



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. S., vom 15. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Dezember 2001 betreffend Haftung gemäß § 9 i. V. m. § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Von der Haftung für die Lohnsteuer Februar bis Juli 1996 im Gesamtbetrag von 39.532,14 € entfallen 7.013,51 € auf Lohnsteuer 2/1996, 6.363,02 € auf Lohnsteuer 3/1996, 7.495,77 € auf Lohnsteuer 4/1996, 7.809,06 € auf Lohnsteuer 5/1996, 5.663,03 € auf Lohnsteuer 6/1996 und 5.187,75 € auf Lohnsteuer 7/1996.

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz: Bw.) war seit 27.12.1973 Geschäftsführer der F-GmbH.

Am1995 wurde über das Vermögen der GmbH das Ausgleichsverfahren eröffnet und Dr. M. zum Ausgleichsverwalter bestellt.

Mit Gerichtsbeschluss vom11.1995 wurde der zwischen der GmbH und ihren Gläubigern am9.1995 abgeschlossene Ausgleich, dem zufolge die Gläubiger eine 40%ige Quote (zahlbar in vier Raten zu je 10% am 25.6.1996, 25.10.1996, 25.6.1997 und 25.9.1997) erhalten sollten, bestätigt. Bis zur Erfüllung des Ausgleichs unterwarf sich die Ausgleichsschuldnerin der Überwachung durch Dr. M. als Sachwalter der Gläubiger ohne Vermögensübergabe.

Nach rechtskräftiger Bestätigung des Ausgleichs wurde das Ausgleichsverfahren mit Gerichtsbeschluss vom1996 gemäß § 57 Abs. 2 AO aufgehoben. Auch alle die freie Verfügung des Schuldners beschränkenden Maßnahmen – mit Ausnahme der durch die Sachwalterschaft oh-

ne Vermögensübergabe verbundenen Verfügungsbeschränkungen gemäß §§ 59 ff AO – wurden aufgehoben.

Mit Beschluss vom1996 wurde die Überwachung des Ausgleichs gemäß § 64 Abs. 2 Z 3 AO eingestellt, weil sich laut Anzeige des Sachwalters herausgestellt hatte, dass die Überwachung zu keiner Beendigung führte. (Die erste Ausgleichsrunde wurde nicht bezahlt; eine positive Zukunftsprognose der wirtschaftlichen Entwicklung lag nicht vor.)

Am1996 wurde über das Vermögen der GmbH von Amts wegen das Konkursverfahren eröffnet. Nach Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am2000 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 6,756%. Am2000 wurde die GmbH gemäß § 40 FBG aus dem Firmenbuch gelöscht.

1.2. Mit Bescheid vom 18.12.2001 zog das Finanzamt den Bw. zur Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO für folgende Abgabenschulden der GmbH im Gesamtbetrag von 3.113.719 ATS (226.282,78 €) heran:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Schilling
Umsatzsteuer	1-4/1996	2.295.686
Lohnsteuer	2-7/1996	543.974
Dienstgeberbeitrag	2-7/1996	204.721
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2-7/1996	24.112
Pfändungsgebühr	1996	45.191
Postgebühr	1996	35

Dazu wurde unter Hinweis auf §§ 9 und 80 BAO ausgeführt, dass der Bw. als Geschäftsführer der GmbH verpflichtet gewesen sei, für die Entrichtung der Abgaben des Betriebes Sorge zu tragen. Bei der gegebenen Aktenlage müsse das Finanzamt bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgehen, dass der Bw. die Abgabenzahlungspflicht schuldhaft verletzt habe. Die Unbringlichkeit der Abgaben bei der GmbH stehe fest.

1.3. In der dagegen erhobenen Berufung vom 14.1.2001 wurde die Aufhebung des Haftungsbescheides mit folgender Begründung beantragt:

„Am1995 wurde über die.....Gesellschaft m. b. H. das Ausgleichsverfahren eröffnet und RA Dr. M. zum Ausgleichsverwalter bestellt. Nach der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens wurde die Geldgebarung vom Ausgleichsverwalter RA Dr. M. durchgeführt. Vom Konto bei der Sparkasse X. erfolgten keinerlei Zahlungen mehr. Es wurde nur mehr ein Bankkonto bei der Raiffeisenkasse Y. geführt. Vom Ausgleichsverwalter wurde ausdrücklich festgelegt, dass alle Zahlungen über S 50.000,- nur mehr durch ihn erfolgen können.

Im weiteren Bericht des Ausgleichsverwalters vom 30.8.1995, ON 35, Seite 4 und 5, heißt es dazu: „Die Ausgleichsschuldnerin wurde vom Ausgleichsverwalter über finanzielle Dispositionen insofern beschränkt, als jede Kontobewegung über S 50.000,- nur mit Zustimmung und nach Rücksprache mit dem Ausgleichsverwalter vorgenommen werden darf“.

Nach der Ausgleichseröffnung konnten daher nur mehr Überweisungen mit Zustimmung des Ausgleichsverwalters durchgeführt werden. Es wurden daher von den Angestellten des Berufungswerbers die jeweils anstehenden Zahlungen aufgelistet und dem Ausgleichsverwalter (später Sachwalter) mitgeteilt, der die Verteilung der Zahlungen dann ordnungsgemäß vorgenommen hat.

Das Ausgleichsverfahren wurde dann mit Beschluss vom1996 nach Annahme und Bestätigung eines 40%igen Ausgleiches aufgehoben. Es wurde jedoch die Überwachung des am9.1995 angenommenen Ausgleiches angeordnet. Auch nach rechtskräftiger Aufhebung des Ausgleichsverfahrens unterlag die Vermögensverwaltung der Überwachung durch den Sachwalter RA Dr. M.. Der Umstand, dass im relevanten Zeitraum Jänner bis Juli 1996 sämtliche Zahlungen nur nach Rücksprache und Genehmigung des Sachwalters erfolgten, ergibt sich unter anderem auch aus dem Bericht des Sachwalters vom 13.6.1996, ON 36: *„Wie bereits berichtet, werden Zahlungen nur mehr nach Rücksprache und Genehmigung mit dem Sachwalter freigegeben, wobei nur mehr Zug-um-Zug-Geschäfte erfüllt werden und Bestellungen und Materialeinkäufe auf ein Minimum gesenkt werden.“*

Die Überwachung des Ausgleiches wurde erst mit Beschluss vom1996 eingestellt. Am1996 wurde das Konkursverfahren eröffnet.

Die Überwachung durch den Sachwalter soll eine zweckmäßige Verwendung der vorhandenen und erarbeiteten Mittel zur Befriedigung der Gläubiger und eine Sanierung des Schuldners bewirken, der erst nach Beendigung der Überwachung über das Vermögen wieder frei und selbständig verfügen kann. Auch das Nachverfahren bis zur Einstellung der Überwachung ist noch ein Teil des Ausgleichsverfahrens und die Verfügungsbeschränkungen dauern fort. Im vorliegenden Fall trat durch die Aufhebung des Ausgleichsverfahrens keinerlei Änderung im internen Ablauf der Vermögensverwaltung ein, nach wie vor bedurften sämtliche Zahlungen der Freigabe durch den Sachwalter. Dies ergibt sich unter anderem auch aus zahlreichen Berichten des Sachwalters (20.3.1996, 10.4.1996, 17.4.1996, 6.5.1996, 21.5.1996, 13.6.1996, 2.7.1996 und 8.8.1996) und aus dem auszugsweise beigelegten Schriftverkehr. Der Sachwalter hat die Geldgebarung wie bisher durchgeführt und es war erforderlich, dass bei jeder Zahlung beim Sachwalter um Freigabe angesucht werden musste. Aus dem Schriftverkehr ergibt sich auch, dass sämtliche anstehenden Zahlungen dem Sachwalter bekannt gegeben wurden und dieser dann die Verteilung vorgenommen bzw. die Freigabe erteilt hat oder nicht. Da somit jegliche Zahlung von der Freigabe durch den Sachwalter abhängig war, ergibt sich, dass der Berufungswerber nicht zur Haftung herangezogen werden kann.

Schließlich ergab sich jedoch, dass ausreichende Mittel zur Entrichtung der Abgaben nicht vorhanden waren.

Voraussetzung für die persönliche Inanspruchnahme des Geschäftsführers durch die Abgabenbehörde ist eine schuldhafte Pflichtverletzung, die die Uneinbringlichkeit der Abgaben verursacht hat. Eine schuldhafte Pflichtverletzung des Berufungswerbers liegt jedoch nicht vor. Der Berufungswerber hat an der Uneinbringlichkeit der Abgaben kein Verschulden.

Die Abgabenschuldigkeiten wurden im angeführten Zeitraum auch nicht in geringerem Ausmaß bezahlt wie die sonstigen Verbindlichkeiten. Zu einer vorrangigen Befriedigung anderer Gläubiger ist es nicht gekommen. Hiezu werden die aufgrund der noch vorhandenen Unterlagen erstellten Musteraufstellungen im Rahmen der Inanspruchnahme für eine allfällige sozialversicherungsrechtliche Haftung für den Zeitraum März 1996 bis Juli 1996 vorgelegt.

Beweis: Vernehmung des Berufungswerbers

Vernehmung H., Buchhalterin, Adresse1

Vernehmung W., Buchprüfer und Steuerberater, Adresse2

Vernehmung des Ausgleichs-/Sach- und Masseverwalters RA Dr. M., Adresse3

Akt des Landesgerichtes Innsbruck ...Sa...

Akt des Landesgerichtes Innsbruck ...S... "

1.4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2007 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge. Im Begründungsteil stellte das Finanzamt nach Zitierung der Bestimmungen der §§ 9 Abs. 1 und 80 Abs. 1 BAO fest, aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass im haftungsgegenständlichen Zeitraum durchschnittlich 1,54% der Verbindlichkeiten der GmbH beglichen worden seien. Da in diesem Zeitraum keine Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden seien, sei von einer Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß von 1,54% auszugehen. Mit Ausnahme der vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommenen Lohnsteuer sei somit die Haftung auf 1,54% der Abgabenschuldigkeiten einzuschränken.

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG habe der Arbeitgeber, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht zur Zahlung des vollen Arbeitslohnes ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Betrag zu berechnen und einzubehalten. Aus den vom Bw. vorgelegten Aufstellungen sei ersichtlich, dass die Löhne „während des Haftungszeitraumes“ in voller Höhe ausbezahlt worden seien. Da die hierauf entfallende Lohnsteuer zwar gemeldet, aber nicht abgeführt worden sei, hafte der Bw. für die Lohnsteuerbeträge.

Dem Berufungsvorbringen, die Vermögensverwaltung sei dem Ausgleichsverwalter bzw. Sachwalter oblegen, sei zu entgegnen, dass der Bw. trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens seine zivil- und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit nicht verloren habe. Der Bw. sei daher ungeachtet der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens verpflichtet gewesen, aus dem von ihm verwalteten Vermögen der GmbH die Abgaben zu entrichten. Die Aufgaben des Ausgleichsverwalters bestünden nämlich grundsätzlich in einer Überwachungspflicht, nicht jedoch in einer Verpflichtung zur Vermögensverwaltung. Eine Ausnahme bestehe nur im Fall der Bestellung eines Sachwalters der Gläubiger, dem das Vermögen der GmbH übertragen wird (§ 62 AO) und wenn dem Ausgleichsschuldner die finanzielle Gebarung gemäß § 8 Abs. 2 letzter Satz AO entzogen und dem Ausgleichsverwalter übertragen wird. Im vorliegenden Streitfall sei zwar ein Ausgleichsverwalter bzw. Sachwalter bestellt worden, jedoch sei laut Gerichtsbeschluss vom 21.11.1995 über die Bestätigung des Ausgleichs die Überwachung ohne Vermögensübergabe erfolgt. Die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten sei daher dem Bw. oblegen.

In einer Beilage zur Berufungsvorentscheidung wurde die Haftungsschuld wie folgt berechnet:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in Euro	davon 1,54%
Umsatzsteuer	1/1996	15.3.1996	91.832,74	1.414,22
Umsatzsteuer	2/1996	15.4.1996	61.763,92	951,16
Umsatzsteuer	4/1996	17.6.1996	13.237,36	203,86
Dienstgeberbeitrag	2/1996	15.3.1996	2.484,18	38,26
Dienstgeberbeitrag	3/1996	15.4.1996	2.222,92	34,23

Dienstgeberbeitrag	4/1996	15.5.1996	2.481,85	38,22
Dienstgeberbeitrag	5/1996	17.6.1996	2.665,57	41,05
Dienstgeberbeitrag	6/1996	15.7.1996	2.200,75	33,89
Dienstgeberbeitrag	7/1996	16.8.1996	2.822,39	43,46
Dienstgeberzuschlag	2/1996	15.3.1996	292,58	4,51
Dienstgeberzuschlag	3/1996	15.4.1996	261,84	4,03
Dienstgeberzuschlag	4/1996	15.5.1996	292,29	4,50
Dienstgeberzuschlag	5/1996	17.6.1996	313,95	4,83
Dienstgeberzuschlag	6/1996	15.7.1996	259,22	3,99
Dienstgeberzuschlag	7/1996	16.8.1996	332,41	5,12
Pfändungsgebühr	1996	19.6.1996	1.566,68	24,13
Pfändungsgebühr	1996	5.7.1996	1.717,48	26,45
Barauslagenersatz	1996	5.7.1996	2,54	<u>0,04</u>
Zwischensumme				2.875,95
Lohnsteuer 2-7/1996				<u>39.532,14</u>
Summe				42.408,09

1.5. Mit Schreiben vom 12.12.2007 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Der Vorlageantrag enthielt kein Sachvorbringen, sondern lediglich Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

1.6. Mit Schreiben vom 5.2.2013 richtete der Unabhängige Finanzsenat an den steuerlichen Vertreter des Bw. folgenden Vorhalt:

„...Der Berufungswerber wurde mit Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18.12.2001 zur Geschäftsführerhaftung für Abgabenschulden der GmbH im Gesamtbetrag von 3.113.719 ATS (226.282,78 €) herangezogen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2007 wurde der dagegen erhobenen Berufung teilweise stattgegeben, indem die Haftung auf jene Teilbeträge der bei der erstschuldnerischen GmbH uneinbringlichen Abgaben eingeschränkt wurde, die bei Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes zu entrichten gewesen wären. Hinsichtlich der Lohnsteuer, die als Abfuhrabgabe nicht dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9 Tz 11d, mwN), wurde der Berufung keine Folge gegeben. Somit beläuft sich die Haftsumme laut Berufungsvorentscheidung auf 42.408,09 €.

Der Vorlageantrag enthält kein Sachvorbringen, das geeignet wäre, die Haftung des Berufungswerbers im Umfang der Berufungsvorentscheidung in Frage zu stellen. Auch nach der Aktenlage besteht der Haftungsausspruch laut Berufungsvorentscheidung zu Recht:

1.) Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt wurde, wird – im Unterschied zum Konkursverfahren – im Ausgleichsverfahren dem Ausgleichsschuldner bzw. dem gesetzlichen Vertreter die zivil- und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit nicht genommen, sie bleibt vielmehr grundsätzlich bestehen. Daher blieb der Berufungswerber trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens verpflichtet, aus dem von ihm verwalteten Vermögen der GmbH die Ab-

gaben zu entrichten. Die Aufgaben des Ausgleichsverwalters bestehen nämlich grundsätzlich in einer Überwachungspflicht, nicht jedoch in einer Verpflichtung zur Vermögensverwaltung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 136 f).

Eine Ausnahme besteht regelmäßig nur im Fall der Bestellung eines Sachwalters der Gläubiger, dem das Vermögen des Ausgleichsschuldners übertragen wird (§ 62 AO) und wenn dem Ausgleichsschuldner die finanzielle Gebarung gemäß § 8 Abs. 2 letzter Satz AO entzogen und dem Ausgleichsverwalter übertragen wird (vgl. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125; VwGH 6.3.1989, 88/15/0063).

Ein derartiger Ausnahmefall liegt hier nicht vor:

Zum einen hat sich die Ausgleichsschuldnerin bis zur Erfüllung des Ausgleichs der Überwachung durch Dr. M. als Sachwalter der Gläubiger **ohne** Vermögensübergabe unterworfen; eine Vermögensübertragung i. S. d. § 62 AO erfolgte somit nicht (vgl. Beilage 1, Beschluss LG Innsbruck v.11.1995, ...Sa...).

Zum anderen hat der Sachwalter die Kassengebarung der Ausgleichsschuldnerin nicht an sich gezogen, weil von der Ausgleichsschuldnerin nicht verlangt wurde, dass alle einlaufenden Gelder nur vom Sachwalter übernommen werden und vorkommende Zahlungen und andere Verpflichtungen nur von ihm zu leisten sind (§ 8 Abs. 2 letzter Satz AO).

In der Berufungsvorentscheidung wurde daher zutreffend die rechtliche Verpflichtung des Berufungswerbers zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben angenommen.

Der gegenteilige Standpunkt in der (von RA Dr. R. erhobenen) Berufung ist nicht berechtigt, weil der Sachwalter die Abgabentrachtung nicht an sich gezogen hat. Auf die diesbezüglichen Berichte des Sachwalters vom 19.3.1996, 10.4.1996 und 13.6.1996 wird hingewiesen (vgl. Beilagen 2, 3, 4).

Das Berufungsvorbringen, die Ausgleichsschuldnerin sei in ihren finanziellen Dispositionen insofern beschränkt gewesen, als Kontobewegungen über 50.000 ATS nur mit Zustimmung des Ausgleichsverwalters erfolgen hätten können, trifft zwar zu. Aus diesem Umstand ist jedoch für den Berufungswerber nichts zu gewinnen, zumal er selbst nicht behauptet, er sei vom Sachwalter an einer zumindest anteiligen Abgabentrachtung (vgl. Berufungsvorentscheidung) gehindert worden. Was die Lohnsteuer betrifft, so ist nicht zu erkennen, weshalb es dem Berufungswerber nicht möglich gewesen wäre, Löhne nur in einer solchen Höhe auszus zahlen, dass die hierauf entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden hätte können (§ 78 Abs. 3 EStG).

Weiters bezieht sich die Berufung auf die Ausführungen des Sachwalters im Bericht vom 13.6.1996, wonach „*nur mehr Zug-um-Zug-Geschäfte erfüllt werden und Bestellungen und Materialeinkäufe auf ein Minimum gesenkt werden*“. Inwiefern sich aus dieser Beschränkung, die sich offensichtlich auf die operative Geschäftstätigkeit der Ausgleichsschuldnerin bezieht, ein Entlastungsgrund für den Berufungswerber ergeben soll, ist nicht nachvollziehbar.

2.) Was die dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegenden Abgaben (U, DB, DZ) betrifft, so wurde in der Berufung behauptet, dass Abgabenschuldigkeiten nicht in geringerem Ausmaß als sonstige Verbindlichkeiten bezahlt worden seien. Zu einer vorrangigen Befriedigung anderer Gläubiger sei es nicht gekommen.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung (unter Bezugnahme auf die der Berufung angeschlossenen Aufstellungen) ausgeführt wurde, ist dieses Vorbringen unzutreffend, weil im Zeitraum, in welchem die haftungsgegenständlichen Abgaben fällig wurden (15.3.1996 bis 16.8.1996), überhaupt keine Zahlungen an das Finanzamt geleistet wurden, während Löhne ausbezahlt und auch andere Verbindlichkeiten zumindest teilweise bedient wurden.

3.) Wie bereits oben erwähnt, ist die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen. Hinsichtlich dieser Abgabe ging die Verpflichtung des Berufungswerbers über das Gebot der gleichmäßigen Behandlung aller Schulden hinaus. Die Nichtentrichtung kann im

Hinblick auf § 78 Abs. 3 EStG nicht mit dem Fehlen der erforderlichen Mittel gerechtfertigt werden. Reichten die zur Verfügung gestandenen Mittel nicht auch für die Entrichtung der auf die ausbezahlten Löhne entfallenden Lohnsteuer aus, hätte nur ein entsprechend niedrigerer Betrag zur Auszahlung gebracht werden dürfen, sodass die davon einbehaltene Lohnsteuer auch abgeführt werden hätte können. Da die auf ausbezahlte Löhne entfallende Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wurde, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der erstschuldnerischen Gesellschaft – von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Berufungswerbers auszugehen (vgl. z. B. VwGH 25.3.2003, 97/14/0164; Ritz BAO⁴, § 9 Tz 11d).

4.) Abschließend wird noch um Mitteilung ersucht, ob die im Vorlageantrag gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht bleiben oder aus verfahrensökonomischen Gründen zurückgezogen werden. Für diesen Fall würde eine teilweise Stattgabe der Berufung im Umfang der Berufungsvorentscheidung ins Auge gefasst....“

1.7. Als Reaktion auf diesen Vorhalt zog der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 19.9.2013 die im Vorlageantrag gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung ohne weiteres Sachvorbringen zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. 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 eingebracht 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.

2.2. Voraussetzung für die Vertreterhaftung nach § 9 Abs. 1 BAO sind eine Abgabenerforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenerforderung, eine Pflichtverletzung des Vertreters, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit.

Unstrittig ist das Bestehen der haftungsgegenständlichen Abgabenerforderungen, deren Uneinbringlichkeit bei der erstschuldnerischen GmbH sowie die Vertreterstellung des Bw. im Zeitraum, in welchem die Abgaben fällig wurden (vgl. Beilage zur BVE).

2.3. Den Geschäftsführer einer Gesellschaft, deren Abgaben nicht entrichtet wurden und uneinbringlich geworden sind, trifft im Haftungsverfahren die Obliegenheit darzulegen, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig

entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. Im Fall des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; VwGH 9.7.1997, 94/13/0281; VwGH 29.5.1996, 95/13/0236). Da § 9 BAO keine bestimmte Schuldform fordert, genügt für die Haftungsinanspruchnahme auch leichte Fahrlässigkeit (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

2.4. Der Bw. bestreitet ein Verschulden am Abgabenausfall unter dem Gesichtspunkt, dass sich die erstschuldnerische GmbH bis zur Ausgleichserfüllung der Überwachung durch einen Sachwalter der Gläubiger unterworfen hat, die mit dem eingangs erwähnten Gerichtsbeschluss vom 21.11.1995 angeordnet und mit Beschluss vom 13.8.1996 eingestellt wurde.

Wie dazu bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt wurde, wird im Gegensatz zum Konkursverfahren im Ausgleichsverfahren dem Ausgleichsschuldner bzw. dem gesetzlichen Vertreter die zivil- und prozessrechtliche Handlungsfähigkeit nicht genommen, sie bleibt vielmehr grundsätzlich bestehen. Daher bleibt der gesetzliche Vertreter des Ausgleichsschuldners trotz Eröffnung des Ausgleichsverfahrens verpflichtet, aus dem von ihm verwalteten Vermögen der GmbH die Abgaben zu entrichten. Die Aufgaben des Ausgleichsverwalters bestehen nämlich grundsätzlich in einer Überwachungspflicht, nicht jedoch in einer Verpflichtung zur Vermögensverwaltung (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 136 f).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht eine Ausnahme regelmäßig nur im Fall der Bestellung eines Sachwalters der Gläubiger, dem das Vermögen des Ausgleichsschuldners übertragen wird (§ 62 AO) und wenn dem Ausgleichsschuldner die finanzielle Gebarung gemäß § 8 Abs. 2 letzter Satz AO entzogen und dem Ausgleichsverwalter übertragen wird (vgl. VwGH 30.3.2006, 2003/15/0125; VwGH 6.3.1989, 88/15/0063).

Wird die Ausgleichserfüllung durch einen Sachwalter der Gläubiger überwacht, so dauern die Verfügungsbeschränkungen nach § 3 Abs. 2 und § 8 Abs. 2 und 3 AO fort. Die dort vorgesehenen Rechte des Ausgleichsverwalters kommen dem Sachwalter zu (§ 59 Abs. 2 AO).

Im vorliegenden Berufungsfall wurde dem Sachwalter weder das Vermögen der Ausgleichsschuldnerin übertragen noch der Ausgleichsschuldnerin die finanzielle Gebarung entzogen und dem Sachwalter übertragen, weil von der Ausgleichsschuldnerin nicht verlangt wurde, dass alle einlaufenden Gelder nur vom Sachwalter übernommen werden und vorkommende Zahlungen und andere Verpflichtungen nur von ihm zu leisten sind.

Wie aus dem Bericht des Ausgleichsverwalters vom 30.8.1995 hervorgeht, war die Ausgleichsschuldnerin in ihren finanziellen Dispositionen insofern beschränkt, als jede Kontobewegung über 50.000 ATS nur mit Zustimmung und nach Rücksprache mit dem Ausgleichsverwalter

vorgenommen werden durfte. Dem weiteren Bericht vom 13.6.1996 lässt sich entnehmen, dass Zahlungen nur mehr nach Rücksprache mit dem Sachwalter freigegeben wurden, wobei nur mehr Zug-um-Zug-Geschäfte erfüllt und Bestellungen und Materialeinkäufe auf ein Minimum gesenkt wurden.

Mit diesen Beschränkungen wird kein mangelndes Verschulden des Bw. am Abgabenausfall dargetan, weil kein Anhaltspunkt dafür besteht, dass eine zumindest anteilige Entrichtung der dem Gleichbehandlungsgebot unterliegenden Abgaben am Ausgleichsverwalter bzw. Sachwalter gescheitert sei. Wenn vom Bw. ab einem nicht näher präzisierten Zeitpunkt nur mehr Zug-Um-Zug-Geschäfte erfüllt wurden, so stellt dies eine Privilegierung bestimmter Gläubiger und damit eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes dar (vgl. Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 11a, mwN). Was die haftungsgegenständliche Lohnsteuer betrifft, so ist nicht zu erkennen, warum es dem Bw. ungeachtet einer Überwachung durch den Sachwalter nicht möglich gewesen wäre, entsprechend der sich aus § 78 Abs. 3 EStG ergebenden Verpflichtung Löhne nur in einer solchen Höhe auszubezahlen, dass die hierauf entfallende Lohnsteuer einbehalten und abgeführt werden hätte können.

Die über die vorgenannten Beschränkungen hinausgehende Behauptung in der Berufung, der Ausgleichsverwalter bzw. Sachwalter habe „die Geldgebarung...durchgeführt“ und „die Verteilung der Zahlungen dann ordnungsgemäß vorgenommen“, widerspricht der Aktenlage.

2.5. In der Berufung wird weiters vorgebracht, dass keine ausreichenden Mittel zur Abgabentrückstellung vorhanden gewesen seien; die Abgabenschulden seien nicht schlechter als andere Verbindlichkeiten behandelt worden.

Dazu ist festzustellen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Vertreter für nicht entrichtete Abgaben des Vertretenen auch dann haftet, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten des Vertretenen nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er die Abgabenschulden im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als bei anteiliger Verwendung der vorhandenen Mittel für die Begleichung aller Verbindlichkeiten. Auf dem Vertreter lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote und des Betrages, der bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen der Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (vgl. VwGH 24.1.2013, 2012/16/0100; VwGH 18.4.2012, 2011/16/0186; Ritz, BAO⁴, § 9, Tz 27).

Der Bw. hat die dem Gleichbehandlungsgrundsatz unterliegenden Abgabenschulden nicht anteilig getilgt, sondern im haftungsgegenständlichen Zeitraum vom 15.3.1996 (Fälligkeit der Umsatzsteuer 1/1996 und der Lohnabgaben 2/1996) bis zur Konkurseröffnung am1996 überhaupt keine Zahlungen an das Finanzamt geleistet, während Löhne ausbezahlt und andere Verbindlichkeiten zumindest teilweise bedient wurden. Dazu wurde in der Berufungsvorent-

scheidung die auf diesbezügliche Aufstellungen des Bw. gestützte Feststellung getroffen, dass die übrigen Gesellschaftsgläubiger im Ausmaß von durchschnittlich 1,54 % bedient worden seien, der Abgabengläubiger also insoweit benachteiligt worden sei. Da diese unter Zuhilfenahme einer monatsweisen Globalbetrachtung aller Verbindlichkeiten und der hierauf geleisteten Zahlungen getroffene Feststellung des Finanzamtes unwidersprochen geblieben ist, sieht sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, von dem in der Berufungsvorentscheidung eingenommenen Standpunkt abzugehen. Hinsichtlich der Lohnsteuer wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den Vorhalt vom 5.2.2013 (Punkt 3) verwiesen.

2.6. Zu den in der Berufung gestellten Beweisanträgen wird angemerkt, dass ein nach § 183 Abs. 3 BAO beachtlicher Beweis Antrag ein ausreichend präzisiertes Beweisthema anzugeben hat (vgl. VwGH 26.6.2007, 2006/13/0086). Da die Angabe eines derartigen Beweisthemas in den vorliegenden Beweisanträgen fehlte, war nicht zu erkennen, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch die angebotenen Beweismittel erwiesen werden sollte. Somit war diesen Anträgen nicht zu entsprechen (vgl. VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

2.7. Die Geltendmachung der Haftung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Geltendmachung der Haftung stellt die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstellt. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist. Der Bw. war im haftungsrelevanten Zeitraum alleiniger Vertreter der GmbH und damit der einzig in Betracht kommende Haftungspflichtige. Gründe, welche die Abgabeneinbringung im Haftungswege unbillig erscheinen ließen, wurden vom Bw. nicht dargelegt und sind derartige Umstände auch nicht erkennbar.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Oktober 2013