



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 10

GZ. RV/0965-W/12

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.M., Adresse-1, vertreten durch Dr. Conrad Carl Borth, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Landhausgasse 4, vom 4. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Oktober 2011 betreffend Haftung gemäß [§ 11 BAO](#) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, als der Haftungsbetrag an Umsatzsteuer 2001 von bisher € 20.050,69 auf € 15.000,00 vermindert wird.

Darüberhinaus wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Oktober 2011 wurde A.M. (in weiterer Folge: Bw.) als vormaliger Vorstand der Firma M. als Haftungspflichtiger gemäß [§ 11 Bundesabgabenordnung](#) für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma M., Firmenbuchnummer, Adresse-1, im Ausmaß von € 20.050,69 an Umsatzsteuer 2001 in Anspruch genommen und aufgefordert, diesen Betrag innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten,

Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. Februar 2007 für schuldig befunden worden sei, im Bereich des Finanzamtes Wien 1/23 als vormaliger Vorstand der Firma M. vorsätzlich Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von € 33.664,31 nicht

spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet und dadurch das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 49 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz](#) begangen zu haben. Für dieses Vergehen sei er zu einer Geldstrafe in Höhe von € 3.200,00 verurteilt worden. Dieses Erkenntnis sei mit Ablauf des 7. März 2007 in Rechtskraft erwachsen.

Diesem Erkenntnis sei die Vorschreibung an Umsatzsteuer 2001 auf Grund einer vom Beschuldigten selbst unterschriebenen Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu Grunde gelegen, die zu einer Umsatzsteuer-Festsetzung in Höhe von € 28.937,31 geführt habe. Abzüglich des negativen Vorsolls von € 4.727,00 (verbuchte Vorsteuerüberhänge) sei es somit zu einer Abgabennachforderung in Höhe von € 33.664,31 (siehe beiliegende Kopie des USt-Bescheides) gekommen.

Dieser Betrag sei durch teilweise Kompensation mit einem Guthaben deutlich verringert worden und hafte derzeit noch in Höhe von € 20.050,69 aus (siehe beiliegende Rückstandsaufgliederung).

Gemäß [§ 238 Bundesabgabenordnung](#) verjähre das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben, binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Die Einhebungsverjährung werde zudem noch durch jede zur Durchsetzung des Anspruchs unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 habe der Fristenlauf für die Abgabenfestsetzung mit dem Jahresende 2001 begonnen. Innerhalb dieser zumindest bis Ende 2006 (§ 207/2) laufenden Frist, nämlich mit Schriftsatz vom 11. April 2006, sei der Bw. seitens des Finanzamtes Wien 1/23 über die ins Auge gefasste Inanspruchnahme zur Haftung in Kenntnis gesetzt und dieser zum Nachweis der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aufgefordert worden. Schon damit sei die Frist für die Einhebung dieser Abgabe zumindest auf das Jahresende 2011 hinausgeschoben worden. Somit ergehe dieser Haftungsbescheid noch innerhalb der Verjährungsfrist und verlängere diese wiederum auf das Jahresende 2016.

Hinweis auf StoII, BAO-Kommentar, S 144: „Die Haftung gemäß [§ 11 BAO](#) ist eine unbeschränkte Primärhaftung und keine Ausfallhaftung (wie etwa die nach [§ 9 BAO](#)). Sie knüpft an die bescheidmäßige oder urteilmäßige Bestrafung an (VwGH 13.10.1983, 82/15/158), der rechtskräftige Bescheid oder das rechtskräftige Urteil hat somit Tatbestandswirkung. Eine vorab eigenständige Beurteilung der Frage der Abgabenhinterziehung durch die Abgabenbehörde (wie etwa bei der Geltendmachung der

Haftung nach § 9 auf Grund der nach § 116 gebotenen Vorfragenbeurteilung) wäre unzulässig.“

Da also die rechtskräftige Verurteilung wegen eines Vorsatzdeliktes die einzige Tatbestandsvoraussetzung bilde, haben Einwendungen z.B. wegen fehlenden Verschuldens, Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, Kausalität der Uneinbringlichkeit, mangelnde Geldmittel etc. nicht mit Erfolg geltend gemacht werden können. Die Haftung gemäß [§ 11 BAO](#) sei eine andere Sache als die Haftungsinanspruchnahme gemäß [§§ 9, 80 BAO](#).

Der Vollständigkeit halber sei festzustellen, dass in der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Bescheides ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, dass unbeschadet der Einbringung einer Berufung gegen die Heranziehung zur Haftung innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Berufung erhoben werden könne ([§ 248 BAO](#)).

In der dagegen eingebrochenen Berufung vom 4. November 2011 wird der genannte Bescheid zur Gänze angefochten. Als Berufungsgründe werden unrichtige rechtliche Beurteilung, Mangelhaftigkeit des Verfahrens und unrichtige Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung geltend gemacht.

"1.) Der erstinstanzliche Bescheid ist zunächst insoferne verfehlt, als, wie in erster Instanz vorgebracht, die Umsatzsteuerschuld 2001 die Umsatzsteuer aus Forderungen gegen die C. und die I. enthielt, über deren Vermögen ein Insolvenzverfahren eröffnet (bzw. mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen) wurde, sodass die Forderungen zur Gänze als uneinbringlich abzuschreiben waren.

Das Finanzamt Wien 23 hat im Umsatzsteuerbescheid der M. für 2002 selbst eine Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 BAO in Höhe von -€ 39.801,80 aufgrund dieser Forderungsausfälle und der dadurch rückzubuchenden Umsatzsteuer vorgenommen. Diese Gutbuchung ist auf die älteste Schuld - und das ist die in Haftung gezogene Umsatzsteuerschuld - anzurechnen, zumal zwischen dieser Berichtigung, die im weitaus überwiegenden Teil Gutbuchungen im Zusammenhang mit der zunächst entstandenen Umsatzsteuerschuld 2001 betreffen (wegen der vermeintlichen Umsätze mit C. und I.), ein innerer Zusammenhang zu der in Haftung gezogenen Steuerschuld besteht, weil es sich in beiden Fällen um die Umsatzsteuer aus zunächst gebuchten und dann wieder rückgebuchten identen Umsätzen handelt.

Rechtsrichtigerweise wäre also wegen dieses inneren Zusammenhangs und wegen der im Zweifel vorzunehmenden Anrechnung auf die älteste Schuld die Aufrechnung - also

nachträgliche Zahlung - mit der in Haftung gezogenen Forderung vorzunehmen gewesen. Dies ergibt aber, dass die in Haftung gezogene Forderung zur Gänze (nachträglich) durch Aufrechnung ([§ 1438 ABGB](#)) getilgt ist.

Der Haftungsbescheid ist somit schon aus diesem Grunde verfehlt, weil die erstinstanzliche Behörde die erfolgte Zahlung der in Haftung gezogenen Abgaben nicht berücksichtigt hat. Rechtsrichtiger Weise wäre wegen dieser Zahlung das Haftungsverfahren einzustellen gewesen, weil der in Haftung gezogene Betrag beglichen ist (und andernfalls Doppelzahlung ein und derselben Schuld stattfindet).

2.) Hinsichtlich dieser behaupteten Zahlung durch Gegenverrechnung bzw. Gutschrift ist das erstinstanzliche Verfahren mangelhaft geblieben, weil die erstinstanzliche Behörde die dazu beantragten Beweise nicht aufgenommen hat, nämlich die Einvernahme des von mir beantragten Masseverwalters der M., Masseverwalter, Gerichtsakt Einvernahme des früheren Steuerberaters.

Bei Durchführung dieser beantragten Beweise hätte sich ergeben, dass die in Haftung gezogene Abgabenschuld infolge Zahlung (Aufrechnung) nicht mehr besteht, weshalb dem Haftungsbescheid die Grundlage entzogen ist.

3.) Das erstinstanzliche Verfahren ist darüber hinaus insoferne mangelhaft geblieben, als ich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides und dem Ausspruch einer Haftung gemäß [§ 11 BAO](#) nicht gehört wurde. Sämtliche zuvor ergangenen Aufforderungen betrafen Aufforderungen zur Bekanntgabe von Umständen, die für die Beurteilung der Frage einer Haftung nach [§ 9 BAO](#) - auf deren Geltendmachung seitens des Finanzamtes inzwischen ausdrücklich verzichtet wurde - wesentlich sind.

Bei Durchführung eines mängelfreien Verfahrens hätte sich ergeben, dass ich die bereits angeführten Beweismittel (nochmals) zum Nachweis der erfolgten nachträglichen Zahlung der in Haftung gezogenen Abgaben beantragt und somit der Haftungsbescheid ersatzlos zu entfallen gehabt hätte. Weiters hätte ich durch Vorlage bzw. Beantragung weiterer Beweismittel ebenfalls diesbezügliche Nachweise erbringen können, insbesondere hätte ich schon durch Vorlage des mir inzwischen bekannt gewordenen Umsatzsteuerbescheides 2002 (bzw. durch Beantragung dessen Beischaffung) den Nachweis der erfolgten Zahlung durch Berichtigung mit einer den Haftungsbetrag bei weitem übersteigenden Summe erbringen können. Dazu wird der bezughabende Umsatzsteuerbescheid unter einem beigeschlossen und die Einholung der übrigen beantragten Beweismittel weiterhin aufrechterhalten.

4.) Das erstinstanzliche Verfahren ist auch insoferne mangelhaft geblieben, als kein Beweisverfahren hinsichtlich der Höhe der aushaftenden Beträge durchgeführt wurde, obwohl diese bestritten waren und im Zuge dieses Verfahrens von der erstinstanzlichen Behörde selbst verschieden hohe Beträge angenommen und im Rahmen eines anderen Verfahrens von nochmals anderen Beträgen ausgegangen wurde.

Bei Durchführung der von mir beantragten, unter 2.) nochmals angeführten Beweise hätte sich ergeben, dass die eingeforderten Beträge nicht richtig und jedenfalls zu hoch sind und überhaupt keine Abgaben mehr ausstehend sind, insbesondere Zahlung durch Berichtigung bzw. Aufrechnung mit einem den Haftungsbetrag übersteigenden Betrag erfolgte.

5.) Ergänzend ist festzuhalten, dass die vom Finanzamt Wien vorgenommene Schätzung der Umsatzsteuer für 2002/2003, von der ich bzw. der Vorstand der M. wegen der Insolvenz der M. gar keine Kenntnis mehr erlangt haben, zu Unrecht vorgenommen wurde. Tatsächlich ergibt sich aus den vorbereiteten, aber nicht eingereichten Steuererklärungen ein Umsatzsteuerguthaben und damit eine Zahlung durch Aufrechnung im bereits aufgezeigten Ausmaß. Tatsächlich betragen die Umsätze 2002 € 105.673,42, woraus eine (teilweise in den Rückbuchungen enthaltene) Umsatzsteuerschuld von € 21.1134,68 abzüglich der in diesem Jahr entstandenen Vorsteuer von -€ 1.482,69 bestand, sodass sich unter Berücksichtigung der oben angeführten Umsatzsteuerberichtigung sogar insgesamt ein Guthaben der M. beim Finanzamt von € 99,39 ergibt. Dies sei aber nur der Vollständigkeit halber festgehalten, weil mich für die Umsatzsteuerschuld 2002 jedenfalls keine Haftung mehr trifft.

Der Vollständigkeit halber ist auch festzuhalten, dass der Umsatzsteuerbescheid 2002 und die dort vorgenommene Schätzung deshalb nicht mehr in Rechtswirksamkeit erwachsen konnte, weil er nicht mehr an die zu diesem Zeitpunkt bereits in Insolvenz verfallene M., sondern gegenüber dem Masseverwalter zu erlassen gewesen wäre. (Davon abgesehen war es, auch wenn es wegen der infolge Insolvenz eingetretenen mangelnden passiven Legitimation keine Rolle mehr spielen mag, mir als vormaligen Vorstand der M. ohne mein Verschulden nicht möglich, etwas gegen die unrichtige Schätzung zu unternehmen, zumal ich von diesem Bescheid damals keine Kenntnis erlangt habe, sondern erst jüngst, im Zuge des wegen [§ 9 BAO](#) gegen mich eingeleiteten Haftungsverfahrens.)

6.) Der erstinstanzliche Bescheid ist darüber hinaus deshalb verfehlt, weil Verjährung eingetreten ist. Die in Haftung gezogenen Abgabenverbindlichkeiten betreffen das Kalenderjahr 2001.

Entgegen der Ansicht der erstinstanzlichen Behörde ist auch deren Schreiben vom 11.4.2006 keine Verfolgungshandlung in Bezug auf die Haftung nach [§ 11 BAO](#), weil die dortigen Ausführungen ausschließlich (die in diesem Schreiben auch angedrohte) Inanspruchnahme nach [§ 9 BAO](#) betreffen und somit ausschließlich eine Verfolgungshandlung in Bezug auf diesen Haftungstatbestand, nicht jedoch auf den nunmehr geltenden Haftungstatbestand, für den, wie die erstinstanzliche Behörde zu Recht ausführt, andere Tatbestandsvoraussetzungen gelten.

Wie die erstinstanzliche Behörde am Ende der Bescheidbegründung richtig ausführt, ist "die Haftung gemäß [§ 11 BAO](#) (ist) eine andere Sache als die Haftungsanspruchnahme gemäß [§§ 9, 80 BAO](#)". Damit ist aber auch eine Bezugnahme auf eine mögliche Haftung nach [§§ 9, 80 BAO](#) im Schreiben vom 11.4.2006 gerade eben keine Verfolgungshandlung im Bezug auf eine Inanspruchnahme nach [§ 11 BAO](#), sodass - mangels entsprechender Verfolgungsmaßnahme - für eine Einhebung bzw. Haftung gemäß [§ 11 BAO](#) mir gegenüber Verjährung gemäß [§ 238 BAO](#) eingetreten ist, weil eben die Durchsetzung des nunmehr geltend gemachten Anspruches (gemäß [§ 11 BAO](#)) erstmals mit Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides erfolgte.

7.) Der erstinstanzliche Bescheid ist auch insoferne verfehlt, als die erstinstanzliche Behörde die gegenständliche Forderung nicht im Insolvenzverfahren der M. angemeldet hat, sodass es ausschließlich aus einem Versäumnis der Behörde, die es unterlassen hat, taugliche Einbringungsmaßnahmen zu unternehmen, zu keiner Begleichung der Abgabenschuld gekommen ist.

Außerdem ist das erstinstanzliche Verfahren auch insoferne mangelhaft geblieben, als auch zu dieser Frage (zur Einbringbarkeit bei der primär schuldenden AG) kein Beweisverfahren durchgeführt wurde. Bei Durchführung der von mir diesbezüglich beantragten Beweise, insbesondere der Einvernahme des Masseverwalters, hätte sich ein Bescheid anderen Inhaltes als der angefochtene ergeben.

8.) Darüber hinaus wurde mir durch die unterlassene Gelegenheit zur Stellungnahme zur beabsichtigten Inanspruchnahme gemäß [§ 11 BAO](#) auch die Möglichkeit genommen, einen Antrag gemäß [§ 236 BAO](#) zu stellen.

Im vorliegenden Fall ist - gerade wegen der Insolvenz der M. und der für mich daraus resultierenden starken finanziellen Inanspruchnahme und wegen der mich treffenden Sorgepflichten - mein Einkommen so stark belastet, dass mir ein solches lediglich im Bereich des Existenzminimums verbleibt. Es entspricht somit - auch wegen des geringen Verschuldens

an der mir zur Last gelegten Verkürzung und wegen des lange zurück liegenden Zeitraumes des Entstehens der in Haftung gezogenen Abgabenschuld - nicht der Billigkeit, die Abgabenschulden in der geltend gemachten Höhe bei mir einzuheben. Wäre mir fristgerecht die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben worden, hätte ich einen Antrag auf ganze (in eventu: teilweise) Abschreibung gemäß [§ 236 BAO](#) gestellt, was ich hiermit nachhole. Ich beantrage deshalb die Abschreibung der Abgabenschuld wegen Unbilligkeit gemäß [§ 236 BAO](#).

Sollten dazu noch weitere Nachweise oder Vorbringen erforderlich sein, ersuche ich um entsprechende Abforderung.

Aus all diesen Gründen stelle ich daher den nachstehenden Antrag auf Aufhebung des gegen mich erlassenen Haftungsbescheides des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5.10.2011, Steuernummer 1, und Einstellung des Haftungsverfahrens gegen mich."

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Februar 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass die rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens (der Bw. wurde mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. Februar 2007 für schuldig befunden, im Bereich des Finanzamtes Wien 1/23 als vormaliger Vorstand der Firma M. vorsätzlich Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von € 33.664,31 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet und dadurch das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 49 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz](#) begangen zu haben) die einzige Voraussetzung für die Haftung nach [§ 11 BAO](#) darstelle.

Einwendungen wie mangelndes Verschulden oder Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes, Kausalität der Uneinbringlichkeit, mangelnde Geldmittel, unrichtige Abgabenfestsetzung oder die Höhe des aushaftenden Rückstandes können im Haftungsverfahren selbst nicht erfolgreich erhoben werden.

An der Verurteilung mit Erkenntnis vom 15. Februar 2007 wegen [§ 49 Absatz 1 lit. a Finanzstrafgesetz](#) – also einer vorsätzlich begangenen Finanzordnungswidrigkeit (das Wort "vorsätzlich" ist in diesem Erkenntnis ausdrücklich angeführt) – bestehe hingegen kein Zweifel. Die Einbringung allfälliger Rechtsmittel oder sonstiger Rechtsbehelfe sei nicht einmal behauptet worden. Somit erübrigen sich sämtliche Überlegungen hinsichtlich allfälliger Verfahrensmängel.

Zur Frage der Verjährung sei bereits in der Begründung des Haftungsbescheides zutreffend darauf hingewiesen worden, dass das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben, binnen 5 Jahren

nach Ablauf des Kalenderjahres verjähre, in welchem die Abgabe fällig geworden sei, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe selbst ([§ 238 BAO](#)).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 habe die (Bemessungs-)Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2001 begonnen ([§§ 4, 207](#) und [208 BAO](#)) und wäre demnach Ende 2006 abgelaufen. Die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides am 14. Juli 2003 stelle jedoch eine Verlängerungshandlung gemäß [§ 209 Absatz 1 BAO](#) dar, sodass die Abgabenfestsetzungsverjährungsfrist erst Ende 2007 ausgelaufen sei.

Damit habe aber die Einbringungsverjährung ([§ 238 Abs. 1 BAO](#)) erst mit Ablauf des Jahres 2007 begonnen und wäre auch ohne Unterbrechungshandlungen gemäß [§ 238 Abs. 2 BAO](#) schon bis Ende 2012 gelaufen.

Allein deswegen erübrige es sich, auf die weiteren diesbezüglichen Einwendungen einzugehen. Im Übrigen schließe sich die gefertigte Behörde der Rechtsmeinung an, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen wirken und die Verjährung gegenüber jedermann bewirken, der als Zahlungspflichtiger in Betracht komme. Dies lasse sich durch die Formulierung "jede zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs unternommene Amtshandlung" eindeutig ableiten (siehe auch Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 238 Tz. 18). Der Abgabenanspruch sei im gegebenen Fall natürlich der Anspruch des Fiskus gegenüber der M. für die Umsatzsteuer 2001; der nunmehrige Berufungswerber hafte ja nur für diese fremde Schuld.

Was die Einwendungen gegen den Abgabenanspruch betreffe, so sei hier auf die Möglichkeit des [§ 248 BAO](#) hinzuweisen: Demnach könne der zur Haftung heranzuhaltende auch gegen den Abgabenanspruch selbst berufen. Allerdings wäre über eine solche allfällige Berufung erst nach Rechtskraft des Haftungsbescheides zu befinden, da ja ansonsten die Frage nach der Aktivlegitimation ungeklärt bliebe (z.B. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 248 Tz. 16). Daraus sei aber auch abzuleiten, dass im Haftungsverfahren selbst keine Einwendungen gegen die Abgabenfestsetzung (erfolgreich) erhoben werden können (w.o. Tz. 14).

Ähnliches gelte auch für einen Abrechnungsbescheid gemäß [§ 216 BAO](#); allfällige Einwendungen gegen die Höhe der Zahlungsverpflichtung wären in einem Verfahren dieser Art abzuhandeln (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 216 Tz. 6 und die dort angeführte Judikatur).

Die Inanspruchnahme zur Haftung des Berufungswerbers sei deswegen erfolgt, weil die Firma M. seit etwa 8 Jahren keine Geschäftstätigkeit mehr ausübe und andere Einbringungsmöglichkeiten offensichtlich nicht gegeben seien.

Im Schreiben vom 12. März 2012 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

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

#### ***Zur Verjährung:***

**§ 238 Abs. 1 BAO:** Das Recht eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangsweise einzubringen, verjährt binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.

**§ 238 Abs. 2 BAO:** Die Verjährung fälliger Abgaben wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Soweit vom Bw. Verjährung eingewendet wird ist festzuhalten, dass die Einhebungsverjährungsfrist fünf Jahre beträgt. Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist und endet keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Schon im angefochtenen Haftungsbescheid wurde dazu ausgeführt, dass hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 der Fristenlauf für die Abgabenfestsetzung mit dem Jahresende 2001 begonnen hat. Die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2001 am 14. Juli 2003 hat die Frist für die Festsetzungsverjährung bis Ende 2007 verlängert.

Innerhalb dieser gemäß **§ 207 Abs. 2 BAO** laufenden Frist bis Ende 2007 wurde der Bw. mit Schriftsatz vom 11. April 2006 durch das Finanzamt Wien 1/23 über die ins Auge gefasste Inanspruchnahme zur Haftung (wenn auch nach **§ 9 BAO**) in Kenntnis gesetzt und dieser zum Nachweis der Einhaltung des Gleichbehandlungsgrundsatzes aufgefordert.

Dem Hinweis des Bw. zum Schriftsatz vom 11. April 2006, dieser wäre zu einer möglichen Haftung nach **§ 9 BAO** ergangen ist zu erwidern, dass seit der Entscheidung des verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung der Ansicht ist, dass Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen wirken, sie somit die Verjährung gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten (z.B. VwGH 19.12.1996, **95/16/0204**; 30.3.1998, **97/16/0501**; 28.10.1998, **97/14/0160**; 31.1.2001, **95/13/0259**; 28.10.2008, **2006/15/0248**; vgl hiezu oV, RdW 1996, 185; Müller/Rief/Thiery, AnwBl 1996, 786; Ellinger/Bibus/Ottinger,

Abgabeneinhebung, 258 f); somit auch gegenüber einem allfällig Haftungspflichtigen (z.B. VwGH 23.6.2009, [2007/13/0017](#); 12.10.2009, [2009/16/0084](#); Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 238 Tz 18; UFS 26.2.2004, RV/0375-L/03).

Für die Unterbrechungswirkung einer Amtshandlung (iSd [§ 238 Abs. 2 BAO](#)) genügt es, dass sie nach außen in Erscheinung tritt und erkennbar den Zweck verfolgt, den Anspruch gegen einen bestimmten Abgabenschuldner durchzusetzen, ohne dass es darauf ankommt, ob die Amtshandlung zur Erreichung des angestrebten Erfolges konkret geeignet ist und ob der Abgabenschuldner von der Amtshandlung Kenntnis erlangte (VwGH 26.2.2003, [2002/13/0223](#); 29.3.2007, [2005/16/0095](#); Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 238 Tz 12).

Im Sinne dieser Ausführungen ist somit der an den Bw. gerichtete Schriftsatz des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. April 2006 über die ins Auge gefasste Inanspruchnahme als Haftender gemäß [§ 9 BAO](#) eine Unterbrechungshandlung, aufgrund der die fünfjährige Frist für die Einhebungsverjährung neu zu laufen begonnen hat und das Fristende auf das Jahresende 2011 hinausgeschoben wurde, da mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, die Verjährungsfrist des [§ 238 BAO](#) neu zu laufen begonnen hat. Dass diese Unterbrechungshandlung sich auf [§ 9 BAO](#) gestützt hat, ist insofern ohne Belang, da Unterbrechungshandlungen – wie oben ausgeführt – anspruchsbezogen wirken und sich jedenfalls auf die Umsatzsteuer 2001 bezogen hat.

Der Vollständigkeit halber bleibt festzuhalten, dass das Erkenntnis vom 15. Februar 2007 erst zeitlich nach dem Vorhalt vom 11. April 2006 ergangen ist, das Finanzamt somit zu diesem Zeitpunkt eine Haftung nur auf [§ 9 BAO](#) stützen hätte können, da die Haftung gemäß [§ 11 BAO](#) zu diesem Termin mangels Bestrafung rechtlich noch nicht möglich gewesen wäre.

Laut Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates entfaltet ein Vorhalt des Finanzamtes an den Geschäftsführer einer GmbH zum Zwecke der Überprüfung der Voraussetzungen für die Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) Unterbrechungswirkung im Sinne des [§ 238 Abs. 2 BAO](#) (vgl. UFS 16.4.2004, RV/0198-W/04).

Somit ist der angefochtene Haftungsbescheid vom 5. Oktober 2011 noch innerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Den Einwendungen wegen Verjährung und möglicher Geltendmachung einer Haftung nach [§ 9 BAO](#) ist daher ein Erfolg versagt.

**Zum fehlenden Parteiengehör vor Erlassung des Haftungsbescheides nach § 11 BAO:**

Soweit der Bw. ein fehlendes Parteiengehör vor Erlassung des nunmehr angefochtenen Haftungsbescheides nach [§ 11 BAO](#) vorbringt, ist dem entgegen zu halten, dass es kein abstraktes Recht auf die Einhaltung von Verfahrensvorschriften schlechthin gibt (vgl. die bei Steiner in Holoubek/Lang, Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 71, wiedergegebenen Beispiele aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes; VwGH 24.2.2011, [2008/13/0230](#)).

Verletzt die Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Berufungsverfahren sanierbar (UFS 11.10.2007, RV/0768-W/02). Wenn der Verpflichtung, der Partei Gehör zu gewähren, von der Behörde nicht entsprochen wird, so liegt ein Verfahrensmangel vor, der jedoch noch im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann, etwa durch die Behörde zweiter Instanz, wenn diese das Parteiengehör gewährt (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar, 1902; VwGH 19.3.2008, [2008/15/0002](#)). Dass der Bw. im Rahmen der Berufung bzw. des Vorlageantrages ausreichend Gelegenheit hatte, seine Argumente im Verfahren vorzubringen, kann außer Streit gestellt werden, sodass dieser Berufungspunkt als saniert zu betrachten ist.

***Anrechnung auf älteste Schuld, dadurch Tilgung der Haftungssumme zur Gänze  
§ 248 BAO für vorbereitete, aber nicht eingereichte UST-Erklärung 2002/2003  
Abrechnungsbescheid nach § 216 BAO***

Dem Berufungsvorbringen, hinsichtlich der Höhe der Umsatzsteuer wäre zu überprüfen, inwieweit die Umsatzsteuern zu berichtigen wären und nur insoweit eine Haftung gerechtfertigt wäre, ist auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen (beispielsweise VwGH 17.12.1992, [91/16/0132](#)), wonach ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruht, entfaltet, 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 Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen (VwGH 26.5.1993, [90/13/0155](#); VwGH 9.12.1992, [90/13/0281](#); u.a.); die Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 7.5.1990, [88/15/0044](#)), wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (VwGH 30.3.2000, [99/16/0141](#)).

Die materielle Rechtskraft des Schulterspruches 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 ([§ 11 BAO](#)), ohne dass es ihr zustünde, die Rechtsrichtigkeit einer rechtskräftigen Berufungsentscheidung zu prüfen (vgl. VwGH 10.3.1998, [95/16/0324](#)).

Dem Berufungsvorbringen, die Vorschreibung der Umsatzsteuer 2001 sei zu Unrecht erfolgt, ist zu erwidern, dass die Behörde diesbezüglich an die Strafentscheidung gebunden ist. Im Berufungsverfahren 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](#)). Die Berufungsausführungen hinsichtlich einer allenfalls unrichtigen Abgabenfestsetzung sind daher nicht im Haftungsverfahren zu prüfen.

Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch [§ 248 BAO](#) ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Im Berufungsverfahren gegen den Haftungsbescheid können daher – solange Bescheide über den Abgabenanspruch dem Rechtsbestand angehören – Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung nicht mit Erfolg erhoben werden. Solche Einwendungen können nur im Rechtsmittelverfahren betreffend den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Aussicht auf Erfolg erhoben werden (VwGH 30.3.2006, [2003/15/0125](#); 29.4.2010, [2008/15/0085](#)).

Mit seinem gegen die Umsatzsteuer gerichteten Berufungsbegehren bzw. den Ausführungen zur nicht erfolgten Anmeldung der Forderung im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin wird der Bw. auf das gemäß [§ 248 BAO](#) nach Abschluss des Haftungsverfahrens allenfalls zu erledigende diesbezügliche Berufungsverfahren verwiesen.

Allfällige weitere Einwendungen gegen die Höhe der Zahlungsverpflichtung wären in einem Verfahren gemäß [§ 216 BAO](#) (Abrechnungsbescheid) abzuhandeln (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 216 Tz. 6 und die dort angeführte Judikatur).

Nur der Vollständigkeit halber ist festzustellen, dass das Finanzamt ohnehin eine Aufrechnung auf die älteste Schuld durchgeführt hat. Dass dies nicht in der vom Bw. erhofften Höhe erfolgt ist und aufgrund der nachgereichten Unterlagen in einem anderen Ausmaß nach Meinung des

Bw. erfolgen hätte müssen, ist – wie dargestellt – entweder im Verfahren nach [§ 248 BAO](#) oder durch einen Abrechnungsbescheid zu klären, nicht jedoch im Berufungsverfahren zur Haftung. Die Durchführung der beantragten Beweise ist somit für den Ausgang des den Haftungsbescheid betreffenden Berufungsverfahrens nicht entscheidungsrelevant und konnte daher unterbleiben.

### **Haftung gemäß § 11 BAO**

*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](#)). Als vorsätzliche Finanzvergehen sind in diesem Zusammenhang somit auch Finanzordnungswidrigkeiten anzusehen (vgl. 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 österreichischen 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).

Der Haftungsbestimmung des [§ 11 BAO](#) 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).

Außer Streit steht, dass der Bw. mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 15. Februar 2007 für schuldig befunden wurde, im Bereich des Finanzamtes Wien 1/23 als vormaliger Vorstand der Firma M. vorsätzlich Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis Dezember 2001 in Höhe von € 33.664,31 nicht spätestens am 5. Tag nach Fälligkeit entrichtet und

dadurch das Finanzvergehen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 lit. a Finanzstrafgesetz begangen zu haben. Für dieses Vergehen wurde er zu einer Geldstrafe in Höhe von € 3.200,00 verurteilt. Dieses Erkenntnis ist mit Ablauf des 7. März 2007 in Rechtskraft erwachsen.

Der Bw. übersieht, dass es bei der Inanspruchnahme zur Haftung nach § 11 BAO nicht entscheidend ist, ob der Schaden (durch Nichtentrichtung der Abgaben) auch aus anderen Gründen (z.B. wegen Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin) eingetreten wäre. Hierbei ist nur wesentlich, dass hinsichtlich des geltend gemachten Haftungsbetrages ein vorsätzliches Finanzvergehen begangen worden ist.

Das Berufungsargument, das erstinstanzliche Verfahren wäre insofern mangelhaft geblieben, als auch zur Frage der Einbringbarkeit bei der primär schuldenden AG kein Beweisverfahren durchgeführt wurde, hätte seine Berechtigung dann, wenn eine Haftung nach [§ 9 BAO](#) als Ausfallhaftung ausgesprochen worden wäre. Bei einer Ausfallhaftung müsste zuerst versucht werden, beim primären Abgabenschuldner die gesamte Abgabe hereinzu bringen und nur für einen etwaigen Ausfall würde ein Haftungspflichtiger in Anspruch genommen werden dürfen.

Bei einer Haftung nach [§ 11 BAO](#) handelt es sich allerdings um eine unbeschränkte Primärhaftung, bei der der Finanzstrafäter (und andere an der Tat Beteiligte) für den Betrag haften, um den die Abgaben verkürzt wurden. Entgegen der Darstellung des Bw. ist es daher für die Geltendmachung der gegenständlichen Haftung nicht Voraussetzung, dass die Abgabenbehörde zuerst versuchen hätte müssen, die Abgabe bei der Primärschuldnerin einbringlich zu machen oder allenfalls eine Anmeldung der Forderung im Insolvenzverfahren durchzuführen.

Zum Einwand des geringen Verschuldens kann nur erwähnt werden, dass der Bw. wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens bestraft wurde, eine Vorsatztat jedenfalls kein geringes Verschulden indiziert.

### **Ermessen**

Im Rahmen der Ermessensübung gemäß [§ 20 BAO](#) ist im gegenständlichen Fall zu berücksichtigen, dass die Abgabenbehörde vergeblich versucht hat, die haftungsverfangenen Abgaben bei der Primärschuldnerin einzubringen, zumal diese in den acht Jahren vor Bescheiderlassung keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt hat.

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

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“ (das Einkommen des Bw. ist nach seinen Berufungsausführungen so stark belastet, dass ihm ein solches lediglich im Bereich des Existenzminimums verbleibt) 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 beim Bw. 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 (UFS 30.03.2012, RV/2301-W/11).

In diesem Zusammenhang war bei der Ermessensübung zu berücksichtigen, dass die Haftung erst nach mehr als drei Jahren nach Rechtskraft der Strafentscheidung ausgesprochen wurde, wobei die Abgabenbehörde erster Instanz offensichtlich zunächst den Abschluss des Konkursverfahrens (Aufhebung des Konkursverfahrens erfolgte am 15. Oktober 2009) abgewartet hat.

Liegen keine besonderen Umstände vor, die eine so späte Inanspruchnahme des ehemaligen Geschäftsführers zur Haftung rechtfertigen könnten (zwei Jahre nach Abschluss des Konkursverfahrens der Primärschuldnerin), ist die Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts lange verstrichener Zeit gegenüber der vom Finanzamt ins Treffen geführten Zweckmäßigkeitserwägung zumindest teilweise zu berücksichtigen.

Um die aufgezeigte Unbilligkeit angesichts lange verstrichener Zeit hintanzuhalten, ist eine Haftungsinanspruchnahme geboten, die zeitnah zur Verwirklichung der Voraussetzungen einer Haftung liegt. Die Angemessenheit hängt dabei von den Umständen des Einzelfalles ab. Wird

beispielsweise vom Finanzamt ein umfangreiches Ermittlungsverfahren zur Frage der haftungsrechtlichen Verantwortlichkeit des möglichen Haftungspflichtigen durchgeführt, rechtfertigt dies selbstverständlich eine dadurch bedingte spätere Geltendmachung der Haftung.

Aus dem Akt sind weitere Gründe, weshalb die Haftungsinanspruchnahme erst ca. 40 Monate nach Rechtskraft der Strafentscheidung erfolgte, im gegenständlichen Fall nicht zu ersehen. Auch ist dem Haftungsbescheid kein umfangreiches Ermittlungsverfahren vorangegangen, womit das Zuwarten mit der Erlassung des Haftungsbescheides bis zur Beendigung des Insolvenzverfahrens unbedingt 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).

Angesichts der Geldstrafe im Ausmaß von immerhin ca. 19% des Strafrahmens ist jedenfalls von keinem niederen Grad des Verschuldens auszugehen.

Zugunsten der Abgabenbehörde war zu werten, dass sie offensichtlich den Abschluss des Konkursverfahrens zur Überprüfung des endgültigen Abgabenausfalles abgewartet hat. Die aufgezeigte Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts der bereits verstrichenen Zeit überwog im gegenständlichen Fall die vom Finanzamt ins Treffen geführte Zweckmäßigkeitserwägung somit nur teilweise, womit jedoch bei Gesamtbetrachtung des Falles die Reduzierung der Haftungsbeträge im Rahmen des Ermessens um ca. 25 % auf ein Ausmaß von € 15.000,00 gerechtfertigt erscheint.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Abschließend wird der Bw. mit seinem Berufungsbegehren auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2001 gemäß [§ 248 BAO](#) und seinem Antrag auf Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) an das Finanzamt verwiesen.

Wien, am 8. April 2013