

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 2. November 2018 gegen den Haftungsbescheid des ***FA*** vom 15. Oktober 2018 zu StNr. ***1***, mit dem der Beschwerdeführer gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der Firma ***X-GmbH*** (FN ***2***) im Ausmaß von 18.126,11 € in Anspruch genommen wurde, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Haftungsinanspruchnahme auf folgende Abgabenschulden eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag in €
Umsatzsteuer	12/2016	15.02.2017	376,13
Umsatzsteuer	03/2017	15.05.2017	467,10
Lohnsteuer	03/2017	18.04.2017	1.345,19
Lohnsteuer	04/2017	15.05.2017	2.171,78
Summe			4.360,20

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

1) Insolvenverfahren der Gesellschaft

Mit Gesellschaftsvertrag vom 6.8.2014 wurde die im Firmenbuch zu FN ***2*** protokollierte Firma ***X-GmbH*** (Primärschuldnerin) gegründet. Als alleiniger Geschäftsführer fungierte der Beschwerdeführer.

Am 6.9.2017 wurde vom Landesgericht ***5*** zu Az. ***3*** ein Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eröffnet und Dr. ***4***, Rechtsanwalt in ***5***, zum Masseverwalter bestellt. In diesem Verfahren wurde am 5.12.2017 ein Sanierungsplan angenommen. Demzufolge sollten die Insolvenzgläubiger zur Befriedigung ihrer Forderungen binnen zwei Jahren eine Quote von 21 % wie folgt erhalten: 6 % binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes, 7 % binnen einem Jahr und 8 % binnen zwei Jahren ab Annahme. Am 2.3.2018 wurde der Sanierungsplan bestätigt und am 23.3.2018 die Rechtskraft dieser Bestätigung festgestellt.

Von der Gesellschaft wurde nur die erste Quote in Höhe von 6 % mit Überweisungen vom 14.3.2018, die noch vom Insolvenzverwalter veranlasst wurden, entrichtet.

Die im Jahr 2019 fällige zweite Quote in Höhe von 7 % wurde nicht mehr entrichtet, vielmehr wurde am x.2019 das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet und am 16.5.2019 die Schließung des Unternehmens angeordnet. Der Masseverwalter hat zunächst angezeigt, dass die Insolvenzmasse nicht ausreicht, um die Massenforderungen zu erfüllen (Masseunzulänglichkeit). Im weiteren Verfahren konnte aus der Verwertung der Konkursmasse doch eine Quote für die Insolvenzgläubiger erzielt werden. Im vorläufigen Verteilungsentwurf vom 2.6.2020 wurde die Quote mit 3,474251 % ermittelt.

2) Haftungsverfahren

In einem Vorhalt vom 7.9.2018 wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass bei der Primärschuldnerin näher aufgegliederte Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 23.629,09 € aushaften würden. Unter Abzug der oben erwähnten Sanierungsquote von 21 % würde sich ein Betrag von 18.666,98 € ergeben, hinsichtlich dessen eine Haftung des Beschwerdeführers gemäß [§ 9 BAO](#) in Betracht käme. Dieser Betrag errechne sich wie folgt:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag	Quote	Haftung
Umsatzsteuer	12/16	15.02.2017	476,12	99,99	376,13
Umsatzsteuer	03/17	15.05.2017	1.275,93	267,95	1.007,98

Lohnsteuer	2016	16.01.2017	9.119,43	1.915,08	7.204,35
Lohnsteuer	03/17	18.04.2017	1.702,77	357,58	1.345,19
Lohnsteuer	04/17	15.05.2017	2.749,09	577,31	2.171,78
Lohnsteuer	05/17	16.06.2017	3.519,29	739,05	2.780,24
KÖSt-VZ	04-06/17	15.05.2017	125	26,25	98,75
Kammerumlage	01-03/17	15.05.2017	46,61	9,79	36,82
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/17	18.04.2017	1.086,16	228,09	858,07
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/17	15.05.2017	1.112,48	233,62	878,86
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/17	16.06.2017	1.203,67	252,77	950,90
Zuschlag zum DB	03/17	18.04.2017	105,97	22,25	83,72
Zuschlag zum DB	04/17	15.05.2017	108,53	22,79	85,74
Zuschlag zum DB	05/17	16.06.2017	117,43	24,66	92,77
Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	747,4	156,95	590,45
Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	133,21	27,97	105,24
			23.629,09	4.962,11	18.666,98

Er sei ab 26.8.2014 als Vertreter der Primärschuldnerin bestellt gewesen. Aufgrund dieser Funktion sei ihm die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblegen. Die Abgaben seien bei der Gesellschaft uneinbringlich. Sofern die Gesellschaft bereits zu den jeweiligen Fälligkeitstagen der Abgaben nicht mehr über ausreichende liquide Mittel zur (vollen) Bezahlung aller Verbindlichkeiten verfügt habe, werde er ersucht, dies durch eine Auflistung sämtlicher Gläubiger mit zum Zeitpunkt der Abgabefälligkeiten gleichzeitig oder früher fällig gewordenen Forderungen darzulegen. In dieser Aufstellung müssten alle damaligen Gläubiger (auch die zur Gänze bezahlten) sowie die auf einzelne Verbindlichkeiten (Gläubiger) geleisteten Zahlungen (Quoten) enthalten sein. Außerdem seien alle verfügbar gewesenen liquiden Mittel (Bargeld und offene Forderungen) anzugeben bzw. gegenüber zu stellen. Es stehe dem Beschwerdeführer aber auch frei, die maßgebliche finanzielle Situation zum Eintritt der Abgabefälligkeiten, die offenen Verbindlichkeiten und die erbrachten Tilgungsleistungen an alle einzeln anzuführenden Gläubiger auch auf andere Art und Weise einwandfrei bekannt zu geben. Nach der ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes obliege ihm als Vertreter der Nachweise dafür, wie viel Zahlungsmittel zur Verfügung gestanden sind und in welchem Ausmaß die anderen Gläubiger der Primärschuldnerin noch Befriedigung erlangten. Im Fall der Nichterbringung dieser Nachweise müsse das Finanzamt davon ausgehen, dass er die ihm obliegende Verpflichtung, die fällig gewordenen Abgaben aus den verwalteten Mitteln zu entrichten, schuldhaft verletzt habe, und diese Pflichtverletzung auch ursächlich für den Abgabenausfall sei. Werde der Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung nicht in nachvollziehbarer Weise erbracht, liege es im Ermessen des Finanzamtes, die Haftung für die genannten Abgabebeträge auszusprechen, bei Benachteiligung des Abgabengläubigers im Ausmaß der nachgewiesenen Benachteiligung der Abgabenschuldigkeiten gegenüber den anderen Verbindlichkeiten (zB VwGH 29.1.2004, [2000/15/0168](#)).

Zu diesem laut Rückschein nachweislich am 12.9.2018 zugestellten Vorhalt gab der Beschwerdeführer keine Stellungnahme ab.

Daraufhin nahm ihn das Finanzamt mit **Haftungsbescheid vom 15.10.2018** gemäß [§§ 9, 80 BAO](#) für folgende Abgabenschuldigkeiten der Primärschuldnerin in Anspruch:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	12/16	15.02.2017	376,13
Umsatzsteuer	03/17	15.05.2017	467,10
Lohnsteuer	2016	16.01.2017	7.204,35
Lohnsteuer	03/17	18.04.2017	1.345,19
Lohnsteuer	04/17	15.05.2017	2.171,78
Lohnsteuer	05/17	16.06.2017	2.780,24
KÖSt-VZ	04-06/17	15.05.2017	98,75
Kammerumlage	01-03/17	15.05.2017	36,82
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/17	18.04.2017	858,07
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/17	15.05.2017	878,86
Dienstgeberbeitrag (DB)	05/17	16.06.2017	950,90
Zuschlag zum DB	03/17	18.04.2017	83,72
Zuschlag zum DB	04/17	15.05.2017	85,74

Zuschlag zum DB	05/17	16.06.2017	92,77
Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	590,45
Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	105,24
Summe			18.126,11

Die Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens bei der Primärschuldnerin gegeben. Die Quote in Höhe von 21 % sei bereits in Abzug gebracht worden. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschuld daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. Es sei aber kein entsprechender Nachweis vorgelegt worden. Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer werde auf die Bestimmung des § 78 Abs. 3 EStG und die daraus abgeleitete Ausnahme der Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgebot verwiesen. Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle. Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer keine in seiner wirtschaftlichen Lage gelegenen Billigkeitsgründe vorgetragen, weswegen das Finanzamt in seiner Inanspruchnahme als Haftenden eine Unbilligkeit im Sinn einer Unzumutbarkeit erblicken hätte können.

Dem Haftungsbescheid waren die Umsatzsteuerjahresbescheide 2016 und 2017, der Bericht über die Prüfung der Lohnabgaben für den Zeitraum 1.1.2014 bis 6.9.2017 samt Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13.10.2017 und der Lohnsteuer-Haftungsbescheid für das Jahr 2016 vom 17.10.2017 sowie die beiden Säumniszuschlagsbescheide vom 9.1.2017 angeschlossen.

Gegen den Haftungsbescheid richtet sich die **Beschwerde vom 2.11.2018**, mit der auch der Lohnsteuer-Haftungsbescheid für das Jahr 2016 vom 17.10.2017 bekämpft wird. In der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid wurde das Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 BAO](#) bestritten. Wie sich aus dem umfangreichen Anmeldeverzeichnis im Insolvenzverfahren ergäbe, wären alle Gläubiger gleichbehandelt worden. Die Gründe die zur Insolvenz geführt haben, wären auch in keinsten Weise im Einflussbereich des Beschwerdeführers gelegen. Die Gründe für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hätten sich kurzfristig aus einer Baustelle in ***6*** ergeben, bei der ein

so massiver Verlust erwirtschaftet worden sei, dass die Verbindlichkeiten nicht mehr bedient werden konnten. Somit liege kein schuldhaftes Verhalten des Beschwerdeführers vor. Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 2016 sei widmungsgemäß am 4.12.2017 entrichtet worden. Dieser Betrag sei von der steuerlichen Vertreterin an die Abgabenbehörde entrichtet worden und ergäbe sich aus einer Fehlberechnung, die durch die Kanzlei der steuerlichen Vertreterin verursacht worden sei. Sie (die steuerliche Vertreterin) sei dafür von der Gesellschaft zur Haftung herangezogen worden. Außerdem sei das Ermessen im Lohnsteuer-Haftungsbescheid 2016 vom 17.10.2017 nicht ausreichend begründet worden.

Der Beschwerde war eine Überweisungsbestätigung über die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer durch die steuerliche Vertreterin angeschlossen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13.12.2018** gab das Finanzamt der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid teilweise statt und schied die Lohnsteuer 2016 aus der Haftung aus, wodurch sich die Haftungssumme auf 10.921,76 € reduzierte. Die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Primärschuldnerin sei aufgrund des bereits abgeschlossenen Insolvenzverfahrens einwandfrei gegeben. Nach ständiger Rechtsprechung habe der Vertreter zweifelsfrei darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich war, widrigenfalls angenommen werde, dass die Pflichtverletzung schuldhaft war. Der Geschäftsführer hafte für die nicht entrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten zur Verfügung gestanden sind, hierzu nicht ausreichen; es sei denn, er weise nach, dass er diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet hat, die Abgabenschulden daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Es sei das Ausmaß der quantitativen Unzulänglichkeit der vorhandenen Mittel zu den jeweiligen Fälligkeitstagen bei Gleichbehandlung aller Gläubiger konkret zu behaupten und nachzuweisen. Im Zuge der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid sei vorgebracht worden, dass sich aus dem umfangreichen Anmeldeverzeichnis im Insolvenzverfahren ergeben würde, dass alle Gläubiger gleichbehandelt wurden. Die Gründe für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hätten sich aus einer Baustelle in ***6*** ergeben, bei der ein so massiver Verlust erwirtschaftet worden sei, sodass die Verbindlichkeiten nicht mehr bedient werden konnten. Diese Behauptungen würden keinen geeigneten Nachweis einer Gläubigergleichbehandlung darstellen. Bezüglich Lohnsteuer 2016 in Höhe von € 7.205,35 werde der Beschwerde stattgegeben. Das Abgabenkonto sei bereits entsprechend berichtigt worden.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 3.1.2019**, in dem zwar eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde, jedoch ansonsten kein weiteres Vorbringen erstattet wurde. Es wurde lediglich auf das Beschwerdevorbringen verwiesen.

In einer Ergänzung zum Vorlageantrag vom **3.2.2019** wurde noch vorgebracht, dass die Lohnabgaben für Mai 2017 aus der Haftung auszuschneiden wären. Wie sich aus dem

Anmeldeverzeichnis im Insolvenzverfahren ergäbe, wären die Löhne für Mai 2017 nicht mehr durch den Dienstgeber ausbezahlt worden.

Am 31.7.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Berücksichtigung der Auswirkungen des am 14.5.2019 eröffneten Konkursverfahrens und im Übrigen eine Abweisung der Beschwerde.

Am **7.5.2020** ersuchte das Bundesfinanzgericht den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

„1) Die haftungsgegenständliche Lohnsteuer 2016 wurde bereits vom Finanzamt zutreffend in der Beschwerdevorentscheidung aus der Haftung ausgeschieden. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes im Vorlagebericht scheidet aber auch eine Haftung für die Lohnabgaben Mai 2017 aus. Sie haben im Vorlageantrag zutreffend darauf hingewiesen, dass die Löhne für diesen Zeitraum nicht mehr von der Gesellschaft ausbezahlt worden wären. Dies wurde vom Prüfer auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13.10.2017 betreffend die Lohnsteuerprüfung vom 1.1.2014 bis zur (ersten) Insolvenzeröffnung am 6.9.2017 festgehalten. Die Haftungssumme würde sich damit gegenüber der Beschwerdevorentscheidung nochmals vermindern und zwar aktuell auf einen Betrag von 7.097,85 €.

2) Von diesem Betrag entfällt rund die Hälfte auf die verbleibenden Lohnsteuern für März und April 2017 in Höhe von 1.345,19 € und 2.171,78 €, insgesamt somit 3.516,96 €. Hinsichtlich dieser Abgaben bestünde die Haftungsinanspruchnahme nach derzeitigem Stand jedenfalls zu Recht, da die Lohnsteuer vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommen ist (Ritz, BAO, § 9 Tz 11d mit Judikaturnachweisen).

3) Die übrigen Abgaben fallen unter das Gleichbehandlungsgebot. Dem Vertreter obliegt dabei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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. Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (Ritz, BAO, § 9 Tz 27 mit Judikaturnachweisen). Ein solcher Nachweis wurde bisher nicht erbracht, insbesondere kann dem in der Beschwerde ins Treffen geführten Anmeldeverzeichnis nicht entnommen werden, welche Mittel der Gesellschaft zu den einzelnen haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen zur Verfügung standen und wie diese verwendet wurden. Da der diesbezügliche und eingehende Vorhalt des Finanzamtes vom 7.9.2018 direkt an den Beschwerdeführer nachweislich übermittelt, aber nicht beantwortet worden ist, schließe ich diesen als Beilage an.

4) In der Beschwerde wurden die Gründe dargestellt, die zur (ersten) Insolvenz des Unternehmens geführt hatten und ausgeführt, dass den Beschwerdeführer daran kein

Verschulden treffe. Ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft, ist für die Haftung nach § 9 aber ohne Bedeutung (Ritz, BAO, § 9 Tz 10 mit Judikaturnachweisen).

5) Nach Beendigung des ersten Insolvenzverfahrens (Sanierungsverfahren) wurde mit Beschluss des Landesgerichtes ***5*** vom x.2019 das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet. In diesem Verfahren hat der Masseverwalter zunächst Masseunzulänglichkeit angezeigt; seinen letzten Berichten vom 18.12.2019 und 18.3.2020 ist aber zu entnehmen, dass nun doch mit einer Konkursquote zu rechnen sein könnte. Diese wäre daher von den verbleibenden haftungsgegenständlichen Abgaben noch in Abzug zu bringen. Sollte Einvernehmen darüber erzielt werden, welche Abgaben für die Haftung verbleiben, würde ich den Masseverwalter vorab um Bekanntgabe ersuchen, wie hoch die Konkursquote im besten Fall voraussichtlich sein wird, und diese Quote von den verbleibenden Abgaben noch in Abzug bringen. Andernfalls müsste mit der Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens zugewartet werden.“

Der **steuerliche Vertreter** führte dazu in seiner **Stellungnahme vom 28.5.2020** aus:

„Bezüglich Lohnsteuer März und April 2017 nehmen wir die Rechtsansicht zur Kenntnis.

Bezüglich der anderen Abgaben (z.B. U 12/2016 und 3/2017 etc.) kann der geforderte Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht oder nur sehr schwer erbracht werden, da mit Sicherheit Zahlungen an Lieferanten und auch an Mitarbeiter erfolgt sind.

Die Berücksichtigung der Säumniszuschläge 2016 im Haftungsbescheid (offensichtlich für U 4 und 10/2016) ist auf Grund von Zahlungen nicht nachvollziehbar, vor allem dahingehend, ob das Finanzamt dies bei der Verrechnungsweise richtig berücksichtigt hat.

Wie in der Beschwerde schon ausgeführt, bin ich der Ansicht, dass die Ermessensübung nicht im Sinne der Rechtsprechung des BFG und des VwGH erfolgte.

Unter Verweis auf Ritz, BAO, § 9 Tz 28 ersuche ich daher das BFG bei der Ermessensübung vor allem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Haftungspflichtigen zu berücksichtigen. Dieser bezieht aktuell nur Bezüge vom AMS und gerade in Zeiten wie diesen und altersbedingt ist es auch schwierig, einen Arbeitsplatz zu finden.

In Analogie zu [§ 237 BAO](#) frage ich daher an, ob es möglich ist, im Einvernehmen mit dem Finanzamt eine Abschlagszahlung von 25 % des verbleibenden Haftungsbetrages (wären somit rd. EUR 1.800) durch Beschluss des BFG festzusetzen.“

Das **Finanzamt**, dem diese Stellungnahme zur Kenntnis gebracht wurde, führte in einer **Stellungnahme vom 2.6.2020** aus, dass die vom steuerlichen Vertreter angebotene Abschlagszahlung nicht angenommen werde. Den Einwänden des steuerlichen Vertreters

betreffend der Säumniszuschläge 2016 könne nicht gefolgt werden. Die zukünftige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des 53-jährigen Beschwerdeführers dürfe nicht aufgrund der jetzigen Pandemie-Situation als aussichtslos dargestellt werden, sondern enthalte Potential.

Dem steuerlichen Vertreter wurde daraufhin vom Bundesfinanzgericht am **2.6.2020** mitgeteilt, dass das Finanzamt zu keiner vergleichweisen Bereinigung der gegenständlichen Haftung bereit sei. Im Hinblick darauf, dass nach den Ausführungen in der Stellungnahme vom 28.5.2020 der geforderte Nachweis der Gläubigergleichbehandlung nicht oder nur sehr schwer erbracht werden kann, werde um Mitteilung ersucht, ob die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung aufrecht erhalten würden. Hinsichtlich der Säumniszuschläge werde darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde über die Gebarung auf dem Abgabenkonto nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß [§ 216 BAO](#) auszutragen seien (VwGH 24.2.2010, [2007/13/0093](#) mwN).

Der steuerliche Vertreter ersuchte am **5.6.2020** um eine Herabsetzung des Haftungsbetrages im Rahmen der vom Bundesfinanzgericht zu treffenden Ermessensentscheidung. Ansonsten bleibe nur die Möglichkeit, es beim Finanzamt mit einem Antrag gemäß [§ 237 BAO](#) zu versuchen. Der Beschwerdeführer erhalte seit 1.6.2019 AMS-Bezüge.

Mit Eingabe vom **13.6.2020** wurden von der steuerlichen Vertreterin die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte und unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen des Beschwerdeführers sowie den Eintragungen im Abgabeninformationssystem.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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.

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

1) Offene Abgabeforderungen gegen die Primärschuldnerin

Die im angefochtenen Erstbescheid noch enthalten gewesene Lohnsteuer 2016 wurde bereits vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend aus den in der Beschwerde angeführten Gründen aus der Haftung ausgeschieden.

Die Frage, ob die haftungsgegenständlichen Säumniszuschläge 2016 am Abgabenkonto noch zu Recht als offene Abgabeforderungen ausgewiesen werden, ist nicht im Haftungsverfahren zu klären. Wie bereits in der Stellungnahme vom 2.6.2020 ausgeführt, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Haftenden und der Abgabenbehörde über die Gebarung auf dem Abgabenkonto nicht im Haftungsverfahren, sondern in einem über Antrag auszulösenden Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß [§ 216 BAO](#) auszutragen (VwGH 24.2.2010, [2007/13/0093](#) mwN).

Im Übrigen sind die Abgabeforderungen gegen die primärschuldnerische Gesellschaft unbestritten.

2) Stellung des Beschwerdeführers als Vertreter der Primärschuldnerin

Die Stellung des Beschwerdeführers als alleiniger, für die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft verantwortlicher Geschäftsführer ist unbestritten. Es war seit Gründung der Gesellschaft stets nur der Beschwerdeführer als handelsrechtlicher Geschäftsführer bestellt.

3) Uneinbringlichkeit der Abgabeforderungen

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Gesellschaft steht ausreichend fest. Im Haftungsbescheid war eine Insolvenzquote von 21 % berücksichtigt worden. Tatsächlich wurde aus dem Sanierungsverfahren nur die erste Teilquote in Höhe von 6 % entrichtet. Die weiteren Teilquoten von 7 % im Jahr 2019 und 8 % im Jahr 2020 wurden dagegen nicht mehr bezahlt, sondern am x.2019 das Konkursverfahren eröffnet. Die in diesem

Verfahren laut letztem Bericht des Masseverwalters zu erwartende Konkursquote beträgt nur rund 3,5 %. Insgesamt können durch die Insolvenzverfahren von der Primärschuldnerin die Abgaben nur in Höhe einer Gesamtquote von rund 9,5 % eingebracht werden. Da bei der Erlassung des Haftungsbescheides das Finanzamt von einer vollen Erfüllung des Sanierungsplanes ausgegangen ist und daher eine Quote von 21 % berücksichtigt hat, kommt eine weitere Verminderung der haftungsgegenständlichen Abgaben durch die nunmehr zu erwartende Konkursquote von rund 3,5 % nicht in Betracht.

Für eine Haftungsinanspruchnahme kommen daher folgende Abgaben in Höhe von insgesamt 7.097,85 € in Betracht (vgl. dazu Punkt 1 des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 7.5.2020):

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag alt
Umsatzsteuer	12/16	15.02.2017	376,13
Umsatzsteuer	03/17	15.05.2017	467,10
Lohnsteuer	03/17	18.04.2017	1.345,19
Lohnsteuer	04/17	15.05.2017	2.171,78
KÖSt-VZ	04-06/17	15.05.2017	98,75
Kammerumlage	01-03/17	15.05.2017	36,82
Dienstgeberbeitrag (DB)	03/17	18.04.2017	858,07
Dienstgeberbeitrag (DB)	04/17	15.05.2017	878,86
Zuschlag zum DB	03/17	18.04.2017	83,72
Zuschlag zum DB	04/17	15.05.2017	85,74
Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	590,45
Säumniszuschlag	2016	16.02.2017	105,24
Summe			7.097,85

Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass eine „Verböserung“ (Erhöhung der Haftung hinsichtlich der einzelnen Abgaben auf den tatsächlichen prozentuellen Ausfall) im Beschwerdeverfahren nicht in Betracht kommt, da dies zu einer Rechtswidrigkeit der Entscheidung infolge Unzuständigkeit der erkennenden Behörde führen würde. Sache des erstinstanzlichen Verfahrens war es, die Haftung im Ausmaß von 79 % bestimmter Abgaben

geltend zu machen. Würde das Bundesfinanzgericht darüber hinausgehend weitere prozentuelle Anteile dieser Abgaben in die Haftung einbeziehen, würde über Sache des erstinstanzlichen Bescheides hinausgegangen und der Beschwerdeführer insoweit erstmalig zur Haftung herangezogen. Damit würde eine Entscheidung getroffen, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz fällt (VwGH 19.12.2002, [2001/15/0029](#); BFG 22.9.2015, [RV/5100617/2012](#)).

4) Schuldhafte Pflichtverletzung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Vertreter darzutun, aus welchen Gründen ihm die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten unmöglich gewesen ist, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung im Sinne des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) annehmen darf. 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, hierzu 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. Dabei ist zu beachten, dass sich der Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung auch auf Zahlungen bezieht, die zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes erforderlich sind. 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. Auf diesem, nicht aber auf der Behörde, lastet auch die Verpflichtung zur Errechnung einer entsprechenden Quote. Vermag der Vertreter nachzuweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, so haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und der tatsächlich erfolgten Zahlung. Wird dieser Nachweis nicht angetreten, kann dem Vertreter die uneinbringliche Abgabe zur Gänze vorgeschrieben werden (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0322](#) mwN). Die nach [§ 9 BAO](#) erforderliche Verschuldensprüfung hat dabei von der objektiven Richtigkeit der Abgabenfestsetzung auszugehen (VwGH 23.4.2008, [2004/13/0142](#)).

Da ein solcher Nachweis im gegenständlichen Fall nicht erbracht wurde, erstreckt sich die Haftung auf die ungekürzten Abgabenforderungen.

Hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Lohnsteuer ist zu berücksichtigen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei dieser Abgabe der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Aus der Bestimmung des [§ 78 Abs. 3 EStG 1988](#), wonach in Fällen, in denen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht ausreichen, die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ist, ergibt sich nämlich, dass jede vom Geschäftsführer einer GmbH vorgenommene Zahlung voller vereinbarter Arbeitslöhne, wenn die zur Verfügung stehenden Mittel nicht auch für die

darauf entfallende Lohnsteuer ausreichen, eine schuldhafte Verletzung seiner abgabenrechtlichen Pflicht mit den Rechtsfolgen des [§ 9 Abs. 1 BAO](#) darstellt. Die einbehaltene Lohnsteuer ist zur Gänze zur späteren Abfuhr zu verwenden und unterliegt (auch) bei sich bis zum Abfuhrzeitpunkt geänderten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht dem Gleichbehandlungsgebot. Somit trifft den Vertreter nach [§ 80 BAO](#) die Verpflichtung, die Lohnsteuer einerseits einzubehalten und andererseits - ungeachtet wirtschaftlicher Schwierigkeiten und des Gleichbehandlungsgebotes - zur Gänze dem Finanzamt zum Fälligkeitstag abzuführen (VwGH 19.10.2017, [Ra 2016/16/0097](#) mwN).

Aus der Haftung waren allerdings die Lohnabgaben für Mai 2017 auszuscheiden. Im Vorlageantrag wurde zutreffend darauf hingewiesen, dass die Löhne für diesen Zeitraum nicht mehr von der Gesellschaft ausbezahlt worden sind. Dies wurde vom Prüfer auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13.10.2017 betreffend die Lohnsteuerprüfung vom 1.1.2014 bis zur (ersten) Insolvenzeröffnung am 6.9.2017 festgehalten. Erfolgt in einem bestimmten Lohnzahlungszeitraum tatsächlich keine Lohnzahlungen durch die Gesellschaft mehr, bestand auch keine Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Lohnabgaben durch diese. In einem solchen Fall liegt daher auch keine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers vor (vgl. UFS 12.1.2009, [RV/0814-L/08](#); UFS 26.1.2010, [RV/0026-L/09](#), UFS 22.10.2012, [RV/1417-L/10](#)).

5) Kausal- und Rechtswidrigkeitszusammenhang

Im Falle des Vorliegens einer schuldhaften Pflichtverletzung spricht nach der ständigen Rechtsprechung eine Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung (Ritz, BAO, § 9 Tz 24 mit Judikaturnachweisen). Es wurden keinerlei Gründe vorgebracht, die Anhaltspunkte für einen Ausschluss des Kausal- bzw. des Rechtswidrigkeitszusammenhangs bieten würden; solche sind auch nicht aktenkundig.

6) Ermessen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Geltendmachung der Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Dieses Ermessen umfasst auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (VwGH 23.1.1997, [95/15/0173](#); VwGH 24.3.2004, [2001/14/0083](#); VwGH 5.7.2004, [2002/14/0123](#); VwGH 29.3.2007, [2005/15/0116](#); VwGH 25.3.2011, 2009/16/0104). Das bedeutet, dass bei Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des [§ 9 BAO](#) nicht allein und in jedem Fall nur eine volle Inanspruchnahme für jene aushaftenden Abgaben in Betracht kommt, hinsichtlich derer die Haftungsvoraussetzungen erfüllt sind (dies wäre nur bei einer gebundenen, kein Ermessen einräumenden Haftungsbestimmung der Fall). Das wird in der Praxis der Finanzämter auch so gehandhabt, da dem Bundesfinanzgericht (wie zuvor dem Unabhängigen Finanzsenat und der Finanzlandesdirektion) bereits viele Fälle vorgelegt wurden, in denen sich die Haftungsinanspruchnahme – wenn auch ohne nähere Begründung –

etwa nur auf die Selbstbemessungsabgaben beschränkt hat oder überhaupt nur die Haftung für die vom Gleichbehandlungsgrundsatz ausgenommene Lohnsteuer geltend gemacht wurde. Oft konzentriert sich die Haftungsinanspruchnahme auch allein auf die Abgabenansprüche und bleiben die Nebenansprüche außer Ansatz; das ist beispielsweise immer wieder dann der Fall, wenn sich nach einer aufgrund des Insolvenzverfahrens durchgeführten Aussetzung der Einbringung gemäß [§ 231 BAO](#), bei der EDV-bedingt Säumniszuschläge aufsummiert und zusammengefasst werden, die restlich nach Verrechnung der Insolvenzquote verbliebenen Nebengebühren den zugrunde liegenden Abgabenansprüchen nicht oder nur mehr schwer zuordnen lassen. Schließlich unterbleibt in vielen Fällen – aus verschiedensten Gründen (oft auch allein aufgrund fehlender Kapazitäten in den Teams Abgabensicherung) – die Geltendmachung einer Haftung trotz Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des [§ 9 BAO](#) überhaupt.

Innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens sind Ermessensentscheidungen gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist die Bedeutung "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Interesse an der Einbringung der Abgaben" beizumessen (vgl. Ritz, BAO, § 20 Tz 7 mit Hinweis auf VwGH 3.7.2003, [2000/15/0043](#); VwGH 17.5.2004, [2003/17/0132](#) und VwGH 24.2.2011, [2009/15/0161](#)).

Die „Billigkeit“ gebietet bei einer Ermessenentscheidung im Regelfall die Berücksichtigung des steuerlichen Verhaltens und auch der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (Ritz, BAO, § 20 Tz 7 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 208). Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen wären damit im Rahmen der Ermessenübung bei der Geltendmachung der Haftung zu beachten (Ritz, BAO, § 7 Tz 7 mit Judikaturnachweisen und Hinweis auf Stoll, Ermessen, 392). Allerdings vertritt der Verwaltungsgerichtshof demgegenüber in ständiger Rechtsprechung zu [§ 9 BAO](#) die Ansicht, dass den wirtschaftlichen Verhältnissen des Haftungsschuldners im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung keine Bedeutung zukommt. Eine Vermögenslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen steht nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in keinem Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0089](#) mit Hinweis auf VwGH 16.10.2002, [99/13/0060](#)). Diese kann auch dann zweckmäßig sein, wenn die Haftungsschuld im Zeitpunkt der Geltendmachung uneinbringlich ist, da dies nicht ausschließt, dass künftig neu hervorgekommenes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können (z.B. VwGH 14.12.2006, [2006/14/0044](#) mit zahlreichen weiteren Judikaturnachweisen; ebenso VwGH 2.9.2009, [2008/15/0139](#)). Die wirtschaftliche Lage des Haftungspflichtigen steht für sich allein noch in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung (VwGH 23.4.2008, [2004/13/0142](#)). Eine allfällige persönliche Unbilligkeit in der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben ist im Rahmen der Ermessenübung zur Geltendmachung der Haftung nicht zu berücksichtigen (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0112](#)).

Der Verwaltungsgerichtshof unterscheidet damit zu Recht zwischen der Billigkeit bei der *Geltendmachung* der Haftung und der Billigkeit (persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit) bei der nachfolgenden *Einhebung* der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen. Die Geltendmachung der Haftung ist zwar eine Einhebungsmaßnahme (Ritz, BAO, § 224 Tz 4), diese Einhebungsmaßnahme bezieht sich aber auf die Einhebung der Abgaben der Primärschuldnerin. Gegenüber dem Haftungsschuldner ist die Heranziehung zur Haftung noch keine Einhebungsmaßnahme, sondern eine Maßnahme, der Festsetzungscharakter zukommt. Gemäß [§ 7 Abs. 1 BAO](#) wird er erst durch die Geltendmachung der Haftung zum Gesamtschuldner. Daran schließt sich das eigenständige Einhebungsverfahren der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen an.

Daraus folgt, dass eine Unbilligkeit im Zuge der Geltendmachung der Haftung daher nur insofern Berücksichtigung finden kann, als sie nicht in der Einhebung der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen liegt (diese ist erst in dem vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Verfahren gemäß [§ 237 BAO](#) zu prüfen), sondern in der (vollen) Heranziehung zur Haftung läge.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stünden Abmachungen über den Inhalt einer Abgabenschuld - soweit sie nicht im Gesetz ausdrücklich zugelassen sind - im Widerspruch zu dem aus [Art. 18 B-VG](#) abzuleitenden Erfordernis der Gesetzmäßigkeit der Vollziehung der Abgabenvorschrift (z.B. VwGH 29.4.2010, [2009/15/0030](#) mwN). Das gilt selbstverständlich auch für Haftungsschulden. Ungeachtet dessen ist unter verfahrensökonomischen Gesichtspunkten eine „vergleichsweise“ Bereinigung der Haftungsschuld in dem Sinn, dass beide Verfahren (das Verfahren zur Geltendmachung der Haftung gemäß [§ 9 BAO](#) und das Verfahren auf – allenfalls teilweise – Entlassung des Haftungsschuldners aus der Gesamtschuld gemäß [§ 237 BAO](#)) in einer Gesamtschau geprüft werden, oftmals nicht nur zielführender, sondern auch mit einem höheren Einbringungserfolg binnen kürzerer Zeit verbunden. Ein Haftungsschuldner ist im Regelfall eher bereit, beispielsweise eine Drittfinanzierung zur Tilgung der Haftungsschuld auf sich zu nehmen, wenn damit eine eingeschränkte Haftung rasch und endgültig erledigt werden kann. Ist dagegen kaum exekutiv verwertbares Vermögen vorhanden, wird es der Haftungsschuldner bei Geltendmachung der vollen Haftung oft auf ein exekutives Einbringungsverfahren ankommen lassen, wohl wissend, dass dabei der Abgabengläubiger ohnehin nur einen Bruchteil seiner Forderung einbringlich machen kann. Im gegenständlichen Fall zeigte das Finanzamt an einer solchen „vergleichsweisen“ Bereinigung der Haftungsschuld aber kein Interesse, obwohl im angefochtenen Bescheid im Zuge der Ermessensbegründung zum Ausdruck gebracht worden war, dass „in der wirtschaftlichen Lage gelegene Billigkeitsgründe“ doch geeignet gewesen wären, in der (vollen) Haftungsinanspruchnahme „eine Unbilligkeit im Sinne einer Unzumutbarkeit“ zu erblicken.

Das Ausmaß des Vertreterverschuldens ist zwar bei der Prüfung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Haftungsinanspruchnahme nicht zu quantifizieren, da eine bestimmte

Schuldform nicht gefordert wird, und auch leichte Fahrlässigkeit genügt (Ritz, BAO, § 9 Tz 18 mit Judikaturnachweisen). Im Rahmen der Ermessensübung kann das Ausmaß des Verschuldens bei der Bestimmung des Haftungsumfanges jedoch Berücksichtigung finden (VwGH 15.9.1995, [93/17/0404](#); Stoll, BAO, 127; UFS 31.7.2013, [RV/1104-L/11](#)). Es ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durchaus auch sachgerecht, das steuerliche Verhalten des Haftungsschuldners als Vertreter der Primärschuldnerin gegenüber dem Abgabengläubiger im haftungsrelevanten Zeitraum als Ermessenskriterium heranzuziehen. So wäre es sachlich nicht zu rechtfertigen (und in diesem Sinne „unbillig“), beispielsweise einen Geschäftsführer, der bis zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens den abgabenrechtlichen Erklärungspflichten nachkommt und – wenn auch unter Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes – noch Zahlungen an den Abgabengläubiger leistet, nicht anders zu behandeln, als einen Geschäftsführer, der die abgabenrechtlichen und damit einhergehend oft auch die sozialversicherungsrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten der von ihm vertretenen Gesellschaft völlig negiert und mit der Gesellschaft so lange tätig ist, bis entweder das Finanzamt oder die Gebietskrankenkasse einen Insolvenzantrag stellt. Gerade im Baugewerbe waren (und sind) solche Fälle keine Einzelfälle, was den Gesetzgeber unter anderem dazu veranlasst hat, mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 die Haftungsbestimmung des § 82a in das EStG einzuführen, die sich an den Bestimmungen der §§ 67a ff ASVG orientiert.

Die für eine Haftung in Betracht kommenden Abgaben (siehe die Aufstellung oben unter Punkt 3) waren zwischen dem 15.2.2017 und 15.5.2017 fällig. Am 13.2.2017 wurde die am 15.2.2017 fällige Umsatzsteuervorauszahlung 12/2016 mit einer Zahllast in Höhe von 27.794,17 € dem Finanzamt elektronisch bekannt gegeben; die Buchung am Abgabenkonto erfolgte systembedingt erst am 27.2.2017. Unter Berücksichtigung dieser Zahllast bestand per 15.2.2017 ein Abgabenrückstand in Höhe von 46.891,76 €. Bis zum 15.5.2017 wurde der Abgabenrückstand auf 19.049,92 € vermindert. Es erfolgten zwar weitere Belastungen mit laufend neu anfallenden Selbstbemessungsabgaben, aber auch beträchtliche Zahlungen an den Abgabengläubiger; hervorzuheben sind die Überweisungen per 24.3.2017 in Höhe von 12.896,56 € und 20.000,00 € sowie vom 3.4.2017 über 5.000,00 €. Die im genannten Zeitraum (15.2.2017 und 15.5.2017) anfallenden Umsatzsteuervorauszahlungen 12/2016 bis 3/2017 wurden dem Finanzamt termingerecht bekannt gegeben. Die Meldung der Lohnabgaben für 1/2017 bis 3/2017 erfolgte dagegen jeweils um rund ein Monat verspätet, die Lohnabgaben für 4/2017 wurden dagegen termingerecht bekannt gegeben. Das Bemühen des Beschwerdeführers um eine Abstattung des Abgabenrückstandes wird auch durch seine wiederholten diesbezüglichen Vorsprachen beim Finanzamt dokumentiert. In einem elektronischen Aktenvermerk vom 7.4.2017 hielt das Finanzamt fest, dass aufgrund des Rückstandsabbaus seit der letzten Vorsprache einem neuerlichen Zahlungsvorschlag zugestimmt werde. In weiterer Folge verschlechterten sich die finanziellen Verhältnisse der Gesellschaft jedoch derart, dass im September 2017 das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung eingeleitet werden musste.

Bei dieser Sachlage wäre es unbillig, das steuerliche Verhalten des Beschwerdeführers gegenüber dem Abgabengläubiger, insbesondere sein Bemühen um eine Bedienung der Abgabensforderungen im Zuge der Ermessensübung unberücksichtigt zu lassen und ihn damit nicht anders zu behandeln, als einen Geschäftsführer, der seinen abgabenrechtlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten vorsätzlich überhaupt nicht nachkommt. Berücksichtigt werden könnte dieser Umstand – bei gleichem Ergebnis – durch eine aliquote Verminderung der verbliebenen haftungsgegenständlichen Abgaben oder durch eine Beschränkung der Haftungsinanspruchnahme auf bestimmte Abgabensforderungen (z.B. bestimmte Selbstbemessungsabgaben). Das Bundesfinanzgericht ist der Ansicht, dass unter Berücksichtigung aller ermessensrelevanten Umstände im vorliegenden Fall eine Einschränkung der Haftung auf die oben unter Punkt 3 angeführten Umsatz- und Lohnsteuern sachgerecht ist, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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 im Einzelfall zu treffende Ermessensentscheidung wirft in der Regel keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 27.3.2019, [Ra 2018/12/0022](#) mit Hinweis auf VwGH 5.9.2018, [Ra 2017/12/0118](#)).

Linz, am 24. Juni 2020