



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat Wien 10

GZ. RV/3104-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N.N., Adresse1, vertreten durch Dr. Wolf Dietrich Mazakarini, Rechtsanwalt, 2340 Mödling, Brühlerstraße 63, vom 26. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. Juni 2012 betreffend Haftung gemäß § 11 BAO nach der am 7. August 2013 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf einen Betrag von € 800.000,00 an Umsatzsteuer 2/2002 (statt bisher € 1.025.595,06) eingeschränkt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 25. Juni 2012 wurde der Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtiger gemäß § 11 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten an Umsatzsteuer 2/2002 in Höhe von € 1.025.595,06 der abgabepflichtigen Fa. S- GmbH i.L. in Anspruch genommen.

Zur Begründung wurde dazu seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ausgeführt, der Bw. sei laut Urteil des Landesgerichtes XY vom 21. November 2011 rechtskräftig gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG verurteilt und über ihn eine Geldstrafe in Höhe von € 206.000,00 verhängt worden. Gemäß § 11 BAO sei er daher für die angeführte Abgabenschuldigkeit zur Haftung heranzuziehen gewesen.

Gegen diesen Haftungsbescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 26. Juli 2012, mit welcher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen

Bescheides und die Einstellung des Haftungsverfahrens nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt werden.

Als Berufungsgründe werden Verfahrensmängel sowie unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens wird in der gegenständlichen Berufung vorgebracht, gemäß angefochtenen Haftungsbescheid sei festgestellt worden, dass der Bw. im Sinne des § 11 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Fa. S- GmbH i.L. mit einem Betrag in Höhe von € 1.025.595,06 zu haften habe. Begründet werde die Entscheidung damit, dass der Bw. aufgrund eines Urteils des Landesgerichtes XY vom 21. November 2011 zur GZ. YX rechtskräftig zur Zahlung einer Geldstrafe verurteilt worden sei (§ 33 Abs. 2 lit. a FinStrG).

Hierzu verweise die belangte Behörde auf die gekürzte Urteilsausfertigung des Landesgerichtes XY, welche jedoch keinerlei Feststellungen zum Vorsatz beinhaltet. Das Landesgericht XY stelle lediglich fest, dem Bw. sei ein untergeordneter Tatbeitrag anzulasten.

Feststellungen, ob die untergeordnete Beitragshandlung (betreffend Urteilsfaktum A) gänzlich und vom Vorsatz umfasst gewesen sei, seien nicht getroffen worden, insbesondere, dass sämtliche manipulierte Unterlagen für die Umsatzsteuerrückvergütung herangezogen worden seien.

Der Haftungsbescheid sei, zumal kein ordentliches Ermittlungs- bzw. Beweisverfahren durchgeführt worden sei, in seiner rechtlichen Ausführung mangelhaft. Ein rechtskräftiges Urteil habe nicht zur Folge, dass das Finanzamt von jeglicher Ermittlungspflicht entbunden sei.

Die Voraussetzungen für eine etwaige Haftung seien eigenständig (insbesondere im Hinblick auf das Verschulden) zu beurteilen. Der bloße Verweis auf eine gekürzte Urteilsausfertigung sei für die Begründung einer Haftung nicht ausreichend.

Dem strafgerichtlichen Urteil komme insofern keine Bindungswirkung zu, zumal nach Durchführung eines (eigenständigen) Ermittlungsverfahrens unter Berücksichtigung der jeweils angebotenen Beweise (wie insbesondere die Einvernahme des Bw. sowie die Einholung eines weiteren SV-Gutachtens) die belangte Behörde zu einem anderen Ergebnis gelangen hätte können (Erkenntnis des VwGH vom 22.2.2000, [96/14/0158](#)).

Da die belangte Behörde kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt habe, sei das erstinstanzliche Verfahren mit erheblichen Verfahrensmängeln behaftet, dies insbesondere deshalb, weil der Bw. in seinem Recht auf Gewährung des Parteiengehörs verletzt worden sei.

Hätte die belangte Behörde ein eigenes Ermittlungs- bzw. Beweisverfahren durchgeführt, wäre sie in ihrer rechtlichen Beurteilung zu einem anderen Ergebnis gelangt, nämlich dahingehend, dass der Bw. nicht bzw. für einen weitaus geringeren Betrag zu haften habe. Folgende Beweise wurden dazu seitens des Bw. angeboten: eigene Einvernahme; einzuholendes SV-Gutachten; Zeuge Ing. XYX; Zeuge YXY; Akt YX des Landesgerichtes XY, dessen Beischaffung und Verlesung beantragt werde; weitere Beweise vorbehalten.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung bringt der Bw. in seiner gegenständlichen Berufung vor, aus dem Gutachten des Dkfm. E.V. gehe hervor, dass lediglich die Einkommensteuer 1998 und ein Teil der Kapitalertragsteuer aus verdeckter Gewinnausschüttung dem Angeklagten zurechenbar wären.

Zu den sonstigen Hinterziehungsbeträgen (wie insbesondere die Umsatzsteuer 2/2002) hätten keine Zuordnungen erfolgen können. Aus diesem Grund habe das Landesgericht XY keine Feststellungen treffen können, ob sämtliche unmittelbaren Handlungen bzw. Beitragshandlungen vom Vorsatz umfasst gewesen seien. Dies wäre jedoch erforderlich gewesen, um eine Haftung für den Bw. zu begründen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung wäre die Erstbehörde zu einem anderen Ergebnis gelangt, nämlich dahingehend, dass der Bw. nicht für die angeführte Abgabenschuld zu haften habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. August 2012 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die gegenständliche Berufung des Bw. als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde ausgeführt, gemäß § 11 BAO würden bei vorsätzlichen Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden, haften. Die Haftung gemäß § 11 BAO setze eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen bzw. gerichtlichen Finanzstrafverfahren voraus (VwGH 14.12.1994, [93/16/0011](#)).

Die Haftungsinanspruchnahme dürfe keinen höheren Verkürzungsbetrag umfassen als der im Spruch des Strafurteiles festgestellte (VwGH 18.8.1994, [94/16/0013](#)).

Grundlage für den vorliegenden Haftungsbescheid sei das rechtskräftige Urteil des Landesgerichtes XY vom 21. November 2011 (GZ. YX), mit dem der Bw. wegen Beteiligung an der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu einer Geldstrafe verurteilt worden sei, weil er durch die Herstellung der zur Täuschung verwendeten, manipulierten Unterlagen zu der vorsätzlich bewirkten – im Jahr 2002 für Februar 2002 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von den § 21 des UStG 1994 entsprechenden Voranmeldung für die

Fa. S- GmbH i.L. – Verkürzung der Umsatzsteuer in Höhe von € 1.025.595,06 beigetragen habe.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entfalte ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen auf denen sein Spruch beruhe, wozu jene Tatumstände gehörten, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetze. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (vgl. VwGH 26.5.1993, [90/13/0155](#); VwGH 9.12.1992, [90/13/0281](#); VwGH 22.11.1984, [84/16/0179](#), 0180; VwGH 27.10.1983, [83/16/0104](#)); die Bindungswirkung erstrecke sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 7.5.1990, [88/15/0044](#), VwGH 30.3.2000, [99/16/0141](#)).

Die haftungsgegenständliche Abgabenschuldigkeit hafte nach wie vor zur Gänze am Abgabenkonto der Fa. S- GmbH i.L. aus und sei bei dieser uneinbringlich.

Die Haftung nach § 11 BAO trage den Charakter einer Schadenersatzhaftung. Es handle sich um eine unbeschränkte Primärhaftung.

Im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 20 BAO sei daher im gegenständlichen Fall 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).

Die Haftungsinanspruchnahme sei daher zu Recht erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 25. September 2012 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne ein ergänzendes Vorbringen zu erstatte.

In der am 7. August 2013 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. ergänzend vor, dass er im gerichtlichen Finanzstrafverfahren vor dem LG XY durch seinen damaligen Anwalt falsch beraten worden sei. Kurz nach Beginn der Gerichtsverhandlung habe es ein informelles Gespräch zwischen der Richterin und seinem damaligen Rechtsanwalt gegeben und es sei ihm in der Folge von seinem damaligen Verteidiger geraten worden, sich im Sinne der Anklage schuldig zu bekennen. Die über ihn verhängte Geldstrafe wegen Abgabenhinterziehung in Höhe von € 206.000,00 sei mit einer zuvor verhängten

Untersuchungshaft in der Dauer von sechs Wochen abgefolten gewesen. Ihm sei damals mitgeteilt worden, er habe darüber hinaus keine Konsequenzen zu befürchten und er sei "aus den Wolken gefallen", als ihm der gegenständliche Haftungsbescheid zugestellt wurde.

Der Bw. sei 45 Jahre berufstätig gewesen und er habe ab 1988 auch eine unternehmerische Tätigkeit (EDV-Betreuung) begonnen. Im Jahr 2003 sei er mit dieser Firma deswegen in Konkurs gegangen, weil ihm seitens der Bank der Kreditrahmen gesperrt worden sei, und zwar wegen Problemen im Zusammenhang mit der X-Gruppe.

Er selbst sei niemals Gesellschafter und Angestellter der Fa. S- GmbH gewesen und habe auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen erstellt. Er sei lediglich deren Softwarelieferant gewesen. Zwecks Ausstellung der dem Urteil des Landesgerichtes XY zugrundeliegenden gefälschten Rechnungen sei damals Herr XYX mit diesem Ansinnen an ihn herangetreten. Dieser habe ihm damals erklären wollen, wozu diese Rechnungen nötig seien, was der Bw. jedoch nicht verstanden habe, weswegen ihm der damaliger Steuerberater D., welchen er als Steuerberater von XYX jahrelang gekannt habe, erklärt habe, warum die Rechnungen, welche in den Originaldatensätzen unverändert blieben, namens der Fa. S- GmbH ausgestellt werden und als Adressat dieser Rechnungen wurde die Fa. W. ausgewiesen werden sollte. Wie gesagt, habe er nur Kopien dieser geänderten Rechnungen angefertigt und die Originaldatensätze seien unverändert geblieben. Er habe für das Ausdrucken dieser Rechnungen keinerlei wirtschaftliche Vorteile bezogen und sich dadurch ausschließlich Probleme eingehandelt.

Der Vertreter des Finanzamtes gab in der mündlichen Berufungsverhandlung auf Befragung bekannt, dass bei den Solidarschuldnern der gegenständlichen Haftungsschuld, nämlich XYX und YXY, eine nahezu gänzliche Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer 2/2002 gegeben sei. Mit YXY wäre eine Vereinbarung getroffen worden, dass dieser unter Zuhilfenahme dritter Personen eine Zahlung in Höhe von € 50.000,00 auf die Haftungsschuld leisten werde.

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 gemäß § 11 BAO setzt eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen bzw. im gerichtlichen Finanzstrafverfahren voraus (vgl. VwGH 26.1.2012, [2009/16/0210](#)).

Mit Urteil des Landesgerichtes XY vom 21. November 2011 wurde der Bw. des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als Beteiligter (§ 11 FinStrG) schuldig gesprochen, weil er zu den Abgabenhinterziehungen an Umsatzsteuer 2/2002 in Höhe von € 1.025.595,06 des XYX und YXY dadurch beigetragen hat, dass er die zur Täuschung verwendeten, manipulierten Unterlagen hergestellt hat. Das Landesgericht XY hat über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von € 206.000,00 verhängt.

Die rechtskräftige Verurteilung des Bw. wegen des Vorsatzdeliktes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG in Verbindung mit § 11 FinStrG als Beteiligter und somit das Vorliegen der einzigen Tatbestandsvoraussetzung des § 11 BAO wird vom Bw. in der gegenständlichen Berufung mit keinem Wort in Abrede gestellt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schulterspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil abweichendes Abgabenverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauenschutzes einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft und einer unzulässigen Kontrolle der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen; die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (vgl. VwGH 30.3.2000, [99/16/0141](#) und die in diesem Erkenntnis zitierte weitere Rechtsprechung).

Wenn der Bw. in der gegenständlichen Berufung bemängelt,

- *es sei ihm von seinem Verteidiger im gerichtlichen Finanzstrafverfahren falsch geraten worden, sich im Sinne der Anklage schuldig zu bekennen,*
- *er habe die gefälschten Rechnungen im guten Glauben auf Ersuchen des XYX erstellt, der ihm damals erklären habe wollen, wozu diese Rechnungen nötig seien, was der Bw. jedoch nicht verstanden habe, weswegen ihm der damaliger Steuerberater D. , welchen er als Steuerberater von XYX jahrelang gekannt habe, erklärt habe, warum die Rechnungen, welche in den Originaldatensätzen unverändert blieben, namens der Fa. S- GmbH ausgestellt würden und als Adressat dieser Rechnungen die Fa. W. genannt werden sollte.*
- *Feststellungen, ob die laut Gerichtsurteil untergeordneten Beitragshandlungen gänzlich vom Vorsatz des Bw. umfasst gewesen seien, seien nicht getroffen worden, insbesondere, ob sämtliche manipulierte Unterlagen für die Umsatzsteuerrückvergütungen herangezogen worden seien*

- die Voraussetzungen für eine etwaige Haftung seien eigenständig zu beurteilen und der Verweis auf eine gekürzte Urteilsausfertigung nicht ausreichend,
- dem gerichtlichen Strafurteil komme keine Bindungswirkung zu, zumal nach Durchführung eines eigenständigen Ermittlungsverfahrens unter Berücksichtigung der im Haftungsverfahren angebotenen Beweise die belangte Behörde zu einem anderen Ergebnis gelangen hätte können

so handelt es sich dabei unter Verweis auf die oben zitierte Rechtsprechung ausschließlich um Einwendungen, die sich gegen den Schulterspruch im zugrunde liegenden gerichtlichen Finanzstrafverfahren richten und die in diesem einzuwenden gewesen wären. Im gegenständlichen Haftungsverfahren besteht sehr wohl eine Bindung an die rechtskräftige Verurteilung des Bw. wegen des Versatzdeliktes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG.

Auch die Berufungseinwendungen des Bw. zur Mängelhaftigkeit des Verfahrens und auch zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung, dass laut Gutachten des Dkfm. E.V. eine Verkürzung der Umsatzsteuer 2002 dem Bw. nicht eindeutig zugeordnet werden könne, richten sich inhaltlich allesamt gegen die Rechtmäßigkeit der Verurteilung des Bw. durch das Landesgericht XY wegen des Deliktes der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als Beitragstäter und wären daher zielgerichtet im Finanzstrafverfahren vorzubringen gewesen.

Derartige das Verschulden des Bw. betreffende Einwendungen können daher im Haftungsverfahren gemäß § 11 BAO, bei unbestritten vorliegender rechtskräftiger Verurteilung des Bw. wegen eines Vorsatzdeliktes, nicht mit Erfolg eingewendet werden. Auch die nunmehr im Haftungsverfahren angebotenen Beweise wären vom Bw. im zugrunde liegenden gerichtlichen Finanzstrafverfahren, im Rahmen dessen er im Übrigen nach der Aktenlage eine geständige Rechtfertigung zur Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG als Beitragstäter (§ 11 FinStrG) abgegeben hat, anzubieten bzw. zu beantragen gewesen.

Mit der gegenständlichen Berufung wurden keine Mängel in Bezug auf die Ermessensübung (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde erster Instanz bei Erlassung des Haftungsbescheides vorgebracht. Dazu ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates auszuführen, dass die Einbringung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuld bei der Primärschuldnerin Fa. S- GmbH i.L. aufgrund der mit Beschluss des Landesgerichtes XY erfolgten

Konkursabweisung mangels Vermögens (ZL.) und der am 30. September 2008 erfolgten amtsweigigen Löschung der GmbH im Firmenbuch gemäß § 40 FBG in Folge Vermögenslosigkeit nicht möglich ist.

Der Haftungsbestimmung des § 11 BAO liegt der gesetzgeberische Wille zugrunde, dass derjenige, der eine widerrechtliche Handlung gesetzt hat, auch für die vermögensrechtlichen Folgen seines Handelns einzustehen hat (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, vierte überarbeitete Auflage, Tz. 1 zu § 11).

Zwar wurden auch XYX und YXY für die gegenständliche Abgabenschuldigkeit als Haftungspflichtige in Anspruch genommen, jedoch ist aus der Aktenlage und dem Vorbringen des Amtsvertreters ableitbar, dass eine Einbringlichkeit der Umsatzsteuervorauszahlung 2/2002 bei den ebenfalls mit Urteil des Landesgerichtes XY vom 21. November 2011 der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG schuldig erkannten Geschäftsführer der Fa. S- GmbH i.L. voraussichtlich nur in einem sehr eingeschränkten Umfang möglich sein wird. So ist hinsichtlich XYX seit 5.12.2006 ein Schuldenregulierungsverfahren beim Bezirksgericht N., GZ., im Gange. Auch bei YXY konnte die gegenständliche Haftungsschuld bislang nur teilweise in Höhe eines Betrages von € 20.000,00 (Zahlungseingang mit Buchungstag 25.07.2013) eingebbracht werden und es lässt aus der Aktenlage auf eine äußerst eingeschränkte wirtschaftliche Situation (Privatkonskurs ab 2004, hohe Verbindlichkeiten) schließen. Im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs der Abgabenbehörde erster Instanz mit YXY sind noch weitere Zahlungen in Höhe von € 30.000,00 zu erwarten, sodass im gegenständlichen Fall derzeit von einer Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld bei den anderen Gesamtschuldnern in Höhe von € 975.595,06 ausgegangen werden kann. Zweckmäßigkeitserwägungen dahingehend, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bw. ganz offensichtlich die einzige Einbringungsmöglichkeit darstellt, stehen im gegenständlichen Fall Billigkeitserwägungen zugunsten des Bw. dahingehend gegenüber, dass dieser laut Urteilsbegründung nur einen untergeordneten Tatbeitrag geleistet hat.

Diese Billigkeitserwägungen und auch der Umstand, dass möglicherweise ein Teil der Haftungsschuld auch im (noch nicht abgeschlossenen) Schuldenregulierungsverfahren des XYX einbringlich sein könnte, haben den Unabhängigen Finanzsenat veranlasst, die Haftung des Bw. im Ermessen (§ 20 BAO) auf einen Betrag € 800.000,00 einzuschränken.

Wien, am 9. August 2013