

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Georg Lugert, Bahnhofstraße 3, 3390 Melk, über die Beschwerde vom 17. April 2018 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten vom 14. März 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der Haftungsbetrag wird von 13.728,63 € um 6.505,17 € auf den Betrag von 7.223,46 € vermindert und schlüsselt sich nunmehr wie folgt auf.

Abgabenschuld	aushaftender Betrag in €	Fälligkeit	Gläubiger-befriedigung	Angepasster Betrag
Umsatzsteuer 2015	382,10	15.02.2016	2,23 %	8,50
Umsatzsteuer 11/2015	19.631,47	15.01.2016	2,69 %	528,10
Umsatzsteuer 12/2015	19.403,17	15.02.2016	2,23 %	423,70
Lohnsteuer 2014	2.234,95	15.01.2015	--	2.234,95
Lohnsteuer 2015	2.234,95	15.01.2016	--	2.234,95
Lohnsteuer 1/2016	1.180,24	15.02.2016	--	1.180,26
Körperschaftsteuer 1-3/2016	250,00	15.02.2016	2,23 %	5,60
Kammerumlage 10-12/2015	310,55	15.02.2016	2,23 %	9,90
Dienstgeberbeitrag 2013	243,00	15.01.2014	100 %	243,00
Dienstgeberbeitrag 2014	279,37	15.01.2015	100 %	279,37

Dienstgeberbeitrag 2015	279,37	15.01.2016	2,69 %	7,50
Dienstgeberbeitrag 01/2016	844,90	15.02.2016	2,23 %	18,80
Zuschlag zum DB 2013	21,60	15.01.2014	100 %	21,60
Zuschlag zum DB 2014	24,83	15.01.2015	100 %	24,83
Zuschlag zum DB 2015	24,83	15.01.2016	2,69 %	0,70
Zuschlag zum DB 01/2016	75,10	15.02.2016	2,23 %	1,70
Summe	47.420,36			7.223,46

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.07.2020 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bislang zuständig gewesenen Gerichtsabteilung zum Stichtag 01.10.2020 abgenommen, da die Gerichtsabteilung infolge Versetzung des Richters in den Ruhestand unbesetzt ist, und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

Mit Schreiben vom 23.11.2017 informierte das Finanzamt den Beschwerdeführer von der beabsichtigten Geltendmachung der Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma ***A*** GmbH laut beigelegter Rückstandsaufgliederung.

Mit Schreiben vom 30.01.2018 legte der rechtliche Vertreter des Beschwerdeführers dar, dass im beschwerdegegenständlichen Zeitraum drei Bauvorhaben, die relativ kurz vor der Fertigstellung gestanden seien, mit Hochdruck behandelt worden seien. Die Finanzierung dieser Vorhaben sei so geregelt gewesen, dass die Beträge zur Fertigstellung in Form entsprechender Garantien sichergestellt gewesen wären, die Abrufung der jeweiligen Teilbeträge jedoch vom Nachweis eines gewissen Baufortschrittes abhängig gewesen wäre. Es sei zu Vorausleistungen des Betriebes bzw. andererseits zu Vorauszahlungen des Bauherrn gekommen, wobei sich diese beiden Beträge stets aufgehoben bzw. ausgeglichen hätten. Grundsätzlich hätte jeder Baustopp zu einer enormen Schadenersatzforderung geführt bzw. zu

einem Überhang der Leistung oder der Zahlung.

Dies würde nichts anderes bedeuten, als dass Leistungen und Zahlungen zur Fertigstellung dieses Bauvorhabens sich stets ausgeglichen hätten und als Zug-um-Zug Leistungen bzw. Zug-um-Zug Zahlungen zu qualifizieren seien.

Vorauszahlungen von Kunden oder des Bauführers seien dafür verwendet worden, um wiederum Vorauszahlungen bei Lieferanten vorzunehmen, um Material einzukaufen, dessen Lieferung und Beistellung durch die Vorausleistungen des Bauherrn ermöglicht worden seien. Konkret bedeute dies, dass Zahlungen und Leistungen strikt voneinander abhängig gewesen wären. Wäre eine Leistung und eine Zahlung nicht erbracht worden, hätte dies einerseits strafgerichtliche Tatbestände verwirklicht bzw. andererseits Schadenersatzverbindlichkeiten bedungen.

Es habe große Anstrengungen seitens des Beschwerdeführers bedurft, um Bauherrn zu diesen Vorauszahlungen zu bewegen bzw. dazu zu bewegen, Mittel aus Garantien freizugeben, um es der Primärschuldnerin zu ermöglichen, damit Baumaterialien anzuschaffen und Löhne zu bezahlen.

Im Jänner 2016 seien die Lohnzahlungen eingestellt worden, da die vorausbezahlten – nicht einmal abgerechneten Materiallieferungen jedenfalls den Vorzug genossen hätten, da dem Beschwerdeführer andernfalls der Vorwurf gemacht worden wäre, er hätte die Geldgeber, die zweckgewidmete Beträge vorweg zur Verfügung gestellt hätten, betrügerisch geschädigt. Für jeden einzelnen Betrag, der aus den folgenden Aufzeichnungen ablesbar sei, könnte der Nachweis der Vorauszahlung, Zug-um-Zug Zahlung bzw. Zug-um-Zug Leistung erbracht werden. Der Zeitraum von 15.12.2015 bis 15.03.2016 sei dadurch gekennzeichnet, dass der Großteil der Vorausleistungen und Vorauszahlungen in diesen Zeitraum gefallen sei, da gerade in diesem Zeitraum verstärkte Bemühungen gesetzt worden seien, diese Fertigstellungsarbeiten durchzuführen. Im Zeitraum 15.01. bis 15.02. und vom 15.02. bis 15.03. seien diese Leistungen spürbar zurückgegangen und hätten kleine bis kleinste Finalarbeiten zum Gegenstand.

Mit 15.12.2015 sei die erste unausgeglichene Forderungen des Finanzamtes entstanden und offen geblieben. Umgekehrt sei am 16.12.2015 die Zahlung von 16.836,73 € an das Finanzamt gerichtet worden, wo hingegen in diesem Zeitabschnitt von 15.12. bis 15.01.2016 der erste Zahlungsrückstand an Umsatzsteuer in Höhe von 25.932,51 € fällig geworden sei.

Beispielsweise werde auf die Rechnung der Firma ***B*** vom 12.02.2016 oder der Firma ***C*** vom 20.01.2016 verwiesen, die beide als Vorauszahlungen bezahlt werden mussten, um die Lieferung der Materialien zu erwirken. Mit diesen Vorauszahlungen sei der Stand der Verbindlichkeiten und des Vermögens stets gleich geblieben und für die Gläubigerschaft kein Nachteil entstanden, jedoch ein großer Vorteil dadurch, dass Schadenersatzforderungen vermieden worden seien, um die Summe der Verbindlichkeiten im folgenden Insolvenzverfahren geringer zu halten.

Ausdrücklich werde nochmals darauf verwiesen, dass in Ansehung jeder der größeren Zahlungen die Vorausleistung bzw. die Vorauszahlung nachgewiesen werden könne, woraus sich die Zug-um-Zug Eigenschaft ergeben würde.

In der ersten Beobachtungsperiode von 15.12. bis 15.01.2016 sei der Betrag von 238.797,16 € ausgegeben worden, in der zweiten Periode bis 15.02.2016 der Betrag von 11.497,62 € und in der dritten Periode bis 15.03.2016 der Betrag von 9.471,33 €, womit Gläubiger befriedigt worden seien, die jedoch alle unter dem Aspekt zu betrachten seien, dass die zur Befriedigung der Gläubiger dienenden Beträge in diesem Zeitraum vereinnahmt worden seien.

Für die jeweiligen Zeitperioden seien Verhältnisrechnungen angestellt worden, wobei diese aufgrund der Fälligkeiten des Finanzamtes jeweils zum 15. eines jeden Monats angestellt worden seien. Aus einem diesbezüglichen Aktenvermerk der Kanzlei des rechtlichen Vertreters gehe hervor, dass sich für die erste Periode eine Befriedigungsquote für das Finanzamt von 39,37 % ergeben würde, während die restlichen Gläubiger mit einer Quote von 34,80 % bedient worden seien. Für die zweite Periode würde sich für die allgemeinen Gläubiger eine Quote von 2,69 % ergeben, wobei das Finanzamt keine Quote erhalten habe. Für die dritte Periode würde sich eine Quote von 2,23 % ergeben, gegenüber dem Finanzamt eine Quote von 0 %.

Bei Betrachtung des Gesamtzeitraumes würde sich ergeben, dass das Finanzamt noch immer geringfügig begünstigt worden sei und somit mehr als jeder der Gläubigerschaft erhalten habe. Die Folgeperioden von 15.03. bis 15.04. bzw. von 15.04. bis 15.05. seien in die Kalkulation nicht einbezogen worden, weil es auf dem Bankkonto keinerlei Bewegungen mehr gegeben habe und die Bewegungen, die jeweils mit 10,00 € zu beobachten gewesen wären, Rückbuchungen von Verfügungen bedeuten würden.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung möge berücksichtigt werden, dass der Beschwerdeführer derzeit aufgrund seiner Erkrankung eine monatliche Vorauspension aus der Invalidität erhalte.

Allfällige Forderungen des Finanzamtes würden daher dazu führen, dass über das Vermögen des Beschwerdeführers das Konkursverfahren eröffnet werden müsste. Es würde ein Nettoeinkommen von 1.200,00 € verbleiben, woraus sich schon ergeben würde, dass die Geltendmachung der Haftung die Grundsätze von Billigkeit und Zweckmäßigkeit verletzen würde.

Dem Schriftsatz angeschlossen waren der Kontoauszug der Bankinstitut, eine Zusammenstellung von Zahlungen und Eingängen des Kontos der Bankinstitut, das Anmeldeverzeichnis im Insolvenzverfahren der Primärschuldnerin, ein Aktenvermerk vom 22.01.2018, Kassabuchaufzeichnungen betreffend Jänner und Februar 2016 sowie eine Zusammenstellung der Kontozu- und Abflüsse bezogen auf fünf Perioden vom 15.12. bis 15.05.2016.

Mit **Haftungsbescheid vom 14.03.2018** machte das Finanzamt die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 13.728,63 € geltend. Die Abgaben wurden wie folgt aufgeschlüsselt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
------------	----------	----------------

Umsatzsteuer	2015	10,28
Umsatzsteuer	11/2015	6.831,75
Umsatzsteuer	12/2015	521,95
Lohnsteuer	2014	2.234,95
Lohnsteuer	2015	2.234,95
Lohnsteuer	1/2016	1.180,26
Körperschaftsteuer	01-03/2016	6,73
Kammerumlage	10-12/2015	8,35
Dienstgeberbeitrag	2013	243,00
Dienstgeberbeitrag	2014	279,37
Dienstgeberbetrag	2015	97,22
Dienstgeberbeitrag	01/2016	22,73
Zuschlag zum DB	2013	21,60
Zuschlag zum DB	2014	24,83
Zuschlag zum DB	2015	8,64
Zuschlag zum DB	01/2016	20,02
Summe		13.728,63

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass in der Periode 16.12.2015-15.01.2016 die Fälligkeit der noch aushaftenden Umsatzsteuer 11/2015 von 19.631,00 (15.01.2016) begründet sei. Es sei auch richtig, dass am 17.12.2015 eine Zahlung iHv 16.836,73 € eingelangt sei. Mit dieser Zahlung sei jedoch weisungsgemäß die Umsatzsteuer 10/2015 in Höhe von 16.836,73 € abgedeckt worden. Dieser Zahlungseingang könne daher nicht zum Beweis für die Gläubigergleichbehandlung für eine Abgabe, die erst einen Monat später ihre Fälligkeit begründet habe, herangezogen werden.

Festgehalten werde vielmehr, dass der letzte Zahlungseingang am Finanzamtskonto am 04.01.2016 zu verzeichnen gewesen wäre und mit dieser Zahlung weisungsgemäß die Lohnabgaben 12/2015 iHv 2.390,58 € abgedeckt worden seien. Somit stehe fest, dass für die

Abgaben mit Fälligkeit 15.01.2016, 15.02.2016 und 15.03.2016 keine Zahlungen an das Finanzamt geleistet worden seien.

Da jedoch plausibel dargestellt worden sei, dass die restlichen Gläubiger

- mit 15.01.2016 mit einer Quote von 34,80 %
- mit 15.02.2016 mit einer Quote von 2,69 % und
- mit 15.03.2016 mit einer Quote von 2,23 % befriedigt worden seien, seien die Haftungsbeträge von den Abgaben mit den angeführten Fälligkeiten auf diese Quoten einzuschränken.

Für die Abgaben, die ihre Fälligkeiten außerhalb dieser Fälligkeitstage begründet hätten, sowie für die aushaftende Lohnsteuer, bei der der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht gelten würde, wäre die Haftung für die vollen ausständigen Beträge auszusprechen.

In Zusammenhang mit der Ermessensentscheidung wurde mit Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass derzeit von einer gänzlichen Uneinbringlichkeit der Haftungsschuld nicht ausgegangen werden könne.

Dem Bescheid wurden Kopien des Umsatzsteuerbescheides 2015, des Körperschaftsteuerbescheides 2016 und des Berichtes über die Lohnsteuerprüfung vom 06.06.2016 inkl. Abgabenbescheide beigelegt.

In der **Beschwerde vom 17.04.2018** wurde ausgeführt, dass das Finanzamt nunmehr einen Kunstdreh zu machen versuche, in dem es eine Verschiebung der Zeitperioden um einen Tag durchgeführt habe und dabei zu Lasten des Beschwerdeführers nicht fällige Forderungen in die Abrechnung einbezogen habe bzw. die Zahlung vom 15.12.2015 außer Ansatz gelassen hätte, in dem diese Forderung und gleichzeitig diese Zahlung überhaupt nicht berücksichtigt worden seien. Tatsache sei, dass die Umsatzsteuerforderung für November 2015 am 15.01.2016 fällig geworden sei, jedoch zur Zeitperiode vom 15.12. 2015 bis 14.01.2016 hinzugerechnet werde, in welcher die in der weiteren Folge vom Finanzamt angewendete Befriedigungsquote von 34,80 % zugunsten der Gläubiger stattgefunden habe. Dass das Finanzamt noch am 15.12.2015 eine Befriedigungsquote von 39,37 % erfahren habe, werde nicht berücksichtigt. Tatsache sei es daher, dass die Umsatzsteuerforderung vom November 2015, welche am 15.01.2016 zur Zahlung fällig geworden sei, in die zweite Abrechnungsperiode mit der Befriedigungsquote 2,69 % zu rechnen sei. Eine nicht fällige Forderung könne nicht in eine vorangehende Zeitperiode zurückbezogen werden.

Die Umsatzsteuerforderung für Dezember 2015 sowie die Umsatzsteuerforderung für 2015 generell mit der Fälligkeit per 15.02.2016 könne daher wiederum nicht in die zweite Periode mit der Befriedigungsquote von 2,69 % eingerechnet werden, sondern würde in die dritte Quote mit 2,23 % fallen.

Das gleiche Argument gelte auch für alle folgenden Steuerforderungen an Lohnsteuer, Körperschaftsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, insoweit diese Forderungen des Finanzamtes per 15.01. und per 15.02.2016 fällig geworden seien.

Die Rückstandsaufgliederung, welche zum Haftungsbescheid vom Finanzamt vorgelegt worden

sei, kenne Forderungen

mit der Fälligkeit per 15.02.2016 von 22.445,99 €

mit der Fälligkeit per 15.01.2016 von 22.170,62 €

und mit anderen Fälligkeiten von 2.803,75 €.

Die 2,23 %ige Quote zu Fälligkeitstermin per 15.02.2016 würde einen Betrag von 500,55 € ergeben, die 2,69 %ige Quote zum Fälligkeitstermin per 15.01.2016 einen Betrag von 596,39 € und die Restforderungen mit früheren Fälligkeiten würden einen Betrag von 2.803,75 € ergeben.

Die Geschäftsführerzeit des Beschwerdeführers sei dadurch gekennzeichnet, dass er im Jahr 2014 einen Schlaganfall erlitten habe, von dem er sich bis heute nicht erholt habe. Die Folgen dieses Schlaganfalles seien solche, dass der Beschwerdeführer seit diesem Zeitpunkt arbeitsunfähig sei und deshalb auch eine Vorauspension aus der Invalidität genieße.

Wenngleich diese Krankheitsfolgen erst relativ spät von der Sozialversicherung zum Anlass der Gewährung der Vorauspension anerkannt worden seien, könne kein Zweifel daran bestehen, dass diese Folgen seit dem Schlaganfall aufgetreten seien und den Geschäftsführer praktisch handlungs-, geschäfts- und entscheidungsunfähig gemacht hätten. Der Zeitraum der Geschäftsführung des Beschwerdeführers seit 24.10.2013 bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens am x.2016 wären in diesen zwei Jahren dadurch gekennzeichnet gewesen, dass die Geschäfte ausgelaufen seien, Aufträge mehr schlecht als recht abgeschlossen und erledigt worden seien und ansonsten die Gesellschaft einen vorbezeichneten Weg genommen habe. Es habe zwar immer wieder die Hoffnung der beteiligten Personen einschließlich des Beschwerdeführers bestanden, dass sich der Krankheitszustand ändern würde, doch wäre dies leider bis zum heutigen Tag nicht der Fall. Zum Verständnis werde nochmals auf den Bezug der Vorauspension verwiesen.

In Zusammenhang mit dieser Erkrankung werde weiters darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer durch dieses Ereignis geschäfts- und entscheidungsunfähig geworden sei und in diesem Zeitraum praktisch keine Entscheidungen darüber treffen konnte, die insbesondere dem Geschäftsführer bis zuletzt verborgen bleibende Steuerverbindlichkeiten betroffen hätten. Alle Steuerverbindlichkeiten mit einem früheren Fälligkeitstag als der 15.01.2016 seien erst anlässlich einer Prüfung des Unternehmens anlässlich der Insolvenzeröffnung festgestellt und vorgeschrieben worden. Dieser Betrag von 2.803,75 € sei dem Geschäftsführer daher nicht bekannt gewesen und ihm nicht vorwerfbar, da er aufgrund seines Krankheitszustandes weder im Stande gewesen sei, diese Steuerforderungen zu kennen oder auch nur die Möglichkeit gehabt hätte, sie kennenzulernen. Das Unternehmen sei durch einen Steuerberater vertreten und betreut worden, sodass der Geschäftsführer alles Mögliche getan habe, um seinen Verpflichtungen nachzukommen.

Dieser Schuldausschließungsgrund würde auch jene Quotenforderungen des Finanzamtes betreffen, wie sie für die Fälligkeiten per 15.01.2016 bzw. 15.0.2016 errechnet worden seien. Es werden die Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, Aufhebung des

Haftungsbescheides bzw. in eventuelle auf Einschränkung des Haftungsbetrages auf 1.096,94 € gestellt.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 23.08.2018 wurde mit Schreiben vom 17.09.2018 bekanntgegeben, dass die medizinischen Unterlagen und Behandlungsergebnisse aus den Jahren 2016 und 2017 übermittelt würden, wobei sich auch im Jahr 2018 keine Änderung ergeben hätte. Der ausgehende Schlaganfall habe sich im Dezember 2015 ereignet und ab 2016 die körperliche Eignung des Geschäftsführers in Frage zu stellen gewesen sei. Die entsprechende Beeinträchtigung habe seit Dezember 2015 bestanden, es gäbe keine Sachwalterschaft. Die Aufgaben des Geschäftsführers seien in diesem Zeitraum gerichtsmäßig zwar vom Geschäftsführer wahrgenommen worden, er jedoch tatsächlich durch die Krankheit beeinträchtigt gewesen sei. Es habe sich um eine Reihe von Schlaganfällen gehandelt, die allesamt ambulant behandelt worden seien und nun zu der dauernden Arbeitsunfähigkeit geführt hätten. Die Höhe der zukünftigen Pension sei nicht abschätzbar, das vorweg bezahlte Rehageld unterliege Schwankungen und betrage monatlich ca. 2.000,00 €.

Dem Schriftsatz angeschlossen wurden die Bestätigung des Rehageldbezuges vom 04.04.2018, Schreiben von Dr. Arzt1 an die PVA NÖ vom 24.10.2016, vom 27.09.2016, vom 13.12.2017, Bestätigung von Arzt2 vom 02.06.2018 und vom 11.09.2018, Gutachten der PVA vom 04.03.2018.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24.10.2018** wurde die Beschwerde vom 17.04.2018 gegen den Haftungsbescheid vom 14.03.2018 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass aufgrund des abgeschlossenen Insolvenzverfahrens die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin einwandfrei gegeben sei. Dem Beschwerdevorbringen wurde entgegengehalten, dass die Umsatzsteuerforderung 11/2015 (fällig am 15.01.2016) noch aushaftend in Höhe von 19.631,47 € entsprechend der Berechnung des Beschwerdeführers in die Periode 16.12.2016 bis 15.01.2016 eingerechnet worden sei. Warum nun in der Beschwerdevorgebracht werde, dass diese Periode nur bis 14.01.2016 dauern solle, sei nicht nachvollziehbar. Die Zahlung von 17.12.2015 in Höhe von 16.836,73 € sei daher außer Ansatz gelassen worden, weil damit laut Verrechnungsweisung die Umsatzsteuer 10/2015 abgedeckt worden sei.

Laut Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 30.08.2018 hätte die zweite Periode den Zeitraum 16.01.2016 bis 15.02.2016 umfasst. Die Umsatzsteuerforderung 12/2015 sowie die Umsatzsteuerforderung 2015 mit Fälligkeit 15.02.2016 würden genau in diese Periode fallen und seien deshalb auf die vom Beschwerdeführer berechnete Quote von 2,69 € eingeschränkt worden.

Alle anderen Abgaben mit den Fälligkeitstagen 15.01. und 15.02.2016 seien entsprechen auf die vorgelegte Verhältnisrechnung vom 30.01.2018 eingeschränkt worden. Unter Verweis auf § 78 Abs. 3 EStG sei die Lohnsteuer nicht eingeschränkt worden.

In Zusammenhang mit der Krankheit des Beschwerdeführers wurde seitens des Finanzamtes auf § 80 Abs. 1 BAO iVm §§ 18 GmbH und die diesbezügliche Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Es sei nicht dargelegt worden, dass der Beschwerdeführer infolge schwerer Erkrankung daran gehindert gewesen wäre, die Geschäftsführerfunktion niederzulegen. In der Beschwerde sei behauptet worden, dass der Geschäftsführer bereits 2014 einen Schlaganfall erlitten hätte, von dem er sich bis heute nicht mehr erholt hätte. In weiterer Folge seien Unterlagen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass der Beschwerdeführer im Dezember 2015 einen „kleinen“ Schlaganfall erlitten hätte. Es sei zu keinem Klinikaufenthalt gekommen. Diese Unterlagen würden keine konkreten Anhaltspunkte dafür aufzeigen, dass der Beschwerdeführer infolge Handlungsunfähigkeit gehindert gewesen wäre, entweder die abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen oder die Geschäftsführertätigkeit niederzulegen. Die geschilderten körperlichen Einschränkungen würden zwar die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten erschweren, aber jedenfalls nicht die Niederlegung der Geschäftsführertätigkeit unmöglich machen.

Schließlich wurde in der Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen, dass bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend sei, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären, unabhängig davon, wann eine bescheidmäßige Festsetzung erfolgen würde.

Mit Schriftsatz vom 06.11.2018 brachte der rechtliche Vertreter des Beschwerdeführers den **Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht** ein. Der Haftungsbescheid werde seinem gesamten Inhalt nach angefochten, geltend gemacht würden unrichtige Tatsachenfeststellungen, Aktenwidrigkeit und unrichtige rechtliche Beurteilung. Begründend wurde das Beschwerdevorbringen wiederholt.

Mit **Vorlagebericht** vom 30.7.2019 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Rahmen der Stellungnahme wurde ausgeführt, dass unter Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 die Haftung für die Lohnsteuer zur Gänze bestehe. Die Umsatzsteuerforderung von November 2015 sei am 15.01.2016 zur Zahlung fällig gewesen. Erst zu (bzw. ab) diesem Zeitpunkt sei entscheidend, ob der Vertreter die Abgabenbehörde ungleich behandelt habe. Jene Mittel, welche dem Vertreter davor zur Tilgung von Forderungen anderer Gläubiger aufgewendet hätte, müssten daher unberücksichtigt bleiben. Der Beschwerde sei daher insofern stattzugeben, als die Umsatzsteuerforderung von November 2015 der Befriedigungsquote von 2,69 % zu unterziehen sei. Das gleiche gelte für den Zuschlag zum DB, welcher am 15.01.2016 fällig geworden sei. Die Abgabenforderungen, welche am 15.02.2016 fällig geworden seien, seien statt der Quote von 2,69 % jener von 2,23 % zu unterziehen.

In Zusammenhang mit dem Gesundheitszustand des Beschwerdeführers wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich sei, dass er handlungs-, geschäfts- und entscheidungsunfähig gewesen sei. Insbesondere gäbe es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Bestellung eines Erwachsenenvertreters notwendig wäre.

Am 03.03.2021 wurde von der zuständigen RichterIn folgendes Schreiben an den Beschwerdeführer gerichtet:

„Aufgrund der von Ihnen im bisherigen Verfahren vorgelegten Unterlagen in Zusammenhang mit dem Ausmaß der Befriedigung der Gläubiger ist davon auszugehen, dass

Fälligkeiten per 15.01.2016 im Ausmaß von 2,69 %,

Fälligkeiten per 15.02.2016 im Ausmaß 2,23 % und

alle Fälligkeiten davor im Ausmaß von 100 % befriedigt worden sind.

Auf die Sonderstellung der Lohnsteuer (§ 78 Abs. 3 EStG) wurde vom Finanzamt im Haftungsbescheid, in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht bereits ausführlich hingewiesen.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben gliedern sich nunmehr wie folgt auf:

Abgabenschuld	Aushaftender Betrag in €	Fälligkeit	Gläubiger-befriedigung	Angepasster Betrag
Umsatzsteuer 2015	382,10	15.02.2016	2,23 %	8,50
Umsatzsteuer 11/2015	19.631,47	15.01.2016	2,69 %	528,10
Umsatzsteuer 12/2015	19.403,17	15.02.2016	2,23 %	423,70
Lohnsteuer 2014	2.234,95	15.01.2015	--	2.234,95
Lohnsteuer 2015	2.234,95	15.01.2016	--	2.234,95
Lohnsteuer 1/2016	1.180,24	15.02.2016	--	1.180,26
Körperschaftsteuer 1-3/2016	250,00	15.02.2016	2,23 %	5,60
Kammerumlage 10-12/2015	310,55	15.02.2016	2,23 %	9,90
Dienstgeberbeitrag 2013	243,00	15.01.2014	100 %	243,00
Dienstgeberbeitrag 2014	279,37	15.01.2015	100 %	279,37
Dienstgeberbeitrag 2015	279,37	15.01.2016	2,69 %	7,50
Dienstgeberbeitrag 01/2016	844,90	15.02.2016	2,23 %	18,80
Zuschlag zum DB 2013	21,60	15.01.2014	100 %	21,60
Zuschlag zum DB 2014	24,83	15.01.2015	100 %	24,83

Zuschlag zum DB 2015	24,83	15.01.2016	2,69 %	0,70
Zuschlag zum DB 01/2016	75,10	15.02.2016	2,23 %	1,70
Summe	47.420,36			7.223,46

Was schließlich die Behauptung anlangt, Sie seien in Folge eines Schlaganfalles arbeitsunfähig gewesen, ist auf Folgendes hinzuweisen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 30.01.2003, 2000/15/0018, dargelegt, dass, ein Geschäftsführer, der behauptet, *„er sei etwa durch Krankheit an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert worden, so schließt dies ein Verschulden an der Verletzung seiner Pflichten nicht aus, da der Geschäftsführer - wie auch in anderen Fällen, in denen er nicht in der Lage ist, die Geschäftsführerfunktion ordnungsgemäß auszuüben bzw. die Umstände, welche zu der Behinderung führen, zu beseitigen - dazu verhalten ist, diese Funktion zurückzulegen. Welcher Zeitraum zwischen dem Erkennen der Behinderung bzw. der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen und dem Rücktritt haftungsrelevant ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (vgl. dazu Ritz, Bundesabgabenordnung, Rz 17 zu § 9 BAO und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).“*

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19. 9. 1989, 89/14/0115, Folgendes ausgesprochen: *„Eine Erkrankung des Vertreters, die zu seiner Handlungsunfähigkeit führt, bewirkt, dass ihm eine schuldhaft Pflichtenverletzung nicht angelastet werden kann; Handlungsunfähigkeit macht den Vertreter auch unfähig, seine Geschäftsführerfunktion niederzulegen.“*

Unbestritten ist gegenständlich, dass Sie seit Jahren an einer Erkrankung leiden. Es wurde jedoch nicht dargelegt, aus welchen entschuldbaren Gründen Sie unter diesen Umständen die Geschäftsführerfunktion nicht zurückgelegt haben. Dass Sie aus gesundheitlichen Gründen am Rücktritt von der Geschäftsführungsfunktion gehindert waren, lässt sich weder dem Beschwerdevorbringen noch den vorgelegten ärztlichen Attesten entnehmen.

Aus der Bestätigung des Psychotherapeuten Arzt2, den Attesten von Dr. Arzt1 und auch aus dem ärztlichen Gutachten der Pensionsversicherungsanstalt geht zwar hervor, dass Sie in Folge eines Zusammenbruches (Minor Stroke – Vorbote eines Schlaganfalles im Dezember 2015) arbeitsunfähig sind und waren, es liegen jedoch keine konkreten Anhaltspunkt für die Annahme vor, Sie wären infolge Handlungsunfähigkeit weder zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten noch zur Niederlegung der Geschäftsführerfunktion in der Lage gewesen.

In der Rechtfertigung vom 30. Jänner 2018 wurde Ihre Krankheit als Grund für die Nichterfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen nicht einmal angeführt. Vielmehr wurde detailliert dargelegt, welche wirtschaftliche und geschäftliche Motivationen dazu geführt haben, dass bestimmte (Zug-um-Zug)Zahlungen geleistet worden sind. Es wurde explizit darauf hingewiesen, dass im Zeitraum von 15.12.2015 bis 15.01.2016 verstärkte Bemühungen gesetzt

worden seien, Fertigstellungsarbeiten durchzuführen. Dass Sie in dieser Zeit in Ihrer Funktion als Geschäftsführer und somit Vertreter der Primärschuldnerin handlungsunfähig gewesen wäre, ist dieser Rechtfertigung nicht zu entnehmen.

Dass Ihnen der Rücktritt aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich gewesen sei, behaupten Sie selbst nicht. Für eine derartige Annahme bestehen auch sonst keine Anhaltspunkte. Somit besteht ein haftungsrelevantes Verschulden auch darin, dass Sie die Geschäftsführerfunktion bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens trotz erheblicher gesundheitlicher Einschränkungen nicht zurückgelegt haben.

Auf Grund des derzeitigen Ermittlungsstandes ist beabsichtigt, der gegenständlichen Beschwerde insofern teilweise stattzugeben, als die Haftungssumme auf den Betrag von 7.223,46 € eingeschränkt wird, und im Übrigen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Sie werden ersucht, dazu binnen drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens Stellung zu nehmen und insbesondere bekannt zu geben, ob der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht gehalten wird bzw. ob einem Verfahren iSd § 300 Abs. 1 BAO (Aufhebung des angefochtenen Haftungsbescheides und Erlassung eines neuen Haftungsbescheides hinsichtlich des Betrages von 7.223,46 € durch das Finanzamt) zugestimmt wird.“

Mit Schreiben vom 26.03.2021 wurde seitens des rechtlichen Vertreters darauf hingewiesen, dass die im Schreiben vom 03.03.2021 dargestellten Beträge teilweise nicht nachvollziehbar seien. Dies gelte für die Umsatzsteuer 1/2015, die im Haftungsbescheid des Finanzamtes mit einem Betrag von 6.831,75 € ausgewiesen sei, nunmehr mit dem Betrag von 19.631,47 €. Die Umsatzsteuer 12/2015 scheine im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes mit einem Betrag von 19.403,17 € auf, im Haftungsbescheid des Finanzamtes mit 521,95 €. Grundsätzlich werde wohl von den Haftungsbeträgen auszugehen sein, die im Haftungsbescheid ausgewiesen würden. Des weiteren bestehe eine Unklarheit des Vorhaltes darin, dass zwar gleichsam zuerkannt werde, dass Haftungsbeträge, deren Fälligkeit zum 15.01.2016 eintreten würde, im Ausmaß von 2,96 % und Haftungsbeträge, deren Fälligkeit am 15.02.2016 eintreten würde, im Ausmaß von 2,23 % zu berücksichtigen seien.

Das Gegenteil würde sich bei den ausgewiesene Beträgen für Lohnsteuer 2015 von 2.234,95 € mit Fälligkeit 15.01.2016 und für Lohnsteuer 1/2016 mit Fälligkeit 15.02.2016 ergeben, die ohne Berücksichtigung der Quotenkürzung als volle Beträge in den Haftungsbetrag eingestellt würden.

Bei Berücksichtigung dieser fehlerhaften Darstellung in der Abgabengliederung würde sich folgende Darstellung ergeben:

Abgabenart	Steuerbetrag	Quote	Betrag in Euro
Umsatzsteuer 2015	382,10	2,23	8,50

Umsatzsteuer 11/2015	6.831,75	2,69	183,77
Umsatzsteuer 12/2015	521,95	2,23	11,64
Lohnsteuer 2014	2.234,95	100	2.234,95
Lohnsteuer 2015	2.234,95	2,69	60,12
Lohnsteuer 1/2016	1.180,24	2,23	26,32
Körperschaftsteuer1-3/2016	250,00	2,23	5,60
Kammerumlage 10-12/2015	310,55	2,23	9,90
Dienstgeberbeitrag 2013	243,00	100	243,00
Dienstgeberbeitrag 2014	279,37	100	279,37
Dienstgeberbeitrag 2015	279,37	2,69	7,50
Dienstgeberbeitrag 1/2016	844,90	2,23	18,80
Zuschlag zum DB 2013	21,60	100	21,60
Zuschlag zum DB 2014	24,83	100	24,83
Zuschlag zum DB 2015	24,83	2,69	0,70
Zuschlag zum DB 1/2016	75,10	2,23	1,70
Theoretischer Haftungsbetrag			3.138,30

In Zusammenhang mit der Krankheit des Geschäftsführers und der damit zitierten Rechtsprechung (VwGH vom 30.01.2003, 2000/15/0018) wurde darauf hingewiesen, dass diese Begründung dann zutreffend sei, wenn der Geschäftsführer nicht durch seine Erkrankung auch daran gehindert sei, Rechtsbeistand zu suchen. Der Geschäftsführer sei durch seine Erkrankung nicht nur an der Ausübung der Geschäftsführung verhindert, sondern auch daran, seine Geschäftsführerfunktion zurückzulegen. Die Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion als solche sei letzten Endes nichts anderes als ein Akt der Geschäftsführung, da der Geschäftsführer in Stande sein müsse, dass er eine Geschäftsunfähigkeit erkenne und gemäß dieser Erkenntnis handeln könne. Bei der Erkrankung des Beschwerdeführers handle es sich aber um eine solche, die ihn damals auch daran gehindert habe, eine Geschäftsunfähigkeit zu erkennen. Diese Schlussfolgerung habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19.09.1989, 89/14/0115, gezogen. Eine derartige Erkrankung wäre beim Beschwerdeführer

vorgelegen. Es könne nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes sein, einen Gesundheits- oder Krankheitszustand eines Beschwerdeführers zu beurteilen.

Zusammenfassend sei jedenfalls festzuhalten, dass der vom Bundesfinanzgericht errechnete Haftungsbetrag von 7.223,46 € nicht richtig sei, da er einerseits quotenmäßige Kürzungen unterlasse und andererseits Steuerbeträge als Basis annehmen würde, die nicht den Gegenstand des Haftungsverfahrens gebildet hätten.

Der Beschwerdeführer habe sich der Mühe unterzogen, mit seiner Hausbank Kontakt auszunehmen und es wäre möglich, einen Betrag von 3.138,30 € zur Einzahlung zu bringen, wenn damit sämtliche Verbindlichkeiten des Beschwerdeführers aus dem gegenständlichen Verfahren errechnet wären.

Sollte das Bundesfinanzgericht dem theoretischen Haftungsbetrag von 3.138,30 € nicht folgen, werde vorgebracht, dass der Beschwerdeführer sehr wohl durch seine Krankheit auch daran gehindert gewesen wäre, seiner Verpflichtung nachzukommen, die Geschäftsführung abzugeben und werde angekündigt, dass eine diesbezügliche ärztliche Begutachtung vorgelegt werde. Es werde der Antrag gestellt, die Frist zur Vorlage eines derartigen Gutachtens mit 31.05.2021 zu setzen.

Mit Schreiben vom 11.05.2021 legte der rechtliche Vertreter des Beschwerdeführers ein nervenfachärztliches Attest des Dr. Arzt1 vom 07.05.2021 mit folgendem Wortlaut vor:

*„***Bf1*** steht bei mir seit 05.2016 in nervenfachärztlicher Begleitung. Seit 2013 ist er wegen schwerer Depressionen, Panikstörungen und einer Anfallserkrankung psychophysisch nicht mehr belastbar gewesen und ab 2015 völlig zusammengebrochen.*

Schwere Schlafstörungen (OSAS) und Blutdruckkrisen führten zu Angina pectoris und 12.2015 zu einem kleinen Schlaganfall (TiA).

Er benötigt laufend bzw. regelmäßige Medikationen, Einzelpsychotherapie und Facharztbegleitung. Aufgrund des fehlenden (beruflichen) Leistungskalküls wurde er vorzeitig pensioniert.“

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 17.05.2021 für den 07.06.2021 wurden dem Finanzamt die bisherigen Ermittlungsergebnisse (Schreiben des BFG vom 03.05.2021, Schreiben der beschwerdeführenden Partei vom 26.03.2021 und vom 11.05.2021) übermittelt.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 07.06.2021 wurde seitens der beschwerdeführenden Partei wiederholend dargelegt, dass der Beschwerdeführer in der Lage sei, einen Betrag von 3.138,30 € zu bezahlen. Der schlechte Gesundheitszustand müsse im Rahmen der Ermessensentscheidung nach § 20 BAO berücksichtigt werden. Derzeit beziehe er eine Pension in Höhe von 1.200,00 €, er habe keine Unterhaltspflichten und lebe gemeinsam mit seiner Gattin in einem Einfamilienhaus, das vermutlich im jeweiligen Hälfteeigentum stehe.

Seitens der Amtspartei wurde darauf hingewiesen, dass die vorgeschlagene Abschlagszahlung

allenfalls in einem dem Haftungsverfahren nachgelagerten Verfahren auf Entlassung aus der Gesamtschuld berücksichtigt werden könne.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Firma ***A*** GmbH wurde am ***Datum*** gegründet und unter der Firmenbuchnummer FNR in das Firmenbuch eingetragen. Der Beschwerdeführer war einziger Gesellschafter.

Mit Beschluss des Landesgerichtes ***LG*** vom x.2016 wurde über das Vermögen der Primärschuldnerin das Konkursverfahren eröffnet. Mit Beschluss des Landesgerichtes ***LG*** vom 10.08.2017 wurde das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben, die amtswegige Löschung erfolgte per 06.03.2018.

Bf1, geboren am x.1964, war ab Gründung der Gesellschaft bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens alleiniger Geschäftsführer.

Mit Haftungsbescheid vom 14.03.2018 machte das Finanzamt die Haftung für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin im Ausmaß von 13.728,63 € geltend. Zu diesem Zeitpunkt hafteten am Abgabenkonto der Primärschuldnerin folgende haftungsrelevanten Abgaben unberichtigt aus:

Abgabenart	Zeitraum	fällig am	Betrag
Umsatzsteuer	2015	15.02.2016	382,01
Umsatzsteuer	11/2015	15.01.2016	19.631,47
Umsatzsteuer	12/2015	15.02.2016	19.403,17
Lohnsteuer	2014	15.01.2015	2.234,95
Lohnsteuer	2015	15.01.2016	2.234,95
Lohnsteuer	01/2016	15.02.2016	1.180,26
Körperschaftsteuer	01-03/2016	15.02.2016	250,00
Kammerumlage	10-12/2015	15.02.2016	310,55
Dienstgeberbeitrag	2013	15.01.2014	243,00
Dienstgeberbeitrag	2014	15.01.2015	279,37

Dienstgebereitrag	2015	15.01.2016	279,37
Dienstgeberbeitrag	01/2016	15.02.2016	884,90
Zuschlag zum DB	2013	15.01.2014	21,60
Zuschlag zum DB	2014	15.01.2015	24,83
Zuschlag zum DB	2015	15.01.2016	24,83
Zuschlag zum DB	01/2016	15.02.2016	75,10
Summe			47.420,36

Diese Abgaben haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin auch derzeit unberichtigt aus.

Im Haftungsbescheid vom 14.03.2018 wurden die am 15.01.2016 fälligen Abgaben im Ausmaß von 34,80 % aufgenommen, die am 15.02.2016 fälligen Abgaben im Ausmaß von 2,69 % und alle anderen Abgaben mit 100 %. Ebenfalls mit 100 % sind die Lohnsteuerbeträge unter Hinweis auf § 78 Abs. 3 EStG 1988 im Haftungsbescheid enthalten. Dem Haftungsbescheid angeschlossen waren der Umsatzsteuerescheid 2015, Körperschaftsteuerbescheid 2016 und der Bericht über die Lohnsteuerprüfung vom 06.06.2016 inkl. Abgabenbescheide.

Im Laufe des Ermittlungsverfahrens wurden von der beschwerdeführenden Partei Unterlagen und Berechnungen vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass bei einer Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten bzw. Gläubiger die am 15.01.2016 fällig gewordenen Abgaben mit einer Quote von 2,69 % zu befriedigen gewesen wären, die am 15.02.2016 fällig gewordenen Abgaben mit einer Quote von 2,23 %. Für alle davor fällig gewordenen Abgabenverbindlichkeiten wurde keine Berechnung vorgelegt.

Aus den vorgelegten medizinischen Gutachten und Bestätigungen geht hervor, dass der Beschwerdeführer seit 2013 an Erschöpfungsdepressionen und Panikepisoden litt, begleitet von einer kardialen Erkrankung. Er war psychophysisch nicht mehr belastbar. Im Dezember 2015 erlitt der Beschwerdeführer einen leichten Schlaganfall, der ambulant behandelt wurde. Seit Mai 2016 ist er in fachärztlicher und psychotherapeutischer Behandlung im Abstand von jeweils 2 bis 3 Wochen. Folgende Medikamente werden eingenommen: Wellbutrin XR 150 mg 1-1-0-0, Escitalopram 10 mg ½-0-1/2-0, Atarax 25 mg bei Panikkrisen, Quetiapin 25 mg 0-0-0-1.

Derzeit bezieht der Beschwerdeführer eine Pension in Höhe von 1.200,00 € monatlich, wohnt mit seiner Gattin in einem Einfamilienhaus und hat keine Unterhaltspflichten.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. des Beschwerdeführers sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

Dr. Arzt1 und Arzt2, welche die vorgelegten medizinischen Gutachten verfasst haben, behandeln den Beschwerdeführer beide erst seit Mai 2016 und können daher aus eigener Wahrnehmung keine Angaben über den Gesundheitszustand des Beschwerdeführers im haftungsrelevanten Zeitraum (vor allem von Dezember 2015 bis Februar 2016) machen. Die Schreiben lassen nicht erkennen, dass bzw. inwieweit die Erkrankung die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit unmöglich gemacht hätte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Die in den Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Gemäß § 9 Abs 1 BAO haften die in den §§ 80 ff BAO 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.

Nach § 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Geltendmachung der Haftung nach § 9 BAO voraus, dass eine uneinbringliche Abgabenforderung gegen den Vertretenen besteht, die als haftungspflichtige in Frage kommende Person zum Personenkreis des §§ 80 ff BAO gehört, eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten des Vertreters vorliegt und die Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit ursächlich war.

3.1.1. Zur Vertreterhaftung

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer von ***Datum*** bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens Geschäftsführer der Primärschuldnerin war.

Die abgabenrechtliche Verantwortlichkeit des Beschwerdeführers als Geschäftsführer der ***A*** GmbH war daher im haftungsgegenständliche Zeitraum gegeben.

3.1.2. Zur Uneinbringlichkeit

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0003). Voraussetzung ist die objektive Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgaben im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftenden (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0153; VwGH 19.9.2007, 2007/13/0003). Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (VwGH 22.10.2002, 2000/14/0083; VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013).

Im gegenständlichen Fall steht die Uneinbringlichkeit grundsätzlich unbestritten fest, da laut Beschluss des Landesgerichtes ***LG*** vom 10.08.2017 das Konkursverfahren nach Verteilung an die Massegläubiger aufgehoben und schließlich die Firma gemäß § 40 FBG gelöscht worden ist.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben haften am Abgabenkonto der Primärschuldnerin nur Gänze unberichtigt aus.

3.1.3. Zur Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

Wird eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene überhaupt keine liquiden Mittel hat, so verletzt der Vertreter dadurch keine abgabenrechtliche Pflicht (VwGH 20.09.1996, 94/17/0420).

Der Geschäftsführer haftet 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 ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten (VwGH 15.05.1997, 96/15/0003). Tritt er diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH vom 23.3.2010, 2007/13/0137).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären (VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 23.11.2004, 2001/15/0108; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277).

Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (vgl zB VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106; VwGH 17.12.2003, 2000/13/0220; VwGH 24.2.2004, 99/14/0278; VwGH 15.12.2004, 2004/13/0146; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208); maßgebend ist daher der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, somit unabhängig davon, ob bzw. wann die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird (VwGH 25.1.1999, 94/17/0229; VwGH 23.1.2003, 2001/16/0291). Ausschlaggebend ist, dass die Abgaben im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet worden sind.

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216; vgl. Ritz, BAO6, § 9 Tz 10).

Weist der Vertreter nun nach, welcher Betrag bei anteilsmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag. Tritt der Vertreter diesen Nachweis nicht an, dann kann ihm die uneinbringliche Abgabe allerdings zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 23.03.2010, 2007/13/0137).

Der Beschwerdeführer ist dieser Behauptungs- und Beweispflicht nachgekommen. Er legte eine detaillierte vor, aus der hervorgeht, dass bei einer Gleichbehandlung aller Verbindlichkeiten bzw. aller Gläubiger die am 15.01.2016 fällig gewordenen Abgaben mit einer Quote von 2,69 % zu befriedigen gewesen wären, die am 15.02.2016 fällig gewordenen Abgaben mit einer Quote von 2,23 %. Für alle davor fällig gewordenen Abgabenverbindlichkeiten wurde keine Berechnung vorgelegt.

Betreffend die Haftung für die Lohnsteuer ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 78 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abfuhrpflichtige bei nicht ausreichenden Mittel zur Entrichtung der Lohnsteuer, die auszuzahlenden Löhne entsprechend zu kürzen und vom niedrigeren ausbezahlten Lohn die Lohnsteuer zu berechnen und abzuführen.

Daraus folgt, dass die Lohnsteuer von den ausbezahlten Löhnen immer zur Gänze zu berechnen und abzuführen ist. Das Gleichbehandlungsgebot gilt für die Lohnsteuer nicht.

Wird die abzuführende Lohnsteuer nicht oder nicht zu Gänze entrichtet, liegt darin ein pflichtwidriges Verhalten der für die Abfuhr der Lohnsteuer verantwortlichen Person. Wird die Lohnsteuer bei der lohnsteuerpflichtigen Gesellschaft uneinbringlich, so haftet gemäß § 9 iVm §§ 80ff BAO der oder die im Gesetz genannte Vertreter/Vertreterin für den Steuerausfall (BFG vom 27.04.2015, RV/2100968/2014-RS1). Wird die Lohnsteuer nicht einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, so ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ungeachtet der wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft von einer schuldhaften Pflichtverletzung des Geschäftsführers auszugehen (VwGH 21.1.2004, 2002/13/0218).

Es ist hinsichtlich der Lohnsteuer von einer schuldhaften Pflichtverletzung der Beschwerdeführerin auszugehen und der Haftungsanspruch besteht diesbezüglich daher zur Gänze, unabhängig vom Zeitpunkt der Fälligkeit.

Bei Anwendung dieser Ausführungen auf die beschwerdegegenständliche Haftungsschuld ergibt sich folgendes Bild:

Abgabenschuld	Aushaftender Betrag in €	Fälligkeit	Gläubiger-befriedigung	Angepasster Betrag
Umsatzsteuer 2015	382,10	15.02.2016	2,23 %	8,50
Umsatzsteuer 11/2015	19.631,47	15.01.2016	2,69 %	528,10
Umsatzsteuer 12/2015	19.403,17	15.02.2016	2,23 %	423,70
Lohnsteuer 2014	2.234,95	15.01.2015	--	2.234,95
Lohnsteuer 2015	2.234,95	15.01.2016	--	2.234,95
Lohnsteuer 1/2016	1.180,24	15.02.2016	--	1.180,26
Körperschaftsteuer 1-3/2016	250,00	15.02.2016	2,23 %	5,60
Kammerumlage 10-12/2015	310,55	15.02.2016	2,23 %	9,90
Dienstgeberbeitrag 2013	243,00	15.01.2014	100 %	243,00
Dienstgeberbeitrag 2014	279,37	15.01.2015	100 %	279,37
Dienstgeberbeitrag 2015	279,37	15.01.2016	2,69 %	7,50
Dienstgeberbeitrag 01/2016	844,90	15.02.2016	2,23 %	18,80
Zuschlag zum DB 2013	21,60	15.01.2014	100 %	21,60
Zuschlag zum DB 2014	24,83	15.01.2015	100 %	24,83
Zuschlag zum DB 2015	24,83	15.01.2016	2,69 %	0,70
Zuschlag zum DB 01/2016	75,10	15.02.2016	2,23 %	1,70
Summe	47.420,36			7.223,46

Den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei ist in diesem Zusammenhang entgegenzuhalten, dass im angefochtenen Bescheid die am 15.01.2016 fällig gewordenen Abgaben mit einem Prozentsatz vom 34,80 und jene, die am 15.02.2016 fällig geworden sind, mit einem Prozentsatz von 2,69 des jeweils aushaftenden Abgabebetrages enthalten waren. Die nunmehr verminderten Prozentsätze von 2,69 bzw. 2,23 beziehen sich ebenfalls auf die ursprünglich aushaftenden Abgabebeträge – und nicht auf die bereits eingeschränkten Beträge des Haftungsbescheides.

3.1.4. Verschulden

Nach ständiger Rechtsprechung hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen wird, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war (VwGH 28.2.2013, 2012/16/0029; VwGH 18.3.2013, 2011/16/0184; VwGH 29.05.2013, 2010/16/0019; vgl. Ritz, BAO6, § 9 Tz 22). Haftungs begründend ist die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten.

Die beschwerdeführende Partei vertritt die Ansicht, der Beschwerdeführer sei im beschwerdegegenständlichen Zeitraum aufgrund seines schlechten Gesundheitszustandes nicht in der Lage gewesen, seinen Obliegenheiten als Geschäftsführer nachzukommen und für die vollständige und pünktliche Entrichtung der Abgabeforderungen zu sorgen.

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.01.2003, 2000/15/0018, Folgendes ausgesprochen: *„Behauptet ein Geschäftsführer, er sei etwa durch Krankheit an der Erfüllung seiner Verpflichtungen gehindert worden, so schließt dies ein Verschulden an der Verletzung seiner Pflichten nicht aus, da der Geschäftsführer - wie auch in anderen Fällen, in denen er nicht in der Lage ist, die Geschäftsführerfunktion ordnungsgemäß auszuüben bzw. die Umstände, welche zu der Behinderung führen, zu beseitigen - dazu verhalten ist, diese Funktion zurückzulegen. Welcher Zeitraum zwischen dem Erkennen der Behinderung bzw. der Ergebnislosigkeit der Bemühungen, diese zu beseitigen und dem Rücktritt haftungsrelevant ist, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (vgl. dazu Ritz, Bundesabgabenordnung, Rz 17 zu § 9 BAO und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Die Betrauung Dritter (z. B. Angestellter) mit abgabenrechtlichen Pflichten reicht für sich nicht aus, um eine Behinderung an der Ausübung der Geschäftsführerfunktion zu beseitigen, da der Geschäftsführer das Personal in solchen Abständen zu überwachen hat, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgaberechtlicher Verpflichtungen, insbesondere die Verletzung abgaberechtlicher Zahlungsverpflichtungen verborgen bleiben (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1998, 97/14/0080).“*

Bei der Haftung gemäß § 9 BAO handelt es sich um eine schadenersatzähnliche Verschuldenshaftung, die Verschulden bzw. Verschuldensformen verlangt, wie sie das bürgerliche Recht vorsieht (Stoll, BAO, 126 f). Den Schaden, welchen jemand ohne Verschulden

oder durch eine unwillkürliche Handlung verursacht hat, ist er in der Regel zu ersetzen nicht schuldig (§ 1306 ABGB). Wird der Nachweis erbracht, dass der zur Haftung herangezogene Vertreter zufolge schwerwiegender Erkrankung völlig handlungsunfähig ist, sodass er nicht nur für die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten nicht sorgen konnte, sondern auch nicht seine Entbindung als Geschäftsführer veranlassen konnte, wird von Schuldlosigkeit (im Sinne des § 9 BAO) auszugehen sein (Stoll, BAO, 128 mit Hinweis auf VwGH 19.9.1989, 89/14/0115).

Dr. Arzt1 und Arzt2 behandelten den Beschwerdeführer im haftungsgegenständlichen Zeitraum nicht. Es liegt dem Gericht daher keine ärztliche Bestätigung vor, die eine völlige Handlungsunfähigkeit (Dispositionsunfähigkeit) des Beschwerdeführers im haftungsrelevanten Zeitraum feststellt.

Eine Erkrankung kann nur dann zur vollständigen Haftungsbefreiung führen, wenn sie eine gänzliche Dispositionsunfähigkeit des Geschäftsführers im haftungsrelevanten Zeitraum zur Folge hätte (vgl. BFG 31.7.2014, RV/5101346/2011; BFG 5.9.2016, RV/2100769/2013). Davon kann im gegenständlichen Fall aber nach den vorliegenden Arztbriefen nicht ausgegangen werden. Es liegen keinerlei Hinweise auf eine geistige oder sonstige Beeinträchtigung des Beschwerdeführers vor, die den Schluss zuließen, dass der Beschwerdeführer im Haftzeitraum bzw. bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin am x.2016 nicht in der Lage gewesen wäre, seine Funktion als Geschäftsführer auszuüben bzw. die Funktion zurück zu legen. Vielmehr wurde im Schreiben vom 30.01.2018 ausführlich dargelegt, dass der Beschwerdeführer im haftungsrelevanten Zeitraum versucht hat, drei Bauvorhaben fertigzustellen und dass daran mit Hochdruck gearbeitet worden ist. Bei Nachweis eines Baufortschrittes wurde die jeweilige Vorauszahlung vom Auftraggeber freigegeben. Aus diesem Schreiben geht zweifelsfrei hervor, dass er also durchaus dispositionsfähig war, zumal es beim geschilderten Ablauf notwendig war, dass pünktlich geliefert und zügig abgerechnet wurde.

Damit steht aber auch fest, dass die psychische Erkrankung des Beschwerdeführers nicht so schwer war, dass er auch seine Entbindung als Geschäftsführer nicht mehr veranlassen hätte können, und deswegen von einem fehlenden Verschulden im Sinne des § 9 BAO auszugehen wäre.

Zusammenfassend muss daher festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer keine Gründe aufgezeigt hat, die der gebotenen termingerechten, zumindest anteiligen (dem Gleichbehandlungsgrundsatzentsprechenden) Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben bzw. einer krankheitsbedingten Zurücklegung der Geschäftsführerfunktion entgegengestanden wären, sodass das Finanzamt vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des § 9 BAO ausgehen durfte.

3.1.5. Kausalzusammenhang

Die Pflichtverletzung muss ursächlich für die Uneinbringlichkeit sein (VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabentrachtung aus den Mitteln der Gesellschaft zu sorgen, so darf die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war (VwGH 17.05.2004, 2003/17/0134; VwGH vom 13.04.2005, 2002/13/0177).

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Beschwerdeführer konnte die Abgabenbehörde daher auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

3.1.6. Ermessen

Die Heranziehung zur Haftung gemäß § 224 BAO ist in das Ermessen (§ 20) der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist (VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104; vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 224 Anm. 2).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (Ritz, BAO6, § 20 Tz 7).

Von der beschwerdeführenden Partei wurde in diesem Zusammenhang vorgebracht, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner Erkrankung derzeit eine Pension in Höhe von 1.200,00 € bezieht. Er hat keine Unterhaltspflichten und wohnt mit seiner Gattin in einem Einfamilienhaus. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf die Haftung nicht nur bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte und des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen geltend gemacht werden, sondern auch darüber hinaus. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0089). Eine allfällige derzeitige Uneinbringlichkeit schließt nicht aus, dass künftig erzielte Einkünfte oder künftig neu hervorgekommenes Vermögen zur Einbringlichkeit der Haftungsschuld führen. Aufgrund des Alters des Beschwerdeführers (56 Jahre) kann mit der Einbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben noch gerechnet werden.

Da der Abgabenausfall auf ein Verschulden des Beschwerdeführers zurückzuführen ist, ist den Zweckmäßigkeitsgründen der Vorrang einzuräumen. In Hinblick auf die Löschung der Primärschuldnerin im Firmenbuch ist die Geltendmachung der Haftung die einzige Möglichkeit, für die Einbringlichkeit der gegenständlichen Abgaben zu sorgen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Das Verwaltungsgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen am eindeutigen Gesetzestext sowie an der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Juni 2021