



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 27. September 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Scheibbs vom 12. September 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung in Höhe eines Betrages von € 354.190,80 (statt bisher € 666.704,62) ausgesprochen.

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 Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 80 BAO wurde der Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtiger für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. Z-GmbH im Ausmaß von S 9,174.055,68 in Anspruch genommen.

Begründend wurde dazu seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass die mit 75 % angegebenen Abgabenschuldigkeiten entsprechend den im 40%igen Ausgleich angemeldeten Forderungen, welche nur mit 10 % (also zu einem Viertel) beglichen worden seien, zur Haftung herangezogen worden seien. Konkret wären dies Umsatzsteuer 10–12/98, Lohnsteuer 1998 und 10-12/98, Kammerumlage 7–9/98, Dienstgeberbeitrag 1998 und 10-12/98 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 1998 und 10-12/98, sowie Straßenbenützungsabgabe 10 und 12/98, Verspätungszuschlag 10/98 und Stundungszinsen 1997 und 1998.

Des Weiteren werde der Bw. auch für die Haftung der im Haftungsbescheid betragsmäßig bezeichneten Umsatzsteuern 4-8/99, Lohnsteuer 6/99 und 1-8/99, Körperschaftsteuer 1998 und 7-9/99, Kammerumlage 10-12/98, Dienstgeberbeitrag 6/99 und 1-8/99, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 6/99 und 1-8/99, Verspätungszuschläge 1998 sowie 11/98 und 4/99 und Säumniszuschlag sowie Stundungszinsen 1999 in Anspruch genommen.

Aufgrund einer Überschuldung von mehr als S 18,000.000,00 sei die Uneinbringlichkeit als gegeben anzunehmen und daher ein Abwarten der vollständigen Abwicklung des Konkurses nicht erforderlich.

Über das Vermögen der Gemeinschuldnerin sei am 16. Dezember 1998 das Ausgleichsverfahren eröffnet worden, welches nach rechtskräftiger Bestätigung des am 26. Jänner 1999 angenommenen Ausgleiches gemäß § 57 Abs. 1 AO mit 16. Juni 1999 aufgehoben worden sei. Von der festgelegten Ausgleichsquote in Höhe von 40 % seien lediglich 10 % bezahlt worden.

Kurz vor Eröffnung des Ausgleiches (im Zeitraum vom 12. November 1998 bis 10. Dezember 1998) seien noch Rechnungen sowie Löhne und Gehälter mit einer Gesamtsumme von S 2,865.517,80 vollständig bezahlt worden. Konkret handle es sich dabei um den Lohn November 1998 für den Bw. als Geschäftsführer in Höhe von S 100.000,00, den Gehalt Oktober 1998 für K. in Höhe von S 61.715,00 und die übrigen Löhne von Oktober 1998 in Höhe von S 2,443.765,00 sowie um eine Rechnung in Höhe von S 81.014,40, welche an die Firma A-GmbH bezahlt worden sei.

Der Geschäftsführer habe in der Stellungnahme zum Schreiben des Finanzamtes vom 9. September 1999 die darin gestellten Fragen nur in unzureichendem Ausmaß behandelt und

keinerlei Nachweis erbracht, dass die Entrichtung der Abgaben nicht zu Gunsten der Entrichtung anderer Schulden hintangestellt worden sei.

Gegen das Gleichbehandlungsgebot verstoße ein Geschäftsführer, der Abgaben bei Fälligkeit nicht vollständig entrichte insoweit nicht, als die Mittel, die ihm zur Verfügung stünden, nicht bei der Tilgung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft ausreichend, er aber die Abgabenschulden im Vergleich zur Summe der anderen Verbindlichkeiten nicht schlechter behandle und in diesem Verhältnis entsprechend anteilig tilge. Dies setze allerdings voraus, dass der Geschäftsführer im Verfahren die Grundlagen für die behördlichen Feststellungen des zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht habe.

Bezüglich der mit Haftungsbescheid geltend gemachten Lohnsteuer ergebe sich die schuldhaft Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel auch nicht für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhaft Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstelle.

Hinsichtlich der übrigen haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sei vom Finanzamt Folgendes erhoben worden:

Am 30. Juni 1999 sei vom Bw. diverses Gerüstmaterial in Höhe von S 254.000,00 an die Fa. Z-GmbH fakturiert worden. Ein Lieferzeitpunkt sei auf dieser Rechnung nicht angeführt. Das besagte Gerüstmaterial sei bei der Fa. Z-GmbH als Zugang behandelt und gleichzeitig das Verrechnungskonto "Z." belastet worden. Mit einer weiteren Buchung sei in der Folge dann das Verrechnungskonto "Z. " um S 250.000,00 entlastet und das Konto "Außenstehende Einlagen auf das Stammkapital" ausgeglichen worden. Entsprechende Rechnungen über den Ankauf durch den Bw. seien nicht vorgelegt worden.

Weiters seien diverse Rechnungen der Fa. B-GmbH in der Zeit vom 14. Juni 1999 bis 5. August 1999 in Höhe von S 1,540.000,00 ausgestellt und von der Fa. Z-GmbH bezahlt worden, sodass sich auf dem Lieferantenkonto kein Saldo ergebe.

Das Konto Fa. U-GmbH weise einen Eröffnungssaldo und einen Endsaldo von S 4.624,00 auf. Die zwischen 9. Juli 1999 und 2. August 1999 ausgestellten Rechnungen in Höhe von S 707.000,00 seien alle bezahlt worden.

Die Rechnungen der Fa. W-GmbH zwischen 1. Juli 1999 und 23. Juli 1999 in Höhe von S 380.000,00 wären ebenfalls bezahlt worden. Weiters sei eine Rechnung der E. (Mutter des Geschäftsführers) betreffend Mieten für die Zeit von Jänner 1998 bis Dezember 1998 in Höhe

von S 144.000,00 am 23. Juli 1999 sofort bezahlt worden, ebenso die Rechnung in Höhe von S 108.000,00 für Miete ab März 1999.

Auch das Konto Ing. T. habe sich nicht erhöht, obwohl laufend Rechnungen in der Zeit vom 1. Mai 1999 bis 23. August 1999 in Höhe von S 39.096,96 eingegangen seien.

Der Saldo des Kontos U. habe sich von S 182.797,31 auf S 117.976,32 verringert, wobei im Zeitraum 1. Mai 1999 bis 22. Juli 1999 zusätzlich Rechnungen in Höhe von S 725.000,00 bezahlt worden seien.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten eines Geschäftsführers gehöre neben der Verpflichtung zur Sorge für die Entrichtung der Abgaben auch die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Bei der Abtretungserklärung vom 15. Juli 1999 mit Forderungen an die Fa. R-GmbH in Höhe von S 8,276.089,00 habe der Bw. bereits nachweislich Kenntnis davon gehabt, dass eine Abdeckung der Abgabenschulden wegen erheblicher Überzahlung nicht mehr möglich sei. Diese Ergebnisse seien durch eine sorgfältige Überprüfung der Sachlage entstanden und die dabei gewonnenen Tatsachen würden die Ausstellung eines Haftungsbescheides begründen.

Gegen diesen Haftungsbescheid vom 12. September 2001 richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 27. September 2001, in welcher dieser durch seinen Vertreter ausführt, dass der Haftungsbescheid Abgaben ausweise, welche sich einerseits auf den Zeitraum Oktober 1998 bis Dezember 1998 und andererseits auf den Zeitraum April 1999 bis August 1999 beziehen würden. Diese beiden Abgabenzeiträume würden unterschiedlich zu qualifizieren und zu betrachten sein.

Jene Abgaben die sich auf den Zeitraum Oktober bis Dezember 1998 beziehen würden, seien grundsätzlich solche, die vom Finanzamt in dem beim Landesgericht XY zur GZ.: X anhängigen Ausgleichsverfahren zur Anmeldung und Geltendmachung gekommen seien. Das diesbezügliche Ausgleichsverfahren der Fa. Z-GmbH sei mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 16. Dezember 1998 eröffnet worden. Die Umsatzsteuerverbindlichkeit aus Oktober 1998 sei am 15. Dezember 1998 fällig gewesen, die Lohnabgaben für Oktober 1998 per 15. November 1998. Nach dem 15. November 1998 seien vom Bw. keinerlei Zahlungen durch die Fa. Z-GmbH veranlasst worden. Das bedeute, dass dem Bw. aus dem Insolvenzverfahren (Ausgleichsverfahren) keinerlei Ungleichbehandlung der Gläubiger vorgeworfen werden könne.

Durch das Ausgleichsverfahren sei jedoch die Fälligkeit sämtlicher Abgabenforderungen des Finanzamtes aufgeschoben worden, da mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 29. April 1999, GZ.: X ausgesprochen worden sei, dass der von den Gläubigern angenommene Ausgleich bestätigt werde, wobei die 40%ige Quote in vier gleichen Raten mit der Fälligkeit

binnen 14 Tage nach rechtskräftiger Bestätigung, 6 Monate später, 12 Monate später und 18 Monate später festgelegt worden sei.

Die erste Quote von 10 % sei pünktlich bezahlt worden, so dass hier keinerlei Rückstand aufgetreten sei, welcher Umstand seitens des Finanzamtes auch damit zur Kenntnis genommen worden wäre, dass lediglich 75 % der Forderungen geltend gemacht worden seien, da 25% durch die erste Ausgleichszahlung erledigt worden seien.

Da die Fälligkeit der zweiten Rate jedoch erst 6 Monate später eingetreten sei, könne die Forderung des Finanzamtes und damit aller anderen Gläubiger des Ausgleichsverfahrens gar nie in Konkurrenz mit Zahlungen, die nach dem Ausgleichsverfahren durch die Fa. Z-GmbH geleistet worden seien, getreten sein. Es komme daher begrifflich eine Benachteiligung des Finanzamtes in Ansehung der "Ausgleichsforderungen" gar nicht in Frage.

Betrachte man den Steuerzeitraum von April 1999 bis August 1999, so würden dem Bw. insbesondere die Umsatzsteuerverbindlichkeiten der Fa. Z-GmbH aus April, Mai, Juni 1999 sowie August 1999 vorgeworfen werden. In diesem Zusammenhang sei festzustellen, dass die Umsatzsteuerverbindlichkeit aus Juni 1999 per 15. August 1999 und aus August 1999 per 15. Oktober 1999 zur Zahlung fällig geworden sei, wobei jedoch über das Vermögen der Fa. Z-GmbH bereits mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 25. August 1999 der Konkurs eröffnet worden sei, da sich herausgestellt habe, dass die zweite Ausgleichsquote nicht mehr zu finanzieren gewesen wäre. Danach seien jedoch keinerlei Zahlungen mehr geflossen, so dass auch dieser Vorwurf jedenfalls betreffend die Umsatzsteuer Juni und August 1999 ins Leere gehe.

Richtig sei, dass es im Zeitraum ab der Fälligkeit der Umsatzsteuer April 1999, somit ab 15. Juni 1999, insgesamt Zahlungen an Gläubiger in Höhe von S 1,586.571,00 gegeben habe. Wenn nun seitens des Finanzamtes damit argumentiert werde, dass in Ansehung der Umsatzsteuerforderung April und Mai 1999 eine Verkürzung und Ungleichbehandlung eingetreten sei, was allenfalls auch hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages Juni 1999 argumentiert werden könne, so könne eine derartige Ungleichbehandlung jedoch nur insoweit gesehen werden, als seitens des Finanzamtes zur Herstellung der Gleichbehandlung eine Verhältnismäßigkeit sämtlicher in diesem Zeitraum nach der Ausgleichserfüllung entstandenen Forderungen hätte begehrt werden können. Das heiße, dass in die Verhältnisrechnung nicht nur die Forderungen des Finanzamtes sondern auch alle jene Forderungen einzubeziehen wären, welche nach dem Zeitpunkt der Ausgleichseröffnung am 16. Dezember 1998 entstanden und bis zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung am 25. August 1999 noch offen gewesen seien. Die Gesamtforderung dieser Verbindlichkeiten betrage S 19,018.525,00.

Es ergebe sich daher folgende Verhältnisrechnung:

Gesamtbetrag der nach dem Ausgleich entstandenen und nach dem 15. Juni 1999 bezahlten Forderungen: S 1,586.571,00

Gesamtbetrag der nach dem 16. Dezember 1998 entstandenen und bis zur Konkurseröffnung unbezahlt gebliebenen Forderungen: S 17,431.954,00

Gesamtbetrag der nach dem 15. Juni 1999 fällig gewordenen Steuerverbindlichkeiten: S 1,479.229,00.

Unter Kalkulation des Gesamtbetrages der Verbindlichkeiten von S 19,018.525,00 und unter Berücksichtigung des Gesamtbetrages bezahlter Verbindlichkeiten von S 1,586.571,00 entspreche dies einem Prozentsatz von 8,35%. Unter Anwendung dieses Prozentsatzes von 8,35% auf die nach dem 15. Juni 1999 fällig gewordenen Steuerverbindlichkeiten errechne sich daher darauf ein theoretischer Verkürzungsbetrag von S 123.516,00.

Doch selbst dieser Betrag bestehe deshalb nicht als Haftungsforderung des Finanzamtes zu Recht, weil bis zuletzt damit gerechnet habe werden können, dass eine gegen die Fa. R-GmbH gerichtete Forderung mit einem die Steuerforderung übersteigenden Betrag einbringlich gemacht werden könne. Diese Forderung sei an das Finanzamt zur Abgeltung der Steuerforderungen zediert worden, die Zession sei jedoch in späterer Zeit durch Rückzession wieder aufgelöst worden, weil das Finanzamt offensichtlich der Ansicht gewesen sei, dass diese Forderung nicht einbringlich gemacht werden könne.

In diesem Zusammenhang sei festzuhalten, dass zwischenzeitig die Konkursmasse diese Forderung gegenüber der Fa. R-GmbH klagsweise geltend gemacht habe und das diesbezügliche Verfahren anhängig sei. Dies bedeute nichts anders, als dass sich das Finanzamt einer an das Finanzamt zedierten Forderung begeben habe, da das Finanzamt offensichtlich die Mühe der Geltendmachung gescheut habe.

Insoweit nun seitens des Masseverwalters im Konkursverfahren der Fa. Z-GmbH der Anspruch gegen die Fa. R-GmbH tatsächlich realisiert werden könne, müsse dieser Betrag als tatsächliche Zahlung an das Finanzamt gewertet werden, da von Seiten des Geschäftsführers alles getan worden sei, um dem Finanzamt die Gleichbehandlung angedeihen zu lassen. Es wäre ausschließlich Sache des Finanzamtes gewesen, diese Forderung geltend und einbringlich zu machen und es würde durch den Bw. selbstverständlich jede Unterstützung gewährt worden sein, um diese Forderung auch tatsächlich einbringlich zu machen. Dies bedeute jedoch nichts anderes, als dass der Bw. seiner Verpflichtung zur Gleichbehandlung des Finanzamtes sehr wohl nachgekommen sei und das Finanzamt sogar eine 100%ige Befriedigung seiner Forderung erfahren hätte, was einer Bevorzugung gegenüber den anderen Gläubigern gleichgekommen wäre.

Des Weiteren müsse allein aufgrund des Umstandes, dass die Forderung der Fa. Z-GmbH gegenüber der Fa. R-GmbH durchaus im Zeitpunkt der Zahlungssäumnis als einbringlich zu qualifizieren gewesen sei, davon ausgegangen werden, dass dem Bw. die nachherige Weigerung der Fa. R-GmbH der Verpflichtung nachzukommen, nicht vorgeworfen werden könne und er somit durchaus habe damit rechnen können, dass diese Forderung tatsächlich fließe und dem Finanzamt entsprechend zukommen werde. Solange die Forderung der Fa. Z-GmbH gegenüber der Fa. R-GmbH nicht offensichtlich als stockend zu qualifizieren gewesen sei, könne somit eine Benachteiligung von Gläubigern der Fa. Z-GmbH gar nicht eingetreten sein. Die Stockung der Forderung gegenüber der Fa. R-GmbH sei jedoch erst unmittelbar vor Konkurseröffnung eingetreten, da diese Zahlungsstockung der eigentliche Anlassfall der Konkurseröffnung gewesen sei.

Der diesbezügliche Haftungsanspruch des Finanzamtes bestehe daher in keiner Weise zu Recht und es würden zum Nachweis der nach dem 15. Juni 1999 geleisteten Zahlungen die Kontoblätter jener Gläubiger vorgelegt werden, von denen das Finanzamt behaupte, dadurch eine Ungleichbehandlung erfahren zu haben. Abgesehen davon, dass die vom Finanzamt im Haftungsbescheid genannten Zahlungen nicht zutreffen würden, lasse sich aus diesen Kontoblättern der eindeutige Schluss in Richtung der Argumentation des Bw. ableiten.

Es werde daher beantragt den Haftungsbescheid des Finanzamtes vom 12. September 2001 ersatzlos zu beheben oder zumindest dahingehend zu erkennen, dass der Haftungsbescheid vom 12. September 2001 aufgehoben und die Rechtssache bis zur Klarstellung des prozessualen Erfolges des Masseverwalters im Zusammenhang mit der Geltendmachung der oben beschriebenen Forderungen ausgesetzt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz vom 30. November 2001 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde dazu seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass am 20. März 2000 bei der Fa. Z-GmbH eine Einsichtnahme in die Buchhaltung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 1998 stattgefunden habe, wobei diese Einsichtnahme ergeben habe, dass eine Bezahlung der in der Berufungsvorentscheidung näher aufgestellten Rechnungen im Zeitraum 12. November 1998 bis 10. Dezember 1998 stattgefunden habe. Diese Aufstellung widerlege die Berufungsbehauptung, dass nach dem 15. November 1998 keinerlei Zahlungen durch die Fa. Z-GmbH veranlasst worden seien. Insbesondere sei zu vermerken, dass der Gehalt Oktober 1998 in Höhe von S 61.715,00 für Herrn K. sen., sowie die Löhne Oktober 1998 in Höhe von S 2.443.756,00 am 12. November 1998 ausbezahlt worden seien. Für den Bw. sei eine Akontolohnzahlung in Höhe von S 100.000,00 am 24. November 1998 als Barentnahme getätigt worden. Demgegenüber seien die Lohnabgaben für die Monate Oktober und

November 1998 sowie die Umsatzsteuer Oktober 1998 nicht an das Finanzamt abgeführt worden.

Bemerkenswert erscheine, dass der Bw. trotz der ihm bekannten Zahlungsschwierigkeiten der Fa. Z-GmbH sich persönlich und seinem Vater Geldmittel in Form von Gehaltszahlungen aus der GmbH ausbezahlt habe. Er habe damit Lohnzahlungen in beträchtlicher Höhe geleistet, wohl wissend, dass gleichzeitig auch die dafür entfallenden Lohnabgaben, zumindest anteilig zu den Lohnzahlungen, abzuführen gewesen wären.

In Bezug auf die mit Haftungsbescheid geltend gemachte Lohnsteuer gebe sich die schuldhaft Verletzung der Vertreterpflichten durch deren Nichtabfuhr aus der Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG, wonach jede Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die darauf entfallende und einzubehaltende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhaft Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters darstelle.

Der Bw. habe als Geschäftsführer Geldmittel zur Verfügung gehabt, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichen. Im Haftungsverfahren wäre er nur dann haftungsfrei, wenn er nachweise, dass sie den vorhandenen Mitteln zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschuldigkeiten nicht schlechter behandelt habe. Diese Behauptung und die Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mitteln habe mit dem Berufungsschreiben nicht nachgewiesen werden können, daher komme eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Der Bw. habe vor Eröffnung des Ausgleiches gegen die Gleichbehandlungspflicht als Geschäftsführer der Fa. Z-GmbH gröblichst verstoßen. Durch die Ermittlungen der Betriebsprüfung bei der Nachschau am 20. März 2000 seien die Beweise dafür eindeutig erbracht worden.

Das Finanzamt könne keinen Zusammenhang mit der Fälligkeit der zweiten Quotenzahlung mit den Zahlungen die nach dem Ausgleichsverfahren der Fa. Z-GmbH an andere Gläubiger und der Nichtentrichtung von Abgaben ohne begriffliche Benachteiligung des Finanzamtes in Ansehen der Ausgleichsforderungen erkennen.

Für den Zeitraum des Ausgleiches und besonders für den Zeitraum nach Aufhebung des Ausgleiches am 16. Juni 1999 und Eröffnung des Konkurses am 26. August 1999 seien nachfolgende Verstöße gegen die Gleichbehandlungspflicht durch den Bw. als Geschäftsführer gegenüber dem Finanzamt ermittelt worden:

Die Umsatzsteuern April bis Juni 1999 seien nicht an das Finanzamt abgeführt worden. Trotzdem sei am 30. Juni 1999 durch den Bw. selbst diverses Gerüstmaterial in Höhe von S 254.000,00 an die Fa. Z-GmbH fakturiert worden. Ein Lieferzeitpunkt sei auf dieser Rechnung nicht angeführt. Das besagte Gerüstmaterial sei bei der Fa. Z-GmbH als Zugang behandelt und gleichzeitig sei das Verrechnungskonto "Z." belastet worden. Mit einer weiteren Buchung sei das Verrechnungskonto "Z." um S 250.000,00 entlastet und das Konto "außenstehende Einlagen" auf das "Stammkapital" ausgeglichen worden. Seitens der Steuerberaterkanzlei sei zu diesem Sachverhalt angegeben worden, dass der Bw. diese Gerüstmaterialien schon seit Jahren in seinem Privatvermögen gehalten habe. Dieses sei von der Fa. Z-GmbH benützt worden. Eine entsprechende Rechnung über den Ankauf sei nicht vorgelegt worden. Dem Finanzamt erscheine diese Vorgangsweise sehr dubios und sollte näher verfolgt werden. Gesamt seien an den Bw. persönlich im Zeitraum 1. Juli 1999 bis 5. August 1999 S 346.351,45 von der Fa. Z-GmbH bezahlt worden.

Von seiner Mutter, E., seien am 1. Juli 1999 insgesamt 10 Rechnungen für Miete einer Halle und eines Lagerplatzes sowie für Büromiete gestellt worden. Diese Rechnungen seien prompt am 7. Juli 1999, 16. Juli 1999 und 23. Juli 1999 bezahlt worden. Insgesamt seien daher an die Mutter im Zeitraum 5. Juli 1999 bis 23. Juli 1999 S 252.000,00 überwiesen worden.

Zudem seien die in der Begründung zum Haftungsbescheid bezeichneten Zahlungen an die Fa. B-GmbH, Fa. U-GmbH, Fa. W-GmbH., Ing. T. und an die Fa. U. ergangen, wogegen die Abgabentrückstellung unterblieben sei.

Die Verhältnisberechnung des Bw. gehe daher völlig ins Leere und sei für die Inanspruchnahme der Haftung nicht von Bedeutung.

Die der Fa. Z-GmbH aus dem Titel der Schlussrechnung vom 25. Mai 1999 in Höhe von S 8,276.089,54 zustehenden gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen an die Fa. R-GmbH habe der Bw. als Geschäftsführer unter Haftung für die Richtigkeit und Einbringlichkeit zur Tilgung des Rückstandes an Abgabebetrag von S 1,407.037,00 zahlungshalber abgetreten. Er habe dabei ausdrücklich darauf verzichtet, die Republik Österreich wegen Unterlassung der Betreibung oder wegen Verzögerung in der Betreibung der abgetretenen Forderungen haftbar zu machen. Er habe zur Kenntnis genommen, dass die Republik Österreich für den Fall, dass die Zahlung nicht eingehalten werde, berechtigt sei, zur Einbringung des vorliegenden Abgabenrückstandes alle ihr geeigneten Maßnahmen einzuleiten und dass die Republik Österreich auch berechtigt sei eine Rückabtretung der abgetretenen Forderungen zur Gänze oder teilweise vorzunehmen.

Diese Abtretungserklärung hätte vom Bw. als Geschäftsführer nicht mehr an das Finanzamt eingereicht werden dürfen. Er sei zum Zeitpunkt der Abgabe der Abtretungserklärung von der

erheblichen Überzahlung informiert gewesen, wobei das Finanzamt auf den Schriftverkehr mit der Fa. R-GmbH vom 6. Mai 1999 und vom 2. Juli 1999 verweise.

Nach Prüfung der Einbringlichkeit bei der Fa. R-GmbH sei am 19. Juli 1999 die Rückabtretung der Forderung veranlasst worden. Zusätzlich sei der Bw. und sein Steuerberater leider erfolglos, von den Einwänden der Fa. R-GmbH und der Rückabtretung benachrichtigt und aufgefordert worden, eine neue Sicherheitsleistung oder eine Zahlung zu erbringen.

Am 12. August 1999 sei eine schriftliche Zahlungsaufforderung mit Zahlungstermin 21. August 1999 erfolgt, welcher nicht eingehalten worden sei.

Die Rückabtretung der Zession vom 15. Juli 1999 sei, auch jetzt im Nachhinein betrachtet vom Finanzamt als völlig richtig bewertet worden, da bis dato, wie der Bw. selbst in der Berufung ausführe, keinerlei Zahlungen der Fa. R-GmbH erfolgt seien. Sogar laut Einschätzung des Masseverwalters sei das anhängige Gerichtsverfahren ziemlich aussichtslos. Die Forderung gegenüber der Fa. R-GmbH sei bereits bei Einreichung der Abtretungserklärung irrelevant und die Stockung der Forderung bereits zu diesem Zeitpunkt gegeben gewesen und nicht erst mit Eröffnung des Konkurses.

Mit Schriftsatz vom 18. Dezember 2001 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Darin werde ausdrücklich festgehalten, dass es dem Bw. aufgrund der geschilderten Umstände, nämlich aufgrund des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. Z-GmbH nur sehr eingeschränkt möglich gewesen sei, vollständige Unterlagen zu erhalten, um die weiteren Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung entkräften zu können.

Tatsache sei es, dass es dem Bw. möglich sein müsse und werde, die diesbezüglichen Unterlagen beizuschaffen und allenfalls auch von dritter Seite (Bank) rekonstruieren zu lassen, doch nehme dies einen längeren Zeitraum in Anspruch, als ursprünglich gedacht.

Es werde daher ausdrücklich angekündigt, dass nochmals mittels Schriftsatzes eine Stellungnahme und Rechtfertigung abgegeben werde, wofür um Einräumung einer Frist bis 31. Jänner 2002 ersucht werde.

Gleichzeitig werde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt, wobei im Übrigen auf die schriftliche Berufung vom 27. September 2001 verwiesen werde.

Mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2002 gab der Bw. schließlich eine ergänzende Stellungnahme zum Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ab. Wenn seitens des Finanzamtes im Zusammenhang mit den Steuerverbindlichkeiten des Zeitraumes Oktober bis Dezember 1998 auf eine Zahlung vom 12. November 1998 über S 2,443.765,00 an Löhnen verwiesen werde, dürfe diese überhaupt nicht zur Diskussion

stehen, da die früheste Fälligkeit einer Steuerverbindlichkeit erst mit 15. November 1998 eingetreten sei und daher vor diesem Zeitpunkt getätigte Zahlungen keinesfalls in die Betrachtung einbezogen werden könnten. Darüber hinaus weise alleine der Umstand, dass die Zahlung vom 12. November 1998 seitens des Finanzamtes als Argument herangezogen werde, auf die emotionale Seite dieser Argumentation hin. Das einzig Vorwerfbare an dieser Zahlung könne darin bestehen, dass sie von Seiten des Bw. überhaupt veranlasst worden sei, da Lohnentgelte im Rahmen des Insolvenzentgeltsicherungsfonds sowieso gesichert gewesen wären und letztlich aus Mitteln des Fonds – somit eigentlich wiederum aus Steuermitteln – zu bezahlen gewesen wären. Allein diese Zahlung mache eigentlich vollen Beweis darüber, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Veranlassung dieser Zahlung noch überzeugt gewesen sei, das Unternehmen Fa. Z-GmbH weiterführen zu können und eine Insolvenz zu vermeiden. Hätte sich bereits die Notwendigkeit einer Insolvenz herausgestellt und ergeben, so wäre diese Zahlung sicherlich niemals geleistet worden. Bei allen späteren Zahlungen habe es sich um relativ kleine Beträge gehandelt, die insgesamt zu einer Verzerrung der Gleichbehandlung nicht als Argument herangezogen werden könnten.

Im Übrigen sei nach Fälligkeit der Abgaben für Oktober bzw. November 1998 tatsächlich auch nach den Aufzeichnungen des Finanzamtes keine Zahlung mehr geleistet worden.

Wenn im Zusammenhang mit den Steuerfälligkeiten betreffenden Zeitraum April bis Juni 1999 damit argumentiert werde, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH Gerüstmaterial zur Verfügung gestellt hätte und dafür eine Verbuchung auf dem Verrechnungskonto erfolgt sei, so entbehre diese Argumentation des Finanzamtes wohl jedweder Grundlage. Abgesehen davon, dass es keinerlei Geldfluss gegeben habe, sondern lediglich eine Verbuchung dieses Vorganges auf dem Verrechnungskonto stattgefunden habe, ergebe sich aus dieser Vorgangsweise des Bw., der noch zu diesem Zeitpunkt bemüht gewesen sei, die Betriebsfähigkeit des Unternehmens aufrecht zu erhalten und dem Unternehmen (praktisch leihweise) Betriebsmaterialien zur Verfügung gestellt habe, welche sich in seinem Privateigentum befunden hätten. Wieso dieser Vorgang dubios sein solle und noch näher zu verfolgen sein würde, bleibe das Finanzamt zu argumentieren schuldig. Im Übrigen erscheinen die Begriffe "dubios" und "verfolgungswürdig" nicht als fundierte rechtliche Begründung verwendbar.

Absolut unrichtig und den Tatsachen widersprechend sei die Argumentation im Zusammenhang mit der Forderung der Fa. Z-GmbH gegenüber der Fa. R-GmbH. Abgesehen davon, dass auch der Masseverwalter die Erfolgsaussichten durchaus positiv eingestuft und diese Ansprüche auch gerichtlich geltend gemacht habe, werde bei der Beurteilung der Einbringungschancen wohl mit zweierlei Maßstäben vorzugehen sein, nämlich der eine Maßstab sei einer des laufenden Betriebes und der andere Maßstab jener des Massever-

walters. Unter dem Gesichtspunkt des laufenden Betriebes seien die Forderungen der Fa. Z-GmbH gegenüber der Fa. R-GmbH durchaus als einbringlich einzustufen gewesen, da all jene Pönalforderungen und Forderungen wegen Schadenersatz wegen Nichtbeendigung der Leistung bei laufendem Betrieb nicht so zu gewärtigen und zu kalkulieren gewesen wären. Bei laufendem Betrieb und bei Durchführung sämtlicher Arbeiten wären auch sämtliche Entgelte einbringlich zu machen gewesen, wenn gleichzeitig Verzögerung aufgrund von Baumängeln zu gewärtigen gewesen wären. Natürlich würden wesentliche Gegenforderungen der auftraggebenden Baufirma erst dann auftreten, wenn es zur Einstellung des Betriebes komme. Im Zeitpunkt der Abtretung dieser Rechnungsforderung wäre jedoch von einem laufenden Betrieb und von der Fertigstellung dieser Arbeiten auszugehen gewesen, so dass diesen Arbeiten auch tatsächliche Forderungen entsprochen hätten, die mit Fug und Recht und unter Hinweis auf den Bestand dieser Forderungen an das Finanzamt abgetreten worden seien.

Zusammenfassend sei daher dem Bw. weder eine Pflichtversäumnis noch eine Ungleichbehandlung der Gläubiger in relevanten Umfang vorzuwerfen und es würden daher die Berufungsanträge vollinhaltlich aufrechterhalten.

Mit Schriftsatz vom 27. Oktober 2004 wurde die gegenständliche Berufung durch den steuerlichen Vertreter des Bw dahingehend ergänzt, dass der angefochtene Bescheid die Fertigungsklausel "Der Vorstand:", einen Rundstempel des Finanzamtes und handschriftliches Zeichen aufweise. Nach Informationsstand der steuerlichen Vertretung sei zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung Hofrat P. Vorstand des Finanzamtes X. gewesen.

Wie der beigeschlossene Zeichnungsvergleich zwischen dem angefochtenen Rechtsakt und einer anderen schriftlichen Erledigung des Vorstandes des Finanzamtes deutlich mache, handle es sich beim handschriftlichen Zeichen auf dem gegenständlichen Rechtsakt offensichtlich nicht um die Unterschrift des Vorstandes.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis 94/13/0221 vom 3.7.1996 zu §§ 93-96 BAO entschieden, dass in einem vom Sachverhalt identen Vergleichsfall ein Nichtbescheid vorliege. Die in diesem zitierten Erkenntnis an angewendete Landesabgabenordnung sei hinsichtlich des Unterschrifterfordernisses der BAO vergleichbar und es läge eine eindeutig vergleichbare Fertigungsklausel vor ("der Bürgermeister:", Rundstempel, handschriftliches Zeichen). Da es dem VwGH im Wissen des Namens des Bürgermeisters (laut Amtskalender) nicht möglich gewesen sei, aus dem handschriftlichen Zeichen denselben herauszulesen, sei entschieden worden, dass ein Bescheid mangels Unterschrift gar nicht vorliege, weshalb die Berufung zurückzuweisen wäre.

Auch namhafte Autoren würden die Ansicht vertreten, dass als wesentlich Fehler, die zur absoluten Nichtigkeit eines erlassenen Bescheides führen würden, die mangelnde Behördenqualität, die mangelnde Ermächtigung der den Akt genehmigenden Person, das Fehlen eines normativen Gehalts (Spruch), das Fehlen eines Adressaten und das Fehlen der ordnungsgemäßen Unterschrift seien.

Was für einen Ladungsbescheid eines Bürgermeisters gelte, müsse wohl umso mehr Gültigkeit für einen behördlichen Zwangsakt mit einem Haftungsausspruch von über S 9.000.000,00 haben. Noch dazu, wenn der Name des Genehmigenden nicht nur nicht herauszulesen sei, sondern das Herauslesen deshalb unmöglich sein müsse, weil es sich vermutlich sogar um eine vom Vorstand unterschiedliche Person gehandelt habe.

Wie dargelegt, liege dem streitgegenständlichen Fall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde, weshalb die Feststellung beantragt werde, dass der angefochtene Verwaltungsakt ein "Nichtbescheid" im Sinne des Art. 131 Abs. 1 B-VG sei.

Mit zweiter Ergänzung der Berufung vom 18. Mai 2005 brachte der Bw. zur Gebärungsverbuchung im Zusammenhang mit Verrechnungsweisungen am Abgabenkonto der Primärschuldnerin vor, dass dem angefochtenen Haftungsbescheid beispielsweise auch Lohnsteuer 10/98 in Höhe von S 360.073,50, DB 10/98 in Höhe von S 101.083,50, Lohnsteuer 12/98 in Höhe von S 211.016,25, DB 12/98 in Höhe von S 55.141,50 und Körperschaftssteuer 1998 in Höhe von S 1.290.000,-- zugrunde liege.

In zwischenzeitig bei der Abgabenbehörde erster Instanz aus Kosten-Nutzen-Überlegungen geführten Verhandlungen hinsichtlich der Zahlung eines Abschlagsbetrages, sei beispielhaft zu obigen Positionen folgendes zutage getreten: Die Selbstbemessungsabgaben L und DB 10 und 12/98 seien per Teilzahlung und Verrechnungsweisung am 18.11.1998 und am 15.1.1999 bezahlt worden. Die Verrechnungsweisung habe weiters die Abgabenarten U, DZ, SA, KU und KR enthalten. Seitens der Abgabepflichtigen sei keinerlei Rangung der einzelnen Abgabenarten vorgenommen worden, was jedoch im Falle einer Teilabstattung von Relevanz für die korrekte Gebärungsverbuchung sei. Seitens des Finanzamtes sei die Teilzahlung zur Gänze auf Umsatzsteuer und zu null Prozent auf die restlichen Abgabenarten verrechnet worden.

Gemäß § 214 Abs. 4 BAO sei einer Verrechnungsweise auf dem Zahlungsbeleg zu entsprechen.

Gemäß § 85 BAO seien Abringen zur Erfüllung von Pflichten bei Mangelhaftigkeit nicht zurückzuweisen, sondern die Mängel durch ein Mängelbehebungsverfahren zu beheben.

Da in den beispielhaft aufgezeigten Fällen die Lohnnebenkosten Oktober und Dezember 1998 die Rechnungsweisung (Anbringen) insofern mangelhaft gewesen sei, als für das Finanzamt offensichtlich nicht ersichtlich gewesen wäre, welche Abgabenart vorrangig bzw. ob alle Abgabenarten gleichmäßig mit der tatsächlich geleisteten Teilzahlung anteilig abzustatten gewesen wären, hätte ein Mängelbehebungsverfahren eingeleitet werden müssen.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen hätte man in in eventu – mangels gegenteiliger Information - jedenfalls eine Aliquotierung vornehmen müssen. Warum man sich einfachheitshalber für die Umsatzsteuer als bevorzugtes Abstattungsobjekt entschieden habe, sei nicht vollziehbar. Die Gebarungsverrechnung und damit die Rückstandsaufgliederung, somit die Grundlagen für den Haftungsbescheid und letztlich der Haftungsbescheid selbst seien dadurch unrichtig. Die Differenzen bei den Abgabenarten L und DB 10 und 12/98 auf Grund dieser falschen Gebarungsverrechnung würden allein in diesen beiden Monaten € 16.556,15 betragen.

Dass der Umstand einer richtigen Gebarungsverbuchung nicht Auswirkung auf die Rückstandsaufgliederung selbst, sondern auch auf Haftungsbescheide bis hin zu Abschlagszahlungen habe, hätten die geführten Verhandlungen mit dem Finanzamt gezeigt.

Das Finanzamt sei zwar grundsätzlich der Tatsache gefolgt, dass der Haftungsbescheid insoweit jedenfalls rechtswidrig sei, als Abgabenarten enthalten wären, für welche der Bw. nicht haften könne, da er zum Fälligkeitszeitpunkt gar nicht mehr für die Gesellschaft handeln hätte können. Andererseits verweise das Finanzamt jedoch auf die einschlägige, sehr strenge Judikatur betreffend Haftung in einem Zusammenhang mit Lohnnebenkosten, wenn es die vermeintliche Haftungssumme um 61% aber die Abschlagsforderung lediglich um 25 % senke. Dass in weiterer Folge das Angebot nochmals auf 50.000,00 korrigiert worden sei, sei zur korrekten Darlegung des Sachverhaltes erwähnt. Letztendlich seien jedoch auf Grund der Tatsache, dass für Lohnnebenkosten eine strengere Haftung gesehen werde, die Abschlagsverhandlungen als gescheitert zu betrachten.

Wie dargelegt, habe eine richtige Gebarungsverrechnung sehr weitgehende Auswirkungen, weshalb an eine Zwangsmaßnahme "Haftungsbescheid" höchste Ansprüche hinsichtlich der Gesetzeskonformität zu stellen seien.

Im Insolvenzverfahren habe der Masseverwalter die Schätzung gemäß § 184 BAO der Körperschaftssteuer 1998 beantragt, da die Gesellschaft sich einen Buchabschluss nicht habe leisten können. Obwohl die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung ermitteln hätte können, eine ordnungsgemäße Finanzbuchhaltung sei vorgelegen, sei der Gewinn mit 5% des Umsatzes (das seien S 4,000.000,00) "vom grünen Tisch aus" geschätzt worden. In weiterer Folge sei durch die steuerliche Vertretung ein Buchabschluss zum

30. April 1998 erstellt und darin ein tatsächlicher Verlust in Höhe von S 5.523.852,04 ermittelt worden. Diese Umstände seien bei der Schätzung bis dato nicht berücksichtigt.

Es entspreche in keiner Weise den Lebenserfahrungen, dass eine Firma, welche insolvent geworden sei, unmittelbar zuvor einen Riesengewinn ausweisen könne.

Nachdem die Primärschuldnerin am 17. Dezember 1998 den Ausgleich beim zuständigen Landesgericht angemeldet habe, sei durch das Finanzamt eine Bankgarantie in Höhe von S 3,5 Millionen gezogen worden und daraufhin vom Bankinstitut ein Betrag von S 2,6 Millionen (€ 188.949,37) geleistet worden. Für diesen Haftungskredit müsse der Bw. bis dato Rückzahlungen leisten (VwGH 13. 5. 1986, 86/14/0005, 0006; VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0165, 0166; "Unter dem Gesichtspunkt der subjektiven Billigkeit kann das bisherige Verhalten des Abgabepflichtigen bei der Erfüllung der ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten berücksichtigt werden.").

Es ergebe sich somit folgende subjektive Berechnung (Beträge in ATS):

FA-Anmeldung im Ausgleich 1998	5,370.412,10
Zahlung aus Haftungskredit des Bw.	2,600.000,00
rechnerischer Rückstand ohne Bankgarantie	7,970.412,10
Ausgleichsquote war 40 % - das seien	3,188.164,84
Finanzamt erhalte aus Bankgarantie 12/1998	-2,600.000,00
Finanzamt erhalte Ausgleichsrate (= 10 %) 5/99	-537.041,21
offener Betrag 5/1999	51.123,63
das seien in Euro	€ 3.715,30
derzeit in Verwahrung gebucht	€ 29.873,09

Wie diese Berechnung (unter Einbeziehung der Bankgarantie in eine Gesamtbetrachtung der Ausgleichsvereinbarung deutlich zeige), sei eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. im Jahr 2001 (also über 2 Jahre nach dem Ausgleichsverfahren) ein unbillige Härte, da de facto dem Finanzamt rechtzeitig die vereinbarte Ausgleichquote zugekommen sei (siehe VwGH 23.1.1997, 95/12/0173: "...so entspricht es der bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Billigkeit, dass sich die Inanspruchnahme betragsmäßig an der Ausgleichsquote orientiert; ...").

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides wegen Unbilligkeit der Ermessensentscheidung beantragt (Verletzung des § 20 BAO).

Da anzunehmen sei, dass es auch in den weiteren Monate zu falschen Gebarungsverbuchungen gekommen sei, werde angeregt (für den Fall, dass der UFS den Anträgen auf Feststellung der Nichtigkeit des Bescheid bzw. Aufhebung wegen Unbilligkeit nicht entspricht) allein aus diesem Umstand die Behebung des Bescheides und Zurückverweisung an die erste Instanz zu verfügen.

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 betreffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO 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.

Vorweg ist auszuführen, dass im gegenständlichen Fall, entgegen dem Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 18. Dezember 2001, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung aus folgenden Rechtsgründen unterblieb. Gemäß § 260 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 284 Abs. 1 BAO in der bis 31. Dezember 2002 geltenden Fassung war die Durchführung einer mündlichen Verhandlung auf Antrag der Partei im Berufungsverfahren vor der Finanzlandesdirektion nur in den im § 260 Abs. 2 BAO taxativ aufgezählten Fällen der Senatszuständigkeiten möglich. Für Berufungen gegen Haftungsbescheide gemäß § 9 BAO im monokratischen Bereich der Abgabeneinhebung war eine mündliche Verhandlung auf Antrag gesetzlich nicht vorgesehen. Aus der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12, 2. Satz BAO ergibt sich allerdings in den Bereichen bisheriger monokratischer Entscheidungszuständigkeit die Möglichkeit einer Nachholung von Anträgen auf mündliche Verhandlung. Danach konnten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO (Antrag nur in Berufung, Vorlageantrag oder Beitrittserklärung stellbar) bis 31. Jänner 2003 für Berufungen, über die nach bisheriger Rechtslage nicht durch einen Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Da im gegenständlichen Fall ein derartiger Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht bis zum 31. Jänner 2003 nachgeholt wurde, war ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu entscheiden.

Zu dem mit Ergänzung der Berufung vom 27. Oktober 2004 ins Treffen geführten Berufungseinwand dahingehend, dass es sich beim gegenständlichen Haftungsbescheid um

einen "Nichtbescheid" handle, zumal eine ordnungsgemäße Unterschrift fehle, ist auszuführen, dass diesem Einwand keine Berechtigung zukommt. Laut Auskunft der Abgabenbehörde erster Instanz stammt die Unterschrift auf dem angefochtenen Haftungsbescheid vom 12. September 2001 von AD F. in seiner damaligen Funktion als Vorstandsstellvertreter des Finanzamtes X.. Der seinerzeitige Vorstand des FA X., P., war an diesem Tag (12. September 2001) auf Urlaub. Dazu wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz weiters bemerkt, dass die Unterschrift von Herrn AD F. der einschreitenden steuerlichen Vertretung seit Jahrzehnten bekannt und in all den Jahren unbeanstandet geblieben sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Unterschrift ein "Gebilde aus Buchstaben einer üblichen Schrift, aus der ein Dritter, der den Namen des Unterzeichnenden kennt, diesen Namen aus dem Schriftbild noch herauslesen kann". Nötig ist ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender, individueller Schriftzug, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (VwGH 16.2.1994, 93/13/0025; 17.5.2001, 2001/16/0062). Eine tatsächliche Lesbarkeit der Unterschrift ist dabei nicht gefordert. Ob bei der Unterfertigung des Bescheides die Wendung "in Vertretung" verwendet wurde, ist für die Bescheidqualität ohne Relevanz. Der Zusatz lässt nach außen bloß erkennen, dass nicht der Vorstand selbst den Bescheid gefertigt hat, trifft aber über die Berechtigung des Unterfertigenden selbst keine Aussage (vgl. VwGH 20.12.1996, 95/17/0392).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der den Haftungsbescheid unterfertigende Vorstandsstellvertreter des Finanzamtes in urlaubsbedingter Abwesenheit des Finanzamtsvorstandes zweifelsfrei berechtigt und auch verpflichtet gewesen ist, den gegenständlichen Haftungsbescheid zu unterfertigen. Auch enthält der gegenständliche Haftungsbescheid eine vollständige, wenn auch nicht eindeutig leserliche Unterschrift des Zeichnungsberechtigten, die einem Dritten, der den Namen des Unterzeichnenden kennt, diesen Namen zweifelsfrei aus dem Schriftbild herauszulesen ermöglicht. Dies im gegenständlichen Fall umso mehr als dieser Schriftzug der einschreitenden steuerlichen Vertretung laut nachvollziehbarer Stellungnahme der Abgabenbehörde erster Instanz seit Jahrzehnten bekannt ist. Das vom Bw. in diesem Zusammenhang zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3.7.1996, 94/13/00221, behandelt einen vom gegenständlichen Fall abweichenden Sachverhalt dahingehend, dass ein Ladungsbescheid eines Bürgermeisters mit einem "handschriftlichen Zeichen" (Paraphe) versehen wurde, welche nicht einmal in einem kleinen Teil eine Zuordnung zu einem entsprechenden Namen zuließ. Der gegenständlich angefochtene Haftungsbescheid weist jedoch zweifelsfrei die Unterschrift

eines zeichnungsberechtigten Organs aus. An der Bescheidqualität dieses Verwaltungsaktes besteht daher kein wie immer gearteter Zweifel.

Unbestritten ist, dass der Bw. seit 10. Juli 1991 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Fa. Z-GmbH am 25. August 1999 deren Geschäftsführer war und er somit der im Kreis der im § 80 BAO bezeichneten gesetzlichen Vertreter juristischer Personen zählt, welche zur Haftung gemäß § 9 BAO herangezogen werden können.

Im Bezug auf das Tatbestandserfordernis der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben ist auszuführen, dass das seit 25. August 1999 anhängige Konkursverfahren über das Vermögen der Fa. Z-GmbH auf Grund eines vom Masseverwalters betriebenen Zivilprozesses bislang nicht abgeschlossen werden konnte.

Auf Anfrage teilte jedoch der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter der Primärschuldnerin mit Schreiben vom 16. Jänner 2006 mit, dass eine mögliche Quote für die Gläubiger der allgemeinen Konkursklasse unter 20% liegen werde. Dabei sei berücksichtigt, dass der noch anhängige Rechtsstreit gegen die Fa. S-AG (vormals Fa. R-GmbH) zur Gänze gewonnen werde, womit keinesfalls aber gerechnet werden könne. Sollte dieser Rechtsstreit verloren gehen, werde schon allein wegen der hohen Prozesskosten die mögliche Quote im einstelligen Bereich liegen.

Aufgrund dieser Auskunft des Masseverwalters geht kann mit absoluter Sicherheit davon ausgegangen werden, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten jedenfalls in einem Ausmaß von 80% der dem Haftungsbescheid zugrunde gelegten Beträge als uneinbringlich anzusehen sind. Es wird daher zugunsten des Bw von einer (nicht zu erwartenden) Konkursquote von 20 % ausgegangen. Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde das gegenständliche Schreiben des Masseverwalters dem Bw. zur Kenntnis gebracht. Eine Äußerung dazu ist trotz eingeräumter Möglichkeit nicht erfolgt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er den auferlegten Pflichten nicht entsprochen habe, insbesondere nicht habe Sorge tragen können, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Vertreter schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war. Der Geschäftsführer hafte für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung gestanden sind, hiezu nicht ausreichten, es sei denn, wenn er nachweist, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat, als bei anteiliger Verwendung

der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten (VwGH 19.1.2005, 2004/13/0156).

Die Bevorzugung eines einzelnen oder einiger Gläubiger stellt somit eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter dar, sofern dieses Verhalten eine Verkürzung der Abgaben bewirkt hat.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilsgemäßer Befriedigung der Forderungen abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird der Nachweis nicht angetreten, so kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Zu den in der gegenständlichen Berufung angesprochenen vom Ausgleich der Fa. Z-GmbH betroffenen Abgabenschuldigkeiten ist auszuführen, dass diese, soweit deren Fälligkeit vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens (16. Dezember 1998) eingetreten ist, der Bw. als Geschäftsführer zumindest zu einer nach Maßgabe der vorhandenen Mittel anteilmäßig gleichmäßigen Befriedigung im Sinne der zitierten Judikatur verpflichtet gewesen wäre. Das Nichtvorhandensein entsprechender Mittel wurde vom Bw. in der gegenständlichen Berufung nicht behauptet. Im Gegenteil wurden im Rahmen einer Nachschau durch die Abgabenbehörde erster Instanz vom 20. März 2000 die Abgabenbehörde benachteiligende Zahlungen an Lieferanten bis zum 10. Dezember 1998 festgestellt. Auch kann das Vorhandensein von Mitteln aus der laufenden Geschäftstätigkeit der Primärschuldnerin und daraus erzielter Umsätze zweifelsfrei geschlossen werden. Die Berufungsbehauptung dahingehend, dass nach dem 15. November 1998 keinerlei Zahlungen durch die Fa. Z-GmbH veranlasst worden seien, widerspricht daher klar und eindeutig der Aktenlage und konnte im gegenständlichen Berufungsverfahren bislang auch nicht widerlegt werden.

Gemäß § 7 Abs. 1 AO treten die Rechtswirkungen der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens mit dem Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhaltes des Ediktes folgt. Für die angesprochenen, bereits vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens fällig gewordenen und nicht entrichteten Abgabenschuldigkeiten und für die von gegenständlicher Haftungsbescheid getroffen nach Ausgleichseröffnung fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten der Zeiträume bis Dezember 1998 sowie für die für Zeiträume bis Dezember 1998 angefallenen Nebengebühren hatte eine Entrichtung in der Folge im Rahmen der Quotenzahlungen des Ausgleichsverfahrens zu erfolgen. Mit Beschluss des Landesgerichtes XY vom 29. April 1999, GZ:, wurde der am 26. Jänner 1999 angenommene Ausgleich über das Vermögen der Fa. Z-GmbH gerichtlich bestätigt, wobei die wesentlichen Bestimmungen

dieses Ausgleiches lauteten: "Die Gläubiger erhalten eine Quote von 40%, zahlbar wie folgt: 10% binnen 14 Tagen nach rechtskräftiger Bestätigung des Ausgleichs; je 10 % binnen 6, 12 und 18 Monaten ab Annahme." In der Folge wurde, wie in der Berufung zutreffend ausgeführt, die erste innerhalb von 14 Tagen nach rechtskräftiger Bestätigung des Ausgleiches fällig gewordene Quote pünktlich bezahlt, was die Abgabenbehörde erster Instanz dazu veranlasste, lediglich 75% der Ausgleichsforderungen zur Haftung herzuziehen.

Die zweite, 6 Monate nach Ausgleichsannahme, also am 26. Juli 1999 fällig gewordene Ausgleichquote wurde seitens des Bw nicht entrichtet. Dieser Umstand führte in der Folge zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin am 25. August 1999. Diese zweite Ausgleichsquote wäre ab Fälligkeit am 26. Juli 1999 jedenfalls wieder im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Maßgabe der vorhandenen liquiden Mittel neben den anderen, ab 17. Mai 1999 (ist gleich vorverlegter Fälligkeitstag der Umsatzsteuervorauszahlung April 1999) und vor Konkurseröffnung (25. August 1999) fällig gewordenen Abgabenschuldigkeiten und Nebengebühren der Zeiträume ab April 1999 zu befriedigen gewesen. Aus der schlüssigen Begründung des angefochtenen Haftungsbescheides und der wiedergegebenen Berufungsvorentscheidung ergibt im gegenständlichen Fall eine eindeutige Benachteiligung der Republik Österreich gegenüber den anderen (im Erstbescheid genannten) Gläubigern, welche im gegenständlichen Berufungsverfahren auch nicht widerlegt werden konnte. Im Gegenteil wurde durch den Bw. im Rahmen der gegenständlichen Berufung sogar einbekannt, dass ab 15. Juni 1999 bis zur Konkurseröffnung insgesamt Zahlungen an Gläubigern in Höhe von S 1,576.171,00 geleistet wurden und somit die Abgabenbehörde, an welche in diesem Zeitraum keine Zahlungen mehr geleistet wurden, jedenfalls für sämtliche Fälligkeiten ab 15. Juni 1999, somit auch hinsichtlich der Entrichtung der zweiten Ausgleichsquote, gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt wurden.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.Bsp. VwGH 22.9.1999, 96/15/0049) haftet der Vertreter nicht für sämtliche Abgabenschuldigkeiten des Vertretenen in voller Höhe, sondern in dem Umfang, in dem eine Kausalität zwischen der schuldhaften Pflichtverletzung des Vertreters und dem Entgang von Abgaben besteht. Reichten somit die vorhandenen liquiden Mitteln nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus, so erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger mehr erlangt hätte, als sie in Folge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat.

Der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre, obliegt dem Vertreter. Vermag er

nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für Differenz zwischen und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht erbracht, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden.

Die vom Bw. in der gegenständlichen Berufung dargestellte Quotenberechnung in Form der Gegenüberstellung der nach Eröffnung des Ausgleichsverfahrens entstandenen Verbindlichkeiten einerseits und der Zahlungen ab 15. Juni 1999 bis zur Konkurseröffnung andererseits entspricht den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Verhältnisrechnung nicht, weil aus dieser nicht ableitbar ist, welche liquide Mittel dem Bw. zur Entrichtung der Abgabenschulden der Fa. Z-GmbH zu den jeweiligen Fälligkeitstagen tatsächlich zur Verfügung standen und wie hoch der Anteil der Abgabenschuldigkeiten im Verhältnis zu den Gesamtverbindlichkeiten zu den jeweiligen Fälligkeitstagen war (vgl. dazu VwGH 19.1.2004, 2000/15/0168). Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz, welche insoweit den Charakter eines Vorhaltes hat, wurden dem Bw. die Anforderungen an eine derartige ordnungsgemäße Liquiditätsrechnung dargestellt, indem ihm mitgeteilt wurde, dass die Behauptung und die Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel mit dem Berufungsschreiben nicht nachgewiesen werden könne und daher eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgaben nicht in Betracht komme.

Wenn der Bw. dazu weiters ausführt, dass selbst die von ihm berechnete Quote deshalb nicht als Haftungsforderung zu Recht bestehe, weil bis zuletzt damit gerechnet habe werden können, dass eine gegen die Fa. R-GmbH gerichtete Forderung mit einem die Steuerforderung bei weitem übersteigenden Betrag einbringlich gemacht werden könne, diese Forderung an das Finanzamt zur Abgeltung der Steuerforderungen zediert worden sei, die Zession jedoch später durch Rückzession wieder aufgelöst worden sei, weil das Finanzamt offensichtlich der Ansicht gewesen sei, dass diese Forderung nicht einbringlich gemacht werden könne, so ist dazu auszuführen, dass eine Zession lediglich einen Gläubigerwechsel hinsichtlich einer offenen Forderung bewirkt und erst der Eingang einer derartigen Forderungen zum Vorhandensein liquider Mittel für die Abgabentrichtung führen kann. Sämtliche Einwendungen des Bw. hinsichtlich der zum Abtretungszeitpunkt vermeintlich noch gegebenen Werthaltigkeit der Forderung gegenüber der Fa. R-GmbH, welche nunmehr vom Masseverwalter im offenen Konkursverfahren eingeklagt wurde, sind daher für die Beurteilung des gegenständlichen Falles nicht von Bedeutung.

Es wäre daher aus Sicht des Bw. ausreichend gewesen, anhand der tatsächlich zu den Fälligkeitstagen der haftungsgegenständlichen Abgaben und zum Zahlungstermin der zweiten

Quote des Ausgleichsverfahrens tatsächlich vorhandenen liquiden Mittel eine quotenmäßig gleichmäßige Befriedigung der Abgabenbehörde im Verhältnis zu den anderen Gläubigern herbeizuführen. Wie bereits ausgeführt, ist dies unter Verletzung seiner Geschäftsführerpflichten nicht erfolgt und konnte auch das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der zu den jeweiligen Fälligkeitstagen vorhandenen liquiden Mittel anhand einer ordnungsgemäßen Verhältnisrechnung nicht erbracht werden, sodass die Haftung durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht in vollem Ausmaß der Abgabenschuldigkeiten ausgesprochen wurde.

Der Bw. ist jedoch mit seinem Berufungsvorbringen insoweit im Recht, als durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Unrecht Abgaben und Nebengebühren der Haftung zugrunde gelegt wurden, deren Fälligkeitstag bzw. deren Zahlungsfrist nach Konkurseröffnung eingetreten ist und hinsichtlich derer der Bw. daher nicht mehr zur Entrichtung zuständig und berechtigt war. Konkret handelt es sich dabei um die Umsatzsteuer August 1999 (Fälligkeitstag 15.9.1999) in Höhe von S 1.032.734,00, um Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für 1-8/99 (Zahlungsfrist laut Bescheid vom 13.10.1999 bis 22.11.1999) in Höhe von S 707.348,00 (L), S 3.566,00 (DB) und S 419,00 (DZ). Hinsichtlich dieser Lohnabgaben war eine rechnerische Trennung zwischen den vor Konkurseröffnung fällig gewordenen und daher in die Entrichtungspflicht des Bw. fallenden Lohnabgaben für Jänner bis Juli 1999 und den in die Entrichtungspflicht des Masseverwalters fallenden Monat August 1999 nicht möglich, sodass zugunsten des Bw. insoweit von einem Haftungsausspruch zur Gänze abgesehen wurde. Auch die mit Bescheid vom 3. November 1999 vorgeschriebene und am 10. Dezember 1999 fällig gewordene Körperschaftsteuer 1998 in Höhe von S 1.290.000,00 sowie der am gleichen Tag fällig gewordene Verspätungszuschlag 1998 (Z) in Höhe von S 9.253,00 waren nicht von der Entrichtungspflicht des Bw. umfasst. Genauso erfolgte auch der Ausspruch der Haftung für Stundungszinsen 1999, vorgeschrieben mit Bescheid vom 9. August 1999 und fällig am 13. September 1999 in Höhe von S 7.296,00 sowie für aufgrund von Bescheiden vom 9. September und 11. Oktober 1999 am Abgabenkonto belastete Säumniszuschläge 1999 in Höhe von S 31.125,00 zu Unrecht.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der gegenständlichen Berufungsentscheidung beträgt der am Abgabenkonto der Primärschuldnerin aushaftende Rückstand an Umsatzsteuer Oktober 1998 S 768.307,86 (€ 55.835,11). Wendet man das von der Abgabenbehörde erster Instanz dem angefochtenen Haftungsbescheid insoweit zugrunde gelegte Haftungsausmaß von 75% an, so ergibt sich ein richtiger Haftungsbetrag an Umsatzsteuer 10/98 in Höhe von S 576.230,89 (statt bisher S 576.330,93).

Zusammenfassend ermittelt sich der Haftungsbetrag aufgrund der obigen Ausführungen richtig wie folgt:

Zeitraum	Abgabenart	Betrag
10/98	Umsatzsteuer	576.230,89
11/98	Umsatzsteuer	336.937,50
12/98	Umsatzsteuer	837.663,75
04/99	Umsatzsteuer	147.568,00
05/99	Umsatzsteuer	1.197.209,00
06/99	Umsatzsteuer	468.930,00
1998	Lohnsteuer	230.025,75
10/98	Lohnsteuer	360.073,50
11/98	Lohnsteuer	503.925,75
12/98	Lohnsteuer	211.016,25
06/99	Lohnsteuer	418.411,00
07-09/99	Körperschaftsteuer	17.500,00
07-09/98	Kammerumlage	2.500,50
10-12/98	Kammerumlage	2.031,00
1998	Dienstgeberbeitrag	87.750,00
10/98	Dienstgeberbeitrag	101.083,50
11/98	Dienstgeberbeitrag	162.934,50
12/98	Dienstgeberbeitrag	55.141,50
06/99	Dienstgeberbeitrag	134.452,00
1998	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	13.778,00
10/98	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	11.905,00
11/98	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	19.190,25
12/98	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	6.494,25
06/99	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	15.836,00
10/98	Straßenbenützungsabgabe	1.252,50
12/98	Straßenbenützungsabgabe	667,50
10/98	Verspätungszuschlag	640,50
11/98	Verspätungszuschlag	449,00
04/99	Verspätungszuschlag	32.450,00
1998	Stundungszinsen	48.606,00
1997	Säumniszuschlag	379,50
1998	Säumniszuschlag	53.592,75

1999	Säumniszuschlag	35.589,00
	Summe in ATS:	6,092.214,64
	maximale Quote von 20% im Konkurs	-1,214.442,92
	Haftungsbetrag in ATS	4,873.771,73
	Haftungsbetrag in €	354.190,80

Zum Vorbringen des Bw. im Rahmen der zweiten Ergänzung der Berufung vom 18. Mai 2005 hinsichtlich einer unrichtigen Gebarungsverbuchung im Zusammenhang mit dem Verrechnungsweisungen für Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge Oktober und Dezember 1998, welche per Teilzahlung und Verrechnungsweisung am 18. November 1998 bzw. am 15. Jänner 1999 teilweise entrichtet worden seien, wobei eingewendet wird, dass diese Teilzahlungen zu Unrecht ausschließlich auf die Umsatzsteuer und nicht anteilig für die restlichen Abgabenarten verrechnet worden sei, ist auszuführen, dass der Bw. mit diesem Einwand deswegen nicht im Recht ist, weil durch die Abgabenbehörde erster Instanz entsprechend der Bestimmung des § 214 Abs. 1 BAO bei gleichem Fälligkeitstag eine Verrechnung auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen hatte. Die Verrechnung dieser Zahlungen auf die jeweils früher verbuchten Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte daher zu Recht. Auswirkungen auf die Höhe und Zusammensetzung der dargestellten nunmehrigen Haftungsschuld ergeben sich aus diesem Einwand daher nicht.

Auf die Einwendungen in Bezug auf die Höhe der erstinstanzlich zur Haftung herangezogenen Körperschaftsteuer 1998 in Höhe von S 1.290.000,00 war nicht mehr näher einzugehen, da insoweit, aufgrund der nach Konkurseröffnung liegenden Fälligkeit, der Berufung ohnehin Folge gegeben wurde.

Abschließend ist zum Einwand des Bw. im Bezug auf die Ermessensübung dahingehend, dass die Haftungsinanspruchnahme des Bw. unbillige Härte darstelle, da dem Finanzamt de facto, durch die Inanspruchnahme einer Bankgarantie von S 2.600.000,00, welche von der Bank kurz nach Ausgleichseröffnung auf das Abgabenkonto überwiesen wurde, rechtzeitig die vereinbarte Ausgleichsquote zugekommen sei und die Inanspruchnahme zur Haftung daher eine unbillige Härte darstelle, wie folgt auszuführen: Die am 29. Dezember 1998 erfolgte Zahlung hat zur Abdeckung der damals aushaftenden ältesten Abgabenschuldigkeiten geführt und ist dem Bw. insoweit schon zugute gekommen, dass er in der Folge für diese damit abgedeckten Abgabenschuldigkeiten nicht mehr zur Haftung herangezogen werden konnte. Eine tatsächliche Entrichtung einer Ausgleichsquote ist dadurch keinesfalls erfolgt. Die in diesem Zusammenhang auszugsweise zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Ermessensübung im Zusammenhang mit Abgabennachsichten gemäß § 236

Abs. 1 BAO können daher dem Bw. in Bezug auf die Haftungsinanspruchnahme gemäß § 9 BAO nicht zu Erfolg verhelfen.

Die Überprüfung der Ermessensübung bei Inanspruchnahme des Bw. zur Haftung durch die Abgabenbehörde erster Instanz hält einer Überprüfung jedenfalls stand. Hält man sich den Zweck einer Haftungsinanspruchnahme, als Besicherungsinstitut zu dienen, vor Augen, so besteht die einzige Möglichkeit die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Fa. Z-GmbH beim Bw., als in den haftungsrelevanten Zeiträumen alleingeschäftsführenden gesetzlichen Vertreter, einbringlich zu machen. Dieses öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung geht im gegenständlichen Fall zweifelsfrei im persönlichen Interesse des Bw. liegenden Billigkeitserwägungen vor. Wenn dazu in der gegenständlichen Berufung ausgeführt wird, dass das bisherige Verhalten des Bw. bei der Erfüllung der ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei, so gereicht ihm dieser Einwand aufgrund der unwiderlegten Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz, dass der Bw. mit seinen Zahlungen bzw. Buchungen auf Verrechnungskonten sich selbst bzw. nahen Angehörigen Vorteile verschafft und dadurch unter anderem auch die Republik Österreich benachteiligt hat, keinesfalls zum Erfolg.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. März 2006