



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Breinbauer & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung gemäß § 9 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Haftungsinanspruchnahme wird auf folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 2.243.163,32 € (30.866.600 S) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €	Betrag in S
Umsatzsteuer	1994	160.337,93	2.206.298,00
Umsatzsteuer	1995	367.279,71	5.053.879,00
Umsatzsteuer	1996	109.557,93	1.507.550,00
Körperschaftsteuer	1994	225.223,21	3.099.139,00
Körperschaftsteuer	1995	491.983,20	6.769.836,00
Körperschaftsteuer	1996	157.234,65	2.163.596,00
Kapitalertragsteuer	1994	184.082,54	2.533.031,00
Kapitalertragsteuer	1995	421.681,65	5.802.466,00
Kapitalertragsteuer	1996	125.782,50	1.730.805,00
Summe		2.243.163,32	30.866.600,00

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29.6.1992 wurde die O-GmbH (Primärschuldnerin) gegründet, als deren Geschäftsführer der Bw. fungiert.

Anlässlich einer bei der O-GmbH durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung wurde im Wesentlichen festgestellt, dass im Mai 1993 zwei Verträge betreffend die "Rückvergütung von Abgaben lt. § 45 Zollgesetz" abgeschlossen wurden. Vertragspartner des ersten Vertrages waren die G-GmbH und die U-GmbH, Vertragspartner des zweiten Vertrages die U-GmbH und die O-GmbH (Primärschuldnerin). Inhalt der Verträge war im Wesentlichen, dass einerseits die G-GmbH der U-GmbH und diese der O-GmbH "Know-how" zur einfach handhabbaren Durchführung einer Rückerstattung von Außenhandelsförderungsbeiträgen zur Verfügung stellen und andererseits die O-GmbH - welche die erwähnten Rückerstattungen für von ihr akquirierte Kunden gegen ein Honorar zwischen 10 bis 50 % der rückerstatteten Beträge betreiben sollte - der U-GmbH Provisionen im Ausmaß von 80 % der von ihr vereinnahmten Nettoerlöse und die U-GmbH ebensolche Provisionen (80 % der von ihr vereinnahmten Provisionen) an die G-GmbH zahlen sollte. Vor dem Hintergrund näher dargestellten Spezialwissens des Bw. (Geschäftsführer der primärschuldnerischen O-GmbH) im "Zollsoftwarebereich", auf Grund dessen die Hilfe Fremder bei der Erstellung entsprechender Software und Beratungsleistungen im Zusammenhang mit den Rückerstattungen von Außenhandelsförderungsbeiträgen gar nicht nötig gewesen sei, gelangte der Prüfer zur Ansicht, dass den Verträgen kein Leistungsaustausch zu Grunde liege, zumal die in den

Verträgen vereinbarten Provisionszahlungen zwar an die U-GmbH gezahlt worden, in weiterer Folge aber nicht an die G-GmbH, sondern auf Umwegen auf Konten geflossen seien, die dem Bw. zuzurechnen gewesen seien. Nutznießer sei der Bw. gewesen, welcher sich dadurch bereichert habe, indem er Scheinaufwendungen im Unternehmen der O-GmbH konstruiert habe und diese Aufwendungen mit 20 %igem Abschlag auf ihm zuzurechnende bzw. von ihm innegehabte Konten geleitet habe. Der Prüfer vertrat in der Folge die Ansicht, dass aus diesen Gründen von der O-GmbH geltend gemachte Vorsteuern im Ausmaß von insgesamt S 9.532.335,00 zu kürzen, Aufwendungen im Ausmaß von insgesamt S 47.661.676,00 nicht anzuerkennen und verdeckte Ausschüttungen im Ausmaß von insgesamt S 57.194.011,00 zu erfassen seien.

Noch vor Abschluss der Prüfung erließ das Finanzamt Sicherstellungsaufträge an die Primärschuldnerin und den Bw., und nahm den Bw. mit Haftungsbescheid vom 9.10.1998 "im Ausmaß von S 38.154.288,00" (laut Bescheidspruch) in Anspruch. In der Begründung wurde ausgeführt, dass folgende Abgabenschuldigkeiten nicht entrichtet worden seien:

Abgabenart	Zeitraum	Abgabenbetrag	Haftungsbetrag
Umsatzsteuer	1994	2.398.703,00	2.206.298,00
Umsatzsteuer	1995	5.494.613,00	5.053.879,00
Umsatzsteuer	1996	1.639.019,00	1.507.550,00
Körperschaftsteuer	1994	4.077.795,00	3.750.706,00
Körperschaftsteuer	1995	9.026.403,00	8.302.377,00
Körperschaftsteuer	1996	2.838.692,00	2.610.994,00
Kapitalertragsteuer	1993	62.500,00	57.486,00
Kapitalertragsteuer	1994	3.166.288,00	2.912.313,00
Kapitalertragsteuer	1995	7.252.889,00	6.671.120,00
Kapitalertragsteuer	1996	2.197.386,00	2.021.129,00
		gesamt:	35.093.852,00

In der Bescheidbegründung wurde weiters auf die oben wiedergegebenen Feststellungen des Prüfers verwiesen. Ergänzend wurde festgestellt, dass die Primärschuldnerin vom Bw. sukzessive der Auflösung zugeführt werde, und nur mehr in geringstem Ausmaß eine Geschäftstätigkeit ausübe. Die Einbringlichkeit der Abgaben sei nur zu einem geringen Teil durch die Sicherstellung des Aktivvermögens – laut Saldenliste zum 30.6.1998 insgesamt S 3.060.428,80 – gewährleistet. Der Bilanzwert dieser Aktiva sei vom Abgabenbetrag

abgezogen worden, sodass der Haftungsbetrag um diesen Betrag geringer sei, obwohl nicht damit gerechnet werden könne, dass bei einer zwangsweisen Verwertung dieses Vermögens die in der Bilanz aufscheinenden Beträge erzielt werden könnten. Bei der Gegenüberstellung der Steuernachforderung mit dem Aktivvermögen zeige sich, dass die Zahlungsfähigkeit nicht mehr gegeben sei. Die Abgabenforderung sei daher im Ausmaß des Haftungsbetrages auf jeden Fall uneinbringlich.

Bei der Ermittlung dieses Haftungsbetrages wurde vom Finanzamt der oben angeführte Wert des Aktivvermögens aliquot von den "Abgabenbeträgen" in Abzug gebracht.

Gegen diesen Haftungsbescheid wurde mit Schriftsatz vom 11.11.1998 Berufung erhoben, in der die Feststellungen des Prüfers, insbesondere dessen Annahme, dass den oben dargestellten Verträgen kein Leistungsaustausch zu Grunde liege sondern Scheingeschäfte vorlägen, bestritten wurden. Bei der Primärschuldnerin wäre die haftungsgegenständliche Steuerschuld gar nicht entstanden. Weiters könnte ein Sicherstellungsauftrag kein Entstehen einer Abgabenschuld bewirken, für die ein Haftungspflichtiger in Anspruch genommen werden könnte. Im Übrigen differierten Spruch und Begründung des angefochtenen Bescheides hinsichtlich des Haftungsumfanges. Dem Bw. falle auch keine schuldhafte Pflichtverletzung zur Last. Die Abgaben, die sich aus dem Lizenzvertrag vom 10.5.1993 ergeben hätten, seien rechtzeitig und vollständig entrichtet worden. Die dem Bw. persönlich zugeflossenen Beträge wären versteuert worden. Weiters bestritt der Bw. die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin. Diese könne nicht schon bei schlechter wirtschaftlicher Lage, augenblicklicher Zahlungsunfähigkeit, Einleitung eines Insolvenzverfahrens und ähnlichen Notsituationen angenommen werden. Eine Geltendmachung der Haftung wäre erst dann zulässig, wenn eine gegen den Erstschuldner eingeleitete und geführte Zwangsvollstreckung mit Gewissheit fruchtlos verlaufen würde. Da im gegenständlichen Fall Vermögen vorhanden sei, scheide die Haftungsinanspruchnahme auch aus diesem Grund aus. Für das vom Finanzamt angenommene Vorliegen von Scheingeschäften wären keine Beweise angeführt worden. Das unterbliebene Beweisverfahren belaste den Bescheid daher mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Schließlich wendete der Bw. ein, dass er vor der – entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht zahlungsunfähigen – Primärschuldnerin in Anspruch genommen worden sei und das Finanzamt diese "unzulässige Ermessensübung" nicht begründet habe. Es werde die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Im Abgabenfestsetzungsverfahren folgte das Finanzamt den Prüferfeststellungen und erließ im Jänner und Februar 1999 entsprechende Sachbescheide, gegen die von der Primärschuldnerin Berufungen eingebracht wurden.

In einem Ergänzungsvorhalt vom 13.9.1999 wies das Finanzamt den Bw. im Haftungsverfahren darauf hin, dass die von ihm gezahlte Einkommen- und Umsatzsteuern wieder gutgeschrieben worden seien, da sämtliche Einnahmen der O-GmbH zuzurechnen wären. Somit sei die Abgabenschuld auch bei der Primärschuldnerin entstanden. Zur Divergenz zwischen Spruch und Begründung des angefochtenen Bescheides hinsichtlich des Haftungsumfanges führte das Finanzamt aus, es sei aus der Begründung ersichtlich, dass der Bw. nur zur Haftung für Abgaben in Höhe von S 35.093.852,00 herangezogen worden sei.

In einer Stellungnahme vom 14.1.2000 wies der Bw. neuerlich darauf hin, dass er die ihm zugeflossenen Provisionseinkünfte ordnungsgemäß versteuert habe. Die Betriebsprüfung rechne diese Einkünfte jedoch der Primärschuldnerin zu. Da der Bw. die Auffassung vertreten habe und auch weiter vertrete, dass die Einkünfte keinesfalls der O-GmbH zuzurechnen seien, liege bei einer trotzdem vorgenommenen Zurechnung an die Primärschuldnerin ein entschuldbarer Rechtsirrtum des Bw. vor. Die im Zuge der Prüfung nicht anerkannten Aufwendungen wären in der Buchhaltung, den Jahresabschlüssen, den Umsatzsteuervoranmeldungen und den Erklärungen offen gelegt worden. Sollte die Finanzverwaltung aufgrund der Betriebsprüfungsergebnisse zu einer anderen Rechtsauffassung gelangen, könne daraus nicht abgeleitet werden, dass der Bw. seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen nicht eingehalten habe. Er habe sich vielmehr darauf verlassen können, dass "er seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen sei". Dies insbesondere deshalb, da der gesamte Sachverhalt über die Leistungsbeziehung mit der U-GmbH im Wege einer UVA-Prüfung (Niederschrift vom 26.7.1996) offen gelegt worden sei und zu keinen Beanstandungen geführt habe. Auch bei Vorerhebungen am 29.4.1996 sei es zu keinen Beanstandungen gekommen. Der Bw. habe sich auf die richtige Verbuchung und Entrichtung der Abgaben verlassen können. Ergänzend werde auf die Berufungsschrift, die diesbezügliche Ergänzung und Gegenstellungnahme der Primärschuldnerin (im Abgabenfestsetzungsverfahren) verwiesen.

In diesem Abgabenverfahren wurde den Berufungen der O-GmbH mit Berufungentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 26.1.2001 nur insofern teilweise stattgegeben, als der strittigen Abgabenbemessung verdeckte Ausschüttungen im Ausmaß von lediglich S 45.755.914,00 zugrunde gelegt wurden.

Der Berufung gegen den Haftungsbescheid gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 9.5.2001 dahingehend statt, dass die Haftungsinanspruchnahme auf insgesamt S 31.984.724,00 eingeschränkt wurde. Aus der Bilanz zum 31.12.1999 ergebe sich, dass die Gesellschaft erheblich überschuldet sei (Bilanzverlust rund S 26 Mio.), seit zwei Jahren keine nennenswerten Umsätze erkläre und keine liquiden Mittel aktenkundig wären, sodass von einer Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin und der Uneinbringlichkeit der Abgabenschulden bei der Gesellschaft auszugehen sei. Wie in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 26.1.2001 und dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Betriebsprüfungsbericht ausführlich festgehalten worden sei, habe der Bw. der Gesellschaft liquide Mittel entzogen und auf eigene Konten transferiert. Die mit den Erlösen aus der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft in Zusammenhang stehenden Abgabenverbindlichkeiten seien nicht entrichtet worden und bei der Primärschuldnerin uneinbringlich. Der Bw. habe in seiner Funktion als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer den Abgabenausfall bei der Gesellschaft zu verantworten. Die schuldhafte Pflichtverletzung liege darin, dass der Bw. die vorhandenen Mittel der Gesellschaft durch Scheingeschäfte auf eigene Konten transferiert habe und diese daher zur Abgabenentrichtung nicht mehr zur Verfügung gestanden wären. Von den haftungsgegenständlichen Abgaben seien bereits insgesamt S 8.387.767,- durch Überrechnung eines Guthabens vom persönlichen Abgabenkonto des Bw. entrichtet worden. Eine weitere Überrechnung eines Guthabens von S 384.634,00 werde "in den nächsten Tagen" erfolgen.

Mit Schriftsatz vom 15.6.2001 beantragte der Bw. ohne weiteres Sachvorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie neuerlich die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In einem Vorhalt vom 22.8.2001 wies die zu diesem Zeitpunkt für die Erledigung der Berufung gegen den Haftungsbescheid zuständig gewesene Finanzlandesdirektion für Oberösterreich lediglich darauf hin, dass nach den Feststellungen des Finanzamtes die haftungsgegenständlichen Abgaben bei der O-GmbH uneinbringlich wären, und von der Haftungsschuld insgesamt bereits S 8.777.401,00 durch Überrechnungen von Guthaben (S 8.387.767,00 und S 389.634,00) vom persönlichen Abgabenkonto des Bw. abgedeckt worden wären. Im gegenständlichen Verfahren wäre eine mündliche Berufungsverhandlung nicht vorgesehen.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 24.9.2001 führte der Bw. aus, dass gegen die Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich im Abgabenfestsetzungsverfahren der Primärschuldnerin Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben worden sei. Bei einer Stattgabe der Beschwerde entfalle der Abgabenrückstand der O-GmbH

und fehle damit jegliche Grundlage für die Haftungsinanspruchnahme des Bw. Es werde daher beantragt, das gegenständliche Berufungsverfahren bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes auszusetzen. Weiters werde beantragt, sämtliche im Berufungsverfahren der O-GmbH dargelegten Sachverhalte, Beweise und Unterlagen auch im gegenständlichen Verfahren als Beweis anzuerkennen, dies insbesondere dafür, dass keine schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. vorliege. Auch die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde werde als Beweismittel beantragt.

Mit Erkenntnis vom 24.6.2003, Zl. 2001/14/0084, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerden der Primärschuldnerin gegen die Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 26.1.2001 als unbegründet abgewiesen.

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

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 leg. cit. haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzung für die Haftung sind eine Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Soweit der Bw. im gegenständlichen Verfahren die Abgabenforderung gegen die O-GmbH bestreitet, ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern ist. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 248 Tz 14 mit Judikaturnachweisen).

Im Übrigen hat im Abgabenverfahren bereits der Verwaltungsgerichtshof entschieden, und mit Erkenntnis vom 24.6.2003, Zl. 2001/14/0084, die Beschwerden der Primärschuldnerin gegen die Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 26.1.2001 als unbegründet abgewiesen.

Der Bw. ist unbestritten seit Gründung der Gesellschaft alleiniger Geschäftsführer und war daher für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der O-GmbH im haftungsrelevanten Zeitraum verantwortlich.

Die Uneinbringlichkeit der Abgaben liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (z.B. VwGH 19.3.2002, 98/14/0056). Uneinbringlichkeit bedeutet nicht, dass durch eine fruchtlose Vollstreckung oder durch einen ergebnislosen Konkurs die Aussichtslosigkeit der Betreibung der Abgaben gegenüber dem Erstschuldner erwiesen sein muss. Wenn aufgrund der Vermögenslage des Schuldners begründet anzunehmen ist, dass die Abgaben bei diesem uneinbringlich sind und eine gegen ihn eingeleitete und geführte Zwangsvollstreckung mit Gewissheit fruchtlos verlaufen würde, ist die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO zulässig (Stoll, BAO-Kommentar, 133).

Das Finanzamt stellte dazu im angefochtenen Haftungsbescheid vom 9.10.1998 fest, dass die Aktiva der Primärschuldnerin laut Saldenliste zum 30.6.1998 nur rund S 3 Mio. betragen würden. Dieser Betrag wurde auch bei der Ermittlung der Haftungssumme in Abzug gebracht. In der Berufungsvorentscheidung vom 9.5.2001 wurde festgestellt, dass die Gesellschaft seit zwei Jahren keine nennenswerten Umsätze erkläre und keine liquiden Mittel aktenkundig wären, weshalb von einer Zahlungsunfähigkeit der Primärschuldnerin und der

Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei dieser auszugehen sei. Schließlich wurde im Vorhalt der Finanzlandesdirektion vom 22.8.2001 neuerlich die Uneinbringlichkeit der Abgaben aufgrund der Überschuldung der Gesellschaft laut Bilanz zum 31.12.1999 sowie dem Fehlen nennenswerter Umsätze und liquider Mittel festgestellt.

Der Bw. zeigte demgegenüber im gesamten Verfahren kein konkretes Vermögen der Gesellschaft auf, welches zur Abgabentilgung herangezogen werden könnte, sodass insgesamt gesehen von einer Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der O-GmbH auszugehen war.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft

---

seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 9 Tz 22 und 24 mit Judikaturnachweisen).

Im gegenständlichen Fall steht aufgrund des rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahrens und der bereits zitierten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.6.2003, 2001/14/0084 fest, dass den Verträgen zwischen der G-GmbH und der U-GmbH sowie der U-GmbH und der Primärschuldnerin kein Leistungsaustausch zugrunde lag. Tatsächlich handelte es sich um Scheingeschäfte, die der Verminderung der von der Primärschuldnerin zu tragenden Abgabenbelastung und der Verschleierung der nicht an die G-GmbH, sondern an den Bw. geflossenen Gelder diente.

Eine massivere Verletzung der abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten ist kaum denkbar. Kurios ist in diesem Zusammenhang die Argumentation des Bw., es läge ein entschuldbarer Rechtsirrtum vor, da im Zuge von "Vorprüfungen" die nunmehr nicht anerkannten Aufwendungen nicht beanstandet worden wären. Die Ursache dafür, dass im Zuge dieser Prüfungen (noch) keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen worden waren, lag darin, dass die Scheingeschäfte (noch) nicht aufgedeckt worden waren. Die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten wird nicht deswegen entschuldbar, weil die Pflichtverletzung von der Abgabenbehörde (zunächst) nicht erkannt wird. Selbstverständlich kann auch keine Rede davon sein, dass die Abgabenbehörde damit (zunächst) die Scheingeschäfte gleichsam gebilligt gehabt hätte, wie dies der Bw. offenbar vermeint.

Da der Bw. die vorhandenen Mittel der Gesellschaft durch Scheingeschäfte auf ihm zuzurechnende Konten transferiert hatte, weshalb diese der Gesellschaft zur Abgabenentrichtung nicht mehr zur Verfügung standen, war die Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall.

Zur teilweisen Einschränkung der Haftungsinanspruchnahme wird auf den Vorhalt der Finanzlandesdirektion vom 22.8.2001 verwiesen, in dem die bei der Gesellschaft uneinbringlich gewordenen Abgaben detailliert aufgegliedert wurden. Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern erfolgte dagegen keine Ausdehnung der Haftungsinanspruchnahme, sondern wurden diese nur in dem Ausmaß im Spruch der gegenständlichen Entscheidung in Ansatz gebracht, in dem sie auch bereits im erstinstanzlichen Haftungsbescheid berücksichtigt worden waren.

Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar. Ein beträchtlicher Teil der Haftungsschuld (rund S 8,7 Mio.) konnte

bereits durch Überrechnungen von Guthaben am persönlichen Abgabenkonto des Bw. abgedeckt werden. Auch dazu wird neuerlich auf den Vorhalt der Finanzlandesdirektion vom 22.8.2001 verwiesen. Weiters konnte auf Grund des Alters des Bw. (geb. 24.2.1958) und der künftigen Erwerbsmöglichkeiten nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Haftungsschulden auch beim Haftungspflichtigen zur Gänze uneinbringlich wären. Auch wurden vom Bw. keine Billigkeitsgründe vorgebracht, die – trotz Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 9 BAO – eine Abstandnahme von der Geltendmachung der Haftung rechtfertigen könnten.

Eine "unzulässige Ermessensübung" erblickte der Bw. darin, dass er vor der Primärschuldnerin in Anspruch genommen worden sei, und ein "Sicherstellungsauftrag kein Entstehen der Abgabenschuld bewirken" könne. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Haftungsschuld ihrem bloß sichernden Charakter zufolge zwar in ihrem Bestand von der Existenz der Hauptschuld abhängig ist (Akzessorietät der Haftung). Diese Akzessorietät ist aber nicht dahingehend zu verstehen, dass die Haftungsinanspruchnahme die vorhergehende Geltendmachung des Abgabenanspruches gegenüber dem Primärschuldner voraussetzt. Die Geltendmachung der Haftung verlangt lediglich das Bestehen einer Abgabenschuld (beurteilt nach § 4 Abs. 1 BAO), nicht aber das Bestehen einer förmlichen, bereits mit Abgabenbescheid dem Hauptschuldner gegenüber festgesetzten Abgabenschuld (Stoll, BAO-Kommentar, 104 f. mit Judikaturnachweisen).

Im Übrigen hat die Berufungsbehörde von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 289 Tz 11). Für das gegenständliche Haftungsverfahren ist daher zu berücksichtigen, dass das Abgabenverfahren gegenüber der Primärschuldnerin mittlerweile rechtskräftig abgeschlossen wurde, und somit dem Rechtsbestand angehörende Bescheide vorliegen, mit denen die Abgabenansprüche gegenüber der Primärschuldnerin geltend gemacht wurden.

Zu den in der Berufung vom 11.11.1998 und im Vorlageantrag vom 15.6.2001 gestellten Anträgen auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 323 Abs. 12 letzter Satz BAO nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung ab 1.1.2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt gelten. Dies betrifft jedoch nur zulässige Anträge auf mündliche Verhandlung, somit nicht im Bereich monokratischer Entscheidungszuständigkeit gestellte Anträge (Ritz, BAO-Handbuch, 216). Für das Haftungsverfahren war jedoch keine Senatszuständigkeit vorgesehen (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 260 Tz 7). Aus dem zweiten Satz des § 323 Abs. 12 BAO ergab sich zwar in den Bereichen bisheriger monokratischer

Entscheidungszuständigkeit die Möglichkeit einer Nachholung von Anträgen auf mündliche Verhandlung. Diese Möglichkeit war jedoch bis 31.1.2003 befristet. Im gegenständlichen Fall wurde innerhalb dieser Frist kein solcher nachträglicher Antrag gestellt, sodass keine mündliche Verhandlung durchzuführen war (vgl. dazu auch VwGH 16.9.2003, 2003/14/0057).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 22. Oktober 2003