligt und mittätig war.

Mit ihrer Rechtfertigung stellt die Bf. die dem Haftungsbescheid zugrunde liegende Bestimmung des § 11 BAO grundsätzlich in Frage, der gerade für jene Fälle, in denen ein Finanzstrafäter wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens verurteilt wurde, für die im Finanzvergehen als strafbestimmende Wertbeträge festgestellten Abgabenbeträge zur Haftung herangezogen werden kann.

Aus den Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates ergibt sich schlüssig nachvollziehbar, dass die Bf. in der N GmbH (Entgegennahme Lieferscheine mit "Begleitzetteln" betreffen "Schwarzlieferungen", Belegsammlung, Lohnverrechnung, Überprüfung der Anwesenheiten laut Zeitaufzeichnungen, Schwarzlöhne) durchaus mittätig gewesen ist (Berufungsentscheidungen vom 17.12.2012, UFS).

Aufgrund des Legalitätsprinzips des Art. 18 Abs. 1 B-VG hat die Abgabenbehörde sich an die geltende Gesetzeslage zu halten. Es steht dem Finanzamt 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*" 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 Schulterspruches des im gerichtlichen Finanzstrafverfahren ergangenen Protokolls- und Urteilsvermerkes 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 zusteht, die Rechtsrichtigkeit einer rechtskräftigen Entscheidung zu prüfen (vgl. VwGH 10.3.1998, 95/16/0324).

Soweit die Bf. vorbringt, die Vorschreibung der Steuern sei zu Unrecht erfolgt, weil die Abgabenbeträge nicht mit den im Urteil stehenden Abgabenverkürzungsbeträgen übereinstimmen würden, ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde diesbezüglich an die Strafentscheidung gebunden ist.

Die Abgabenbehörde ging dabei von den Beträgen im genannten Protokolls- und Urteilsvermerk aus, die durchaus Deckung in den angeführten Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates finden.

Lediglich hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 iHv € 69.918,86 überzog die Abgabenbehörde den im Schulterspruch genannten Betrag in Höhe von € 1.000,00 (richtig: € 68.918,86).

Die Umsatzsteuer 2002 war um diesen Betrag zu vermindern.

Im Beschwerdeverfahren gegen den Haftungsbescheid können Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen können - wie die Abgabenbehörde erster Instanz bereits richtig ausgeführt hat - nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125).

Beschwerdeauführungen hinsichtlich der Abgabenfestsetzung sind daher nicht im Haftungsverfahren zu prüfen. Geht nämlich einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und sie hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung der Haftung grundsätzlich an diesen Bescheid zu halten. Dies trifft im vorliegenden Sachverhalt zu.

Bei der gegenständlichen Haftung nach § 11 BAO ist ein solcher Einwand nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit der Haftungsinanspruchnahme aufzuzeigen, da als Verschuldenskomponente lediglich die rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens vorausgesetzt ist.

Der Haftungsbestimmung des § 11 BAO liegt der Wille des Gesetzgebers zu Grunde, 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).

### Ermessen:

Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Behörde. Im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO ist im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen, dass die haftungsverfangenen Abgabenverbindlichkeiten bei der GmbH nicht mehr eingebbracht werden können, weil das Konkursverfahren mangels kostendeckenden Vermögens im Jahr 2016 aufgehoben worden war.

Der geltend gemachte "Billigkeitsgrund", nämlich der fehlende Kausalzusammenhang, liegt - wie oben ausgeführt - nicht vor.

Im gegenständlichen Fall ist dem Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung (Zweckmäßigkeitserwägung) zweifelsfrei der Vorzug zu geben gegenüber dem Interesse der Bf., 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 Zweckmäßigkeitserwägungen 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 25.6.1990, 89/15/0067; VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197).

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.9.2008, 2006/13/0159) ist dem Element der *Zumutbarkeit* der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

In diesem Zusammenhang war bei der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass die Haftung erst nach neun Monaten nach Zustellung der Strafentscheidung ausgesprochen wurde, wobei die Abgabenbehörde offensichtlich zunächst den Abschluss des Konkursverfahrens abgewartet hat.

Die Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung kann angesichts der langen verstrichenen Zeit bei den Zweckmäßigkeitserwägung zumindest teilweise berücksichtigt werden. Schließlich lag der Tatbegehungszeitraum in den Jahren 2002 bis 2004.

Aus dem Akt sind weitere Gründe, weshalb die Haftungsinanspruchnahme neun Monate nach Rechtskraft der Strafentscheidung (hier handelt es sich um eine Primärhaftung und keine Ausfallhaftung) erfolgte, im gegenständlichen Fall nicht zu ersehen. Auch ist dem Haftungsbescheid kein umfangreiches Ermittlungsverfahren vorangegangen, womit das Zuwarten bis zur Erlassung des Haftungsbescheides bis zur Beendigung des Insolvenzverfahrens erforderlich gewesen wäre oder begründet werden könnte.

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 dem Protokollsvermerk und der gekürzten Urteilsausfertigung vom 30.05.2012 ergibt sich, dass die Bf. im Verhältnis zu den anderen fünf Tätern (Geschäftsführer und Gesellschafter der GmbHs) einen untergeordneten Tatbeitrag zur Tat geleistet hat. Der Grad des Verschuldens war damit geringer als jener der anderen verurteilten Täter.

Zugunsten der Bf. war somit aus der Sicht des erkennenden Richters ihr untergeordneter Tatbeitrag zu den vorsätzlichen Abgabenhinterziehungen, sowie der lange zurückliegende Tatzeitraum (Jahre 2002 bis 2004) zu werten. Diese Umstände können teilweise eine Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung begründen.

Insgesamt überwiegen die Zweckmäßigkeitserwägungen, insbesondere dass Interesse der Allgemeinheit an der Einbringlichkeit der verkürzten Abgaben, solche berücksichtigungswürdigen Unbilligkeitsmomente deutlich, womit bei Gesamtbetrachtung des Falles die Reduzierung der Haftungsbeträge im Rahmen des Ermessens um 25% gerechtfertigt erscheint.

Die Haftungsbeträge waren daher für die Bf. als Beitragstäterin wie folgt festzusetzen:

| Abgabenart         | Zeitraum | Höhe in Euro |
|--------------------|----------|--------------|
| Umsatzsteuer       | 2002     | 51.688,50    |
| Körperschaftsteuer | 2002     | 15.997,50    |
| Lohnsteuer         | 2002     | 49.628,25    |
| Dienstgeberbeitrag | 2002     | 8.205,75     |
| Umsatzsteuer       | 2003     | 64.876,50    |
| Körperschaftsteuer | 2003     | 53.587,50    |
| Lohnsteuer         | 2003     | 42.105,75    |
| Dienstgeberbeitrag | 2003     | 6.932,25     |
| Umsatzsteuer       | 2004     | 27.268,50    |
| Körperschaftsteuer | 2004     | 23.911,50    |
| Lohnsteuer         | 2004     | 25.051,50    |
| Dienstgeberbeitrag | 2004     | 3.594,75     |
|                    |          | 372.848,25   |

Eine weitere Herabsetzung der Haftungssumme erscheint nicht geboten, insbesondere, weil mit der Protokolls- und gekürzten Urteilsausfertigung des Landesgerichtes S vom 30. Mai 2012 *allen verurteilten Straftätern* die Weisung erteilt worden ist, den Abgabenausfall (Schaden) binnen einem Jahr zu ersetzen (§ 26(2) FinStrG).

## **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. Die vorliegende Entscheidung weicht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sodass eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Juli 2018