



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Herrn A.B., Wien, vertreten durch NORDOST TREUHAND UND ORGANISATIONS GMBH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1170 Wien, Heigerleinstraße 55/23, vom 9. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. November 2010 betreffend Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Berufung vom 31. August 2010 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 9. August 2010 stellte Herr A.B. (in weiterer Folge: Bw.) auch einen Eventualantrag auf Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) mit der Begründung, dass die inhaltliche Voraussetzung für den Antrag gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) gegeben sei, da die in der Berufung angeführten Tatsachen und Beweismittel durch die Zurückweisung der Berufung wegen Verspätung nicht berücksichtigt worden seien. Die inhaltliche Voraussetzung sei selbst dann gegeben, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt worden seien, dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei – im vorliegenden Fall verspätete Offenlegung) zurückzuführen sei. (BMF, RL zur Aufhebung nach § 299 Pkt. 3 und Ritz BAO – HB 246). Es werde daher der Eventualantrag gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) auf Aufhebung des Haftungsbescheides gestellt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. November 2010 wurde der Eventualantrag des Bw. vom 31. August 2010 betreffend Aufhebung des Haftungsbescheides vom 18. Mai 2010 gemäß [§ 299 BAO](#) abgewiesen.

In der Begründung wird ausgeführt, dass der Bw. mit Bescheid vom 18. Mai 2010 gemäß [§ 11 BAO](#) für aushaftende Abgabenschulden der Firma A-GmbH, nämlich Umsatzsteuer 2003 in Höhe von € 5.950,66 sowie Kapitalertragsteuer 2003 in Höhe von € 12.051,30 zur Haftung herangezogen worden sei.

Vorangegangen sei ein Finanzstrafverfahren, welches beim Finanzamt Wien 1/23 durchgeführt und mit Strafverfügung vom 15. Dezember 2005 abgeschlossen worden sei. Mit dieser Strafverfügung sei der nunmehrige Bw. hinsichtlich der vorgenannten Abgabenarten und -beträge wegen teils versuchter, teils vollendet Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33/1/3/a, b iVm [§ 13 FinStrG](#) für schuldig befunden und zu einer Geldstrafe verurteilt worden.

Mit Eingabe vom 28. Juni 2010 erhob der Bw. gegen den Haftungsbescheid Berufung, welche mittels Bescheides vom 9. August 2010 als verspätet zurückgewiesen worden sei. Der dagegen eingebrachten Berufung sei ein Eventualantrag auf Aufhebung des Haftungsbescheides gemäß [§ 299 BAO](#) beigefügt gewesen.

Begründet sei dieser Antrag damit gewesen, dass „die in der Berufung angeführten Tatsachen und Beweismittel durch die Zurückweisung der Berufung wegen Verspätung nicht berücksichtigt“ worden seien.

Nach [§ 299 BAO](#) könne die Abgabenbehörde erster Instanz einen von ihr erlassenen Bescheid aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise. Dies könne von Amts wegen, aber auch auf Antrag der Partei geschehen.

Voraussetzung für eine Aufhebung sei also die Gewissheit der Rechtswidrigkeit (siehe Ritz, BAO-Kommentar³ § 299 Tz. 13). Eine solche liege jedoch offenkundig nicht vor.

Das vom Bw. in seiner Berufung vom 28. Juni 2010 eingangs angeführte Argument, er sei nur formeller Geschäftsführer der A-GmbH gewesen, gehe – abgesehen davon, dass dieses Schuldeingeständnis sogar eine Haftung gemäß §§ 9, 80 BAO gerechtfertigt hätte – schon deswegen ins Leere, da der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid ausdrücklich auf die gesetzliche Bestimmung des [§ 11 BAO](#) gestützt worden sei.

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.

Einige Tatbestandsvoraussetzung der Haftungsbestimmung des [§ 11 BAO](#) ist die rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens.

Im gegenständlichen Fall sei der Bw. mit Strafverfügung vom 15. Dezember 2005 für schuldig erkannt worden, als für die abgabenrechtlichen Belange Verantwortlicher der Firma A-GmbH für USt 2003 in Höhe von € 5.950,66 und KEST 2003 in Höhe von € 12.051,30 ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33/1/3/a, b FinStrG begangen zu haben. Diese Strafverfügung sei am 27. März 2006 in Rechtskraft erwachsen.

Die Voraussetzung für eine Haftungsinanspruchnahme gemäß [§ 11 BAO](#) sei daher zweifelsfrei erfüllt, zumal die finanzstrafbehördliche Verurteilung und deren Rechtskraft ohnehin nicht in Streit stehe.

Ein allfälliges Vorbringen wegen (angeblichen) Nichtwissens von dieser Abgabenhinterziehung hätte im Finanzstrafverfahren gebracht werden müssen, sei es im erstinstanzlichen Verfahren oder im Zuge eines Rechtsmittels.

Im Haftungsverfahren hingegen habe ein Eingehen auf dieses Vorbringen zufolge der bereits entschiedenen Vorfrage (Verurteilung wegen eines Vorsatzdeliktes) unterbleiben müssen, da nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (die auch nach der Aufhebung des [§ 268 ZPO](#) durch den Verfassungsgerichtshof weiterhin aufrechterhalten worden sei) ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch beruhe, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetze, entfalte. 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 (im gegenständlichen Fall der Finanzstrafbehörde) durch die Abgabenbehörde gleichkommen. Die Bindungswirkung erstrecke sich auf die von der Finanzstrafbehörde festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann bestehe, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig sei (z.B. VwGH 30.3.2000, 99/1610141).

Auch die Ausführungen hinsichtlich des Rechtswidrigkeitszusammenhangs zwischen schuldhafter Pflichtverletzung des Vertreters und der Uneinbringlichkeit der Forderung sowie der Einwand, dass die bei zu den jeweiligen Fälligkeiten vorhandenen Mittel ungenügend gewesen wären gehen ins Leere, da, wie bereits ausgeführt, für die Haftungsinanspruchnahme gemäß [§ 11 BAO](#) die rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens die einzige Voraussetzung bilde.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 9. Dezember 2010 wird angeführt, dass der Bw. im Dezember 2005 verurteilt worden sei. Die Bestimmung des [§ 11 BAO](#) sei erst mit Wirkung vom 1. Jänner 2010 eingeführt worden (AbgVRefG BGBl I 2009/20), sodass diese Bestimmung nicht für den vorliegenden Fall angewendet werden könne. Denn Ende 2009 sei die Erstellung eines Haftungsbescheides von diversen persönlichen Umständen abhängig gewesen, wie an der umfangreichen Judikatur zu ersehen sei. Der Antrag vom 31. August 2010 werde daher aufrecht erhalten.

In einem Ergänzungsschreiben vom 7. Dezember 2010 wird neuerlich darauf verwiesen, dass die Bestimmung des [§ 11 BAO](#) hier nicht anzuwenden gewesen wäre und daher kein Haftungsbescheid ergehen hätte dürfen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. Dezember 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Ausführungen des Bw. schon deswegen unverständlich seien, da der Bw. selbst zugesteht, dass der angefochtene Haftungsbescheid im Mai 2010 erlassen worden sei, also zu einem Zeitpunkt, in der die zur Zeit geltende Fassung des [§ 11 BAO](#) bereits seit mehr als 4 Monaten in Geltung gestanden sei (bezogen auf die Bundesabgaben habe diese Bestimmung sogar seit 26. März 2009 gegolten).

Aber auch die Vorfassung – siehe BGBl. 1980/151 – die mit 19. April 1980 in Kraft gesetzt wurde, wäre sowohl auf früher als auch auf später verwirklichte Sachverhalte unverändert anwendbar gewesen, ohne dass sich – im Hinblick auf Abgaben des Bundes – auch nur irgendetwas an der Rechtslage geändert hätte (die nun ausdrückliche Nennung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden im [§ 11 BAO](#) sei erforderlich gewesen, weil für solche Abgaben das Finanzstrafgesetz nicht anwendbar sei, obwohl der Anwendungsbereich der BAO ab 1. Jänner 2010 generell auf die Landes- und Gemeindeabgaben erweitert worden sei).

Darüber hinaus sei der Bw. bereits in der Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides auf den Umstand hingewiesen worden, dass sein Geständnis, nur als „formeller“ Geschäftsführer der A-GmbH agiert zu haben, auch eine Haftungsinanspruchnahme gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) gerechtfertigt hätte (siehe beispielsweise VwGH 26.8.2009, [2007/13/0024](#), 13.4.2005, 2001/13/0190 und 27.2.2008, 2005/13/0084).

Da der verfahrensgegenständliche Haftungsbescheid jedoch ausdrücklich auf die Gesetzesbestimmung des [§ 11 BAO](#) gestützt (als unbeschränkte Primärhaftung, vgl. Stoll,

Seite 144) worden sei, für die ein rechtskräftiger Bescheid Tatbestandsmerkmal sei, können solche Überlegungen an dieser Stelle unterbleiben.

Am Tatbestandsmerkmal der rechtskräftigen Verurteilung wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung selbst bestehe kein Zweifel (eine allfällige eigenständige Beurteilung dieser Frage seitens der Abgabenbehörde wäre übrigens unzulässig), sodass die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen sei.

Mit Eingabe vom 12. Jänner 2011 wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und darauf verwiesen, dass die Erlassung eines Haftungsbescheides zumindest bis zum 1. Jänner 2010 eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde gewesen sei, wobei das Verschulden des Vertreters entscheidend wäre, wofür die Finanzbehörde die Nachweispflicht treffe. Durch das AbgVRefG BGBI I 2009/20 ab 1. Jänner 2010 seien nun die Voraussetzungen zur Erlassung eines Haftungsbescheides wesentlich geändert worden, da nun gemäß [§ 11 BAO](#) „die rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens“ genüge. Dass das persönliche Verschulden des Bw. nicht schwerwiegend gewesen sei, zeige sich daran, dass er ausschließlich als formeller Geschäftsführer fungiert habe und mit den Steuerhinterziehungen nichts zu tun gehabt habe. Es sei daher offensichtlich nicht möglich gewesen, ihm ein persönliches Verschulden, das zur Erlassung eines Haftungsbescheides ausgereicht hätte, nachzuweisen, sodass die Erlassung eines Haftungsbescheides bis zum Ende der alten Rechtslage unterblieben sei. Vor allem habe der Bw. als formeller Geschäftsführer eben nicht „agiert“, sondern nur die Funktion eines Geschäftsführers innegehabt. Im abgabenrechtlichen Verfahren seien Änderungen der Gesetzeslage nicht auf Tatbestände vor Inkrafttreten der neuen Bestimmung anzuwenden, jedenfalls dann, wenn dadurch eine Verschlechterung für den Steuerpflichtigen eintrete. Daher sei die Begründung des neuen Gesetzestextes des [§ 11 BAO](#) für die Ausstellung eines Haftungsbescheides nicht heranzuziehen, da der Tatbestand bereits im Jahre 2005 stattgefunden habe. Die Voraussetzungen für den Haftungsbescheid seien daher aus damaliger Rechtslage zu beurteilen, wobei die Funktion als „formeller“ Geschäftsführer sicher nicht als ausreichend für die Ausstellung eines Haftungsbescheides genug gewesen sei.

Unabhängig davon habe der Bw. seine Strafe bereits bezahlt und müsse nun noch für den ins Ausland verschwundenen und mit Aufenthaltsverbot belegten Täter, Herrn D.F., die Zahlungen übernehmen, was jedenfalls unbillig sei.

Durch die Anwendungen der Gesetzesänderung des [§ 11 BAO](#), durch die aus einer Ermessensentscheidung der Finanzbehörde ein klar determinierter Tatbestand wurde, sei der

vorliegende Bescheid als unrichtig zu bezeichnen und gemäß [§ 299 BAO](#) antragsgemäß aufzuheben.

Mit Eingabe vom 26. Mai 2011 wurde in Ergänzung des Vorlageantrages vom 12. Jänner 2011 noch Folgendes ergänzt:

Angefochten werde insbesondere die Anwendung des [§ 11 BAO](#), der für derartige Fälle nicht vorgesehen sei. Das FA 1/23 habe zunächst eine Geschäftsführerhaftung gemäß [§ 9](#) bzw. [80 ff BAO](#) feststellen wollen und dies durch Schreiben zu dieser Haftungsfeststellung auch versucht (Beilage Schreiben vom 28. Mai 2008). Die Rechtsprechung habe sich in dem Sinne verändert, als Haftungsbescheide gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 BAO nach mehreren Jahren nach Feststellung der Uneinbringlichkeit bei der Primärschuldnerin (GmbH) im Rahmen der Ermessensübung gemäß [§ 20 BAO](#) insoweit nicht mehr zu erfassen seien, als nicht besondere Umstände vorliegen, die eine solche Maßnahme rechtfertigen können (UFS 6.5.2010, RV/0492-L/09). Könne daher die späte Geltendmachung der Haftung in diesem Sinne von der Abgabenbehörde nicht begründet werden, überwiege die Unbilligkeit der Geltendmachung der Haftung angesichts lange verstrichener Zeit die Zweckmäßigkeit der gleichmäßigen Einbringung von Abgaben und die Tatsache, dass die Haftung eine geeignete Maßnahme sei, um den Abgabenausfall zu verhindern.

Im vorliegenden Fall sei nach dem Konkurs der A-GmbH im Jahre 2003 auch sofort ein finanzstrafrechtliches Verfahren gegen den Bw. durchgeführt und mit Rechtskraft vom 15. Dezember 2005 beendet worden, wobei die Strafe voll bezahlt worden sei. Eine zusätzliche Heranziehung zur Haftung nach vielen Jahren würde auch den durch die VwGH-Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen widersprechen. Es werde daher der Antrag gestellt, die Ausstellung eines Haftungsbescheides als unzulässig zu erklären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz im angefochtenen Bescheid und der Berufungsvorentscheidung bereits die Sach- und Rechtslage richtig und sehr ausführlich behandelt haben.

In der Sache selbst ist festzustellen, dass für den Bereich des [§ 299 BAO](#) dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Das eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei

Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. z.B. VwGH 26.11.2002, [98/15/0204](#)).

Ein Aufhebungsantrag soll die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit des Bescheides der Antragsteller für gewiss hält. Die Erklärung, welche Änderungen im gemäß [§ 299 Abs. 2 BAO](#) gleichzeitig zu erlassenden Ersatzbescheid durchgeführt werden sollen, muss somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben, wobei sich die Bestimmtheit aus dem Aufhebungsantrag ergeben muss. Um von einer Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches ausgehen zu können, muss der Aufhebungsantrag in Abgabensachen einerseits die Fehler der aufzuhebenden Bescheide konkret aufzeigen und hinsichtlich der Abgabenhöhe oder der Bemessungsgrundlage ziffernmäßig bestimmte Angaben enthalten oder aufzeigen, wo der Bescheid, dessen Aufhebung begeht wird, inhaltliche Unrichtigkeiten aufweist. Dazu wird es nicht ausreichend sein, darzulegen, dass bestimmte Tatsachen oder Beweismittel bislang nicht berücksichtigt wurden. Vielmehr ist vom Antragsteller darzulegen, welche konkreten Auswirkungen sich auf Grund der neuen Sachlage ergeben.

Zudem muss ein Antragsteller aus eigenem Antrieb im Antrag auf Aufhebung einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels darlegen, dass sich der Spruch des Bescheides, dessen Aufhebung beantragt wird, als nicht richtig erweist und diese Unrichtigkeit auch gewiss ist.

Eine Aufhebung gemäß [§ 299 BAO](#) setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus (Ritz, BAO, § 299 Rz. 13).

Der Bw. vermeint zusammengefasst, dass die Erlassung eines Haftungsbescheides zumindest bis zum 1. Jänner 2010 eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde gewesen wäre, wobei das Verschulden des Vertreters entscheidend wäre, wofür die Finanzbehörde die Nachweispflicht treffe. Durch das AbgVRefG BGBl I 2009/20 ab 1. Jänner 2010 seien nun die Voraussetzungen zur Erlassung eines Haftungsbescheides wesentlich geändert worden, da nun gemäß [§ 11 BAO](#) „die rechtskräftige Verurteilung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens“ genüge.

Zum besseren Verständnis werden hier beide Fassungen des [§ 11 BAO](#) wiedergegeben:

[§ 11 BAO](#) in der Fassung BGBl. Nr. 151/1980 ab 19. April 1980 lautet:

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

[§ 11 BAO](#) in der Fassung BGBl. I Nr. 20/2009 ab 26. März 2009 (gemäß [§ 323a Abs. 1 Z. 1 BAO](#) gilt für Landes- und Gemeindeabgaben die BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 20/2009 ab 1. Jänner 2010) lautet:

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

Entgegen den Berufungsausführungen ist der einzige Unterschied lediglich die Erweiterung des Anwendungsgebietes auf Haftungen bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden. Worin der Bw. einen Unterschied zu erkennen glaubt, vor 1. Jänner 2010 wäre die Geltendmachung der Haftung nach [§ 11 BAO](#) eine Ermessensfrage, nach dem 1. Jänner 2010 (richtigerweise ab 26. März 2009) nicht, und wie sich die Rechtslage wesentlich geändert hätte, ist angesichts beider zitierten Versionen der entsprechenden Bestimmung nicht nachvollziehbar.

Der Bw. verweist weiters darauf, dass sein persönliches Verschulden nicht schwerwiegend gewesen wäre, da er ausschließlich als formeller Geschäftsführer fungiert und mit den Steuerhinterziehungen nichts zu tun gehabt hätte, es offensichtlich nicht möglich gewesen wäre, ihm ein persönliches Verschulden, das zur Erlassung eines Haftungsbescheides ausgereicht hätte, nachzuweisen, sodass die Erlassung eines Haftungsbescheides bis zum Ende der alten Rechtslage unterblieben sei. Vor allem habe der Bw. als formeller Geschäftsführer eben nicht „agiert“, sondern nur die Funktion eines Geschäftsführers innegehabt.

Mit diesen Ausführungen weigert sich der Bw. lediglich die Tatsache zu akzeptieren, dass er für die oben erwähnten Abgabenhinterziehungen wegen vorsätzlicher Begehung bereits rechtskräftig bestraft wurde. Vorsatz bedeutet eine persönliche Vorwerfbarkeit eines schuldhaften Verhaltens. Aufgrund der Bindungswirkung ist es nicht Sache eines Haftungsverfahrens nach [§ 11 BAO](#), die vorausgegangene Strafentscheidung in seinen Grundfesten in Frage zu stellen. Die Bindungswirkung erstreckt sich auf die von der Finanzstrafbehörde festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen, wobei die Bindung selbst dann besteht, wenn die maßgebliche Entscheidung rechtswidrig ist (z.B. VwGH 30.3.2000, 99/1610141).

Der Bw. hat gegen die (rechtskräftige) Bestrafung fristgerecht keinen Einspruch eingebracht. Seine Einwendungen zum Vorwurf der Abgabenhinterziehung hätte er im Finanzstrafverfahren vorbringen müssen. Das Haftungsverfahren gemäß [§ 11 BAO](#) ist nicht geeignet, die im

Finanzstrafverfahren versäumten Verfahrenshandlungen nachzuholen und dadurch die Vorfrage neu zu bewerten.

Die Frage einer schuldhaften Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten nach [§§ 9, 80 BAO](#) wird zwar vom Bw. immer wieder angesprochen, doch wurde der Haftungsbescheid nicht auf dieser Gesetzesbestimmung erlassen, sodass auch nicht zu prüfen war, ob finanzielle Mittel zur Gläubigergleichbehandlung vorhanden gewesen wären. Eine Prüfung eines schuldhaften Verhaltens gemäß [§ 9 BAO](#) – wie vom Bw. gefordert – ist nicht mehr erforderlich, da dieses Verschulden bereits in einem Finanzstrafverfahren (das mit einer Bestrafung des Bw. geendet hat) festgestellt wurde.

Dass sich entgegen den Berufungsausführungen die Gesetzeslage des [§ 11 BAO](#) für den Bw. nicht geändert hat ist aus dem oben dargestellten Vergleich der entsprechenden Normen ersichtlich. Für die Anwendung der damaligen Rechtslage oder der Rechtslage ab 1. Jänner 2010 sind bei genauerer Betrachtung der zitierten Bestimmungen bei vorsätzlichen Finanzvergehen – wie sie der Bw. begangen hat und wofür er bestraft wurde – keine wesentlichen Änderungen zu erkennen. Woraus der Bw. ableitet, dass durch die Anwendung der Gesetzesänderung des [§ 11 BAO](#), durch die aus einer Ermessungsentscheidung der Finanzbehörde ein klar determinierter Tatbestand wurde, der vorliegende Bescheid als unrichtig zu bezeichnen und gemäß [§ 299 BAO](#) antragsgemäß aufzuheben wäre, ist auch bei wiederholter näherer Prüfung nicht zu erkennen.

Der Hinweis auf Änderung der Rechtsprechung zu [§ 9 BAO](#) (wurde doch vom Finanzamt zunächst eine Haftung gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) in Aussicht gestellt) kann der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da der im vorliegenden Fall zu beurteilende Bescheid nicht auf dieser Gesetzesbestimmung basiert. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass bei Übung des verwaltungsbehördlichen Ermessens Rechtswidrigkeit dann nicht vorliegt, wenn die Behörde von diesem Ermessen iSd Gesetzes Gebrauch macht. Der Umstand, dass sich ein Bescheid des Finanzamtes im Rahmen des vom Gesetz vorgegebenen Ermessensspielraums bewegt (auch wenn die Ermessentscheidung allenfalls vom unabhängigen Finanzsenat im Rahmen einer Berufungsentscheidung anders geübt worden wäre), zeigt eine Rechtswidrigkeit, die zu einer Bescheidaufhebung berechtigen würde, nicht auf.

Das nachträgliche Berufungsargument, dass die Anwendung des [§ 11 BAO](#) für derartige Fälle nicht vorgesehen wäre, ist allein aus dem Gesetzestext widerlegt, da der Gesetzgeber gerade für Fälle, in denen ein für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher Täter wegen eines Finanzvergehens rechtskräftig bestraft wurde, eine Haftung vorsieht. Andersfalls wäre diese Gesetzbestimmung wohl überflüssig.

Dem Antrag oder dem Berufungsvorbringen sind keine Gründe zu entnehmen, woraus sich eine Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides ableiten ließe. Da somit der angefochtene (antragsgegenständliche) Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig ist, hat die Abgabenbehörde erster Instanz den Antrag zu Recht als unbegründet abgewiesen, sodass auch die Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung eines Antrages gemäß [§ 299 BAO](#) abzuweisen war.

Wien, am 12. August 2011