

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Dr. Mario Walter Mittler, Ungargasse 4 Tür 11, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 26. September 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 4. August 2014, betreffend Haftung gemäß § 9 BAO, in der Sitzung am 23. Februar 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Abwesenheit des Beschwerdeführers und seines steuerlichen Vertreters und in Anwesenheit der Amtsvertreterin AV sowie in Beisein der Schriftführerin AM zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird insoweit Folge gegeben, als die Haftung auf € 1.908,23 anstatt € 16.962,31 eingeschränkt wird.

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

Auf Vorhalt 24. Juni 2014 brachte der Beschwerdeführer (Bf) mit Eingabe vom Da2 wie folgt vor:

„Der Mehrheitsgesellschafter der o.a. Firma, die Fa. M-GmbH, musste Ende 2010 auf Grund der Bankenkrise Insolvenz melden. Aus diesem Grund war auch gleichzeitig die o.a. Firma zahlungsunfähig. Der größte Gläubiger, die B1, wollte jedoch keine Insolvenz, sondern eine Art Sanierung der Firma bis zum Verkauf der letzten Fläche des finanzierten Projektes.

Aus diesem Grund wurde auch das Projekt weiter geführt, jedoch mit Verlust abgeschlossen.

Als Geschäftsführer der zwischenzeitig liquidierten Firma S-GmbH teile ich Ihnen mit, dass bis zu der Liquidierung der Firma Mitte 2012 (abgeschlossen 2014) sämtliche Abgaben von mir erledigt wurden.

Die offene nun vorgeschriebene Summe von € 22.097,17 konnte unter anderem von mir nicht bezahlt werden, da während der Projektarbeit der Betrieb fortzuführen war,

Lieferanten, Angestellte und WGKK sind einige von der seinerzeitige Stellen, wo regelmäßig bezahlt werden musste.

Ich lege Ihnen als Nachweis unsere Saldenliste der letzten Jahren bei, woraus ersichtlich ist, dass wesentlich mehr über die von Ihnen erwähnte Summe bezahlt werden mussten.

Aus all diesen Gründen, möchte ich auch, dass die offene Summe nicht zu meinem persönlichen Lasten übergeht, da ich als GF seinerzeit korrekt gehandelt hatte. Als Beilage und Nachweis sende ich Ihnen die Saldenlisten der letzten Jahren mit diesem Brief mit.

Mit der Bitte um Erlass eines Bescheides, dass die Summe nun auf Null gestellt wird. Weiteres teile ich Ihnen höflich mit, dass ich seit der Insolvenz der M-GmbH keinen Besitz oder Spar- sowie Versicherungsanlagen mehr habe und bin noch immer von der Unterstützung meiner Familie abhängig. Ich möchte nicht, dass ich über die bereits vorhanden Schulden Weiteres dazu bekomme, wofür ich nichts direkt kann, da sonst eine Privatinsolvenz in Erwägung zu ziehen ist.

Sollten Sie offene Fragen noch zu den Saldenlisten haben, so ersuche ich Sie die Fa. H, die zuständige Steuerberaterfirma, zu kontaktieren".

Mit Haftungsbescheid vom 4. August 2014 nahm die Abgabenbehörde den Bf als Haftungspflichtigen gemäß § 9 i.V.m. §§ 80 ff. BAO für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der Firma S-GmbH im Ausmaß von € 16.962,31 (Umsatzsteuer 2011) in Anspruch und führte zur Begründung Folgendes aus:

„Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen Berufenen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 leg.cit. haften die in § 80 Abs. 1 leg.cit. erwähnten Personen neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für diese Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafte Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.

Gemäß § 1298 ABGB obliegt dem, der vorgibt, dass er an der Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung ohne sein Verschulden verhindert war, der Beweis.

Aus dem Zusammenhang dieser Bestimmungen ergibt sich, dass der wirksam bestellte Vertreter einer juristischen Person, der die Abgaben der juristischen Person nicht entrichtet hat, für diese Abgaben haftet, wenn sie bei der juristischen Person nicht eingebbracht werden können und er nicht beweist, dass die Abgaben ohne sein Verschulden nicht entrichtet werden konnten.

Sie waren im Zeitraum von 2008 bis 2012 unbestritten handelsrechtlicher Geschäftsführer der S-GmbH i.Liqu., also einer juristischen Person, und daher gemäß § 18 GesmbHG zu deren Vertretung berufen. Sie waren somit auch verpflichtet, die Abgaben aus deren Mitteln zu bezahlen.

Hinsichtlich der Heranziehung für aushaltende Umsatzsteuer ist folgendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 UstG 94 hat der Unternehmer spätestens am Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs 1 und Abs. 2 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen hat. Der Unternehmer hat eine sich ergebene Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Für folgende Zeiträume - siehe Haftungsbescheid - wurde die Umsatzsteuer gemeldet, festgesetzt bzw. rechtskräftig veranlagt, jedoch nicht entrichtet.

In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es Sache des Geschäftsführers ist, die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, die ihm obliegende abgabenrechtliche Verpflichtung zu erfüllen, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung gem. § 9 Abs. 1 BAO angenommen werden darf (VwGH v. 18. Oktober 1995, 91/13/0037,0038). Demnach haftet der Geschäftsführer für die nichtentrichteten Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die Mittel, die ihm für die Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung standen, 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.

Die vom Haftungspflichtigen ins Treffen geführten Gründe können nicht als haftungsbefreiend anerkannt werden, weil dieser im obgenannten Zeitraum als vollverantwortlicher Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen war.

Im Ermittlungsverfahren haben Sie bekanntgeben, dass Mittel zur anteilmäßigen Befriedigung sämtlicher Gläubiger vorhanden waren. Sie haben jedoch keine oder nur unzureichende Zahlungen für Selbstbemessungsabgaben geleistet. Laut eigenen Angaben haben Sie während dieser Zeit diverse Gläubiger (Lieferanten, Banken, Löhne, Krankenkassen) teilweise oder zur Gänze befriedigt. Da Sie somit verabsäumt haben, für eine gleichmäßige Befriedigung aller Verbindlichkeiten Sorge zu tragen, haben Sie Ihre Pflichten gegenüber der Abgabenbehörde verletzt und es musste wie im Spruch entschieden werden.

Durch das abgeschlossene Konkursverfahren ist der Abgabenzurückstand bei der Firma uneinbringlich geworden.

Nach Prüfung der vorliegenden Unterlagen ergab sich ein Haftungsbetrag in umseitig angeführter Höhe“.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 25. September 2014 führte der Bf wie folgt aus:

„Der Haftungsbescheid wird seinem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten.“

Ich war vom 08.08.2008 (Eintragung in das Firmenbuch) bis zur amtswegigen Löschung im Firmenbuch am 23.07.2014 (Beilage A) alleiniger Geschäftsführer der S-GmbH. Die S-GmbH hat im Jahr 2009 unter anderem die Wohnung Top 7 an der Adresse Adr1, gekauft. Das Projekt war positiv kalkuliert und hat die B1 daher die Finanzierung dieses Bauträgerprojektes übernommen. Im Jahr 2008 hat die S-GmbH sämtliche Forderungen aus Mieteingängen und Kaufpreisen an die projektfinanzierende B1 zediert. Die B1 war auf der Liegenschaft der S-GmbH auch grundbücherlich besichert (Beilage B). Die Geschäftskonten wurden ebenfalls an die B1 verpfändet.

In der Folge musste die Wohnung Top 7 aufgrund von unvorhersehbaren finanziellen Problemen mit Vertrag vom 05.12.2011 um € 140.000,- veräußert werden, wobei die S-GmbH von Ihrem Optionsrecht gem. § 6 Abs 2 UStG nicht Gebrauch gemacht hat. In den Jahren 2009 bis 2011 wurden von der S-GmbH für diese Wohnung Vorsteuern geltend gemacht.

Die finanziellen Probleme der S-GmbH resultieren ausschließlich daraus, dass die Mehrheitsgesellschafterin M-GmbH aufgrund des überraschenden Ausstieges der diese Gesellschaft finanzierenden Bank (B2) Projekte nicht weiterführen konnte und dadurch auch die S-GmbH unvorhersehbar in Liquiditätsschwierigkeiten geraten ist. Ursache für den überraschenden Ausstieg der B2 war nach eigener Auskunft der B2 die damals dramatisch hereinbrechende Finanzkrise und die fehlenden Mittel, um das Projekt weiterzuführen. Die B2 hat damals bereits bewilligte Kredite vereinbarungswidrig nicht ausbezahlt und bereits ausbezahlt Kredite fällig gestellt. Damit wurde auch die S-GmbH in Mitleidenschaft gezogen. Für die B1 war von großer Bedeutung, dass die M-GmbH als Mehrheitsgesellschafterin finanziell gut ausgestattet war. Diese Umstände waren für mich als Geschäftsführer nicht vorhersehbar, da - wie bereits erwähnt - die Projekte gut durchkalkuliert waren und zukünftige Probleme nicht erkennbar waren.

Am 03.04.2012 habe ich schließlich beim G einen Insolvenzantrag gestellt. Mit Beschluss des Gs vom Da1 wurde ein Insolvenzverfahren über die S-GmbH mangels Kostendeckung nicht eröffnet und vom Insolvenzgericht die Zahlungsunfähigkeit der S-GmbH bestätigt (Beilage C). In weiterer Folge wurde das Unternehmen liquidiert (Eintragung der Liquidation im Firmenbuch am 25.07.2012) und schließlich im Firmenbuch am 23.07.2014 amtswegig gelöscht. Eine operative Tätigkeit hat die S-GmbH im Wesentlichen nur bis Dezember 2011 ausgeübt. Die letzte eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung hat den Monat 2/2012 betroffen. Danach wurden nur mehr Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem bevorstehenden Insolvenzverfahren und der Liquidation der S-GmbH durchgeführt. Weiters sind von Käufern noch Kaufpreisteilzahlungen geleistet worden.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde seitens des Betriebsprüfers festgestellt, dass aufgrund des umsatzsteuerfreien Verkaufes der Wohnung Top 7 eine Berichtigung der Vorsteuern für die Jahre 2009 bis 2011 vorzunehmen gewesen wäre und schlussendlich der nunmehr bekämpfte Haftungsbescheid gegen mich erlassen, da laut Ansicht der belangten Behörde der Betrag laut Haftungsbescheid gegen die S-GmbH uneinbringlich gewesen ist und eine Haftungsgrundlage gem. § 9 BAO gegeben sei.

## Beschwerdegründe

### Falsche Auslegung der Ermessenskriterien

§ 9 BAO ist eine Ermessensbestimmung, wobei die Ermessensentscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen sind. Kriterien für die Ermessensausübung sind unter anderem die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des potenziell Haftenden, der Verschuldensgrad, mit dem die Pflichtverletzung begangen wurde, der Grundsatz von Treu und Glauben, die allfällige Geringfügigkeit des haftungsgegenständlichen Betrages, die vertragliche Gestaltung des Innenverhältnisses zwischen Haftendem und Abgabenschuldner und die Unbilligkeit der Einhebung angesichts lange verstrichener Zeit (vgl. RdW 2013, 642).

Der Verkauf der Liegenschaft wurde vom Vertragserrichter am 07.12.2011 per Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer an die belangte Behörde gemeldet. Die belangte Behörde hatte daher ab diesem Tag Kenntnis vom Verkauf der Liegenschaft. Erst mit Wiederaufnahmebescheid vom 07.03.2014 - somit erst nach über zwei Jahren - hat die Behörde die umsatzsteuerliche Thematik an mich herangetragen. Wie in dieser Beschwerde ausgeführt, war mir bis zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme durch die belangte Behörde nicht bekannt, dass eine Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuern vorgenommen werden hätte müssen. Das lange Zuwarten der belangten Behörde war in diesem Fall unbillig, da ich nicht damit rechnen konnte, eine derart lange Zeit nach Verkauf der Liegenschaft haftungsrechtlich für mir damals nicht bekannte Abgabenschulden herangezogen zu werden. Noch dazu ist die Liquidation der S-GmbH bereits abgeschlossen und die Löschung im Firmenbuch erfolgt. Ich konnte daher nach Treu und Glauben davon ausgehen, dass aus meiner Geschäftsführertätigkeit für dieses Unternehmen keine abgabenrechtlichen Nachteile für mich persönlich erwachsen werden, insbesondere weil ich davon ausgegangen bin, dass die umsatzsteuerlichen Abgaben damals zur Gänze bezahlt wurden. Ich berufe mich daher auf den Vertrauensschutz.

Darüber hinaus bin ich finanziell nicht in der Lage, den geltend gemachten Haftungsbetrag aufgrund meiner bestehenden Schulden und des fehlenden Einkommens - auch langfristig nicht - zu begleichen. Aus den vergangenen Projekten haben sich vor allem durch die Übernahme von persönlichen Haftungen gegenüber den finanziierenden Banken hohe Schulden von rund € 1,8 Mio angehäuft (siehe Beilage D).

Zu berücksichtigen ist bei der Ermessensausübung auch, dass ich nach Treu und Glauben davon ausgegangen bin, dass ein umsatzsteuerbefreiter Verkauf keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen nach sich ziehen wird. So wurde ich weder vom damaligen Vertragsverfasser noch von meinem Buchhaltungsbüro (dass auch für die umsatzsteuerlichen Belange beauftragt war) auf diese nachteilige Konsequenz hingewiesen. Im Zuge einer Betriebsprüfung im Jahr 2011 zu einem Zeitpunkt vor dem Verkauf war auch der Vorsteuerabzug bei den Wohnungen der S-GmbH Thema. Damals wurde seitens der belangten Behörde der Vorsteuerabzug für gewisse Aufwendungen im Zusammenhang mit der damals ust-pflichtig vermieteten Wohnung Top 7 zuerkannt.

Ich wurde seitens meines Buchhaltungsbüros damals nicht darüber aufgeklärt, dass ein umsatzsteuerfreier Verkauf der betreffenden Wohnung umsatzsteuerrechtliche Berichtigungspflichten auslösen würde. Insofern sehe ich hier kein Verschulden meinerseits, sodass eine Haftung unbillig wäre.

Da den von mir geltend gemachten Billigkeitserwägungen in ihrer Gesamtheit der Vorzug gegenüber den Zweckmäßigkeitserwägungen der belangten Behörde an der Hereinbringung der haftungsgegenständlichen Forderung zu geben ist, hat die belangte Behörde das Ermessen missbräuchlich ausgeübt und hätte ich bereits aus diesem Grund überhaupt nicht zur Haftung herangezogen werden dürfen.

Keine Haftung in eventu Haftung nur für Differenzquote

Voranzustellen ist den folgenden Ausführungen, dass mir bis zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme durch die belangte Behörde betreffend der Umsatzsteuer 2011 nicht bekannt war, dass bei umsatzsteuerfreiem Verkauf der Wohnung Top 7 eine Berichtigung der in der Vergangenheit geltend gemachten Vorsteuern vorgenommen werden hätte müssen. Insofern unterlag ich einem Rechtsirrtum. Ich habe daher aufgrund Nichtkenntnis dieser zusätzlichen Abgabe diese Zahlung damals nicht berücksichtigen können.

Bei Kenntnis des sich bei der erforderlichen Berichtigung der Umsatzsteuer ergebenden Betrages bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung wäre der haftungsgegenständliche Betrag am 15.02.2012 zur Zahlung fällig gewesen. Nach diesem Stichtag richtet sich auch der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die S-GmbH die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel hatte.

Der Beschwerdeführer als Vertreter haftet dabei nicht für sämtliche Abgabenschulden der S-GmbH in voller Höhe, sondern nur im Umfang der Kausalität zwischen seiner schuldhafte Pflichtverletzung und dem Entgang der Abgaben. Reichten die liquiden Mittel nicht zur Begleichung sämtlicher Schulden aus und haftet der Beschwerdeführer als Vertreter nur deswegen, weil er die Abgabenforderungen nicht wenigstens anteilig befriedigt und den Abgabengläubiger somit benachteiligt hat, dann erstreckt sich die Haftung des Vertreters auch nur auf den Betrag, um den der Abgabengläubiger bei gleichmäßiger Befriedigung aller Forderungen mehr erlangt hätte, als er infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich erhalten hat. Die Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger bezieht sich auf den Fälligkeitszeitpunkt (15.02.2014) einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits. Kann der Vertreter nachweisen, welcher Betrag bei anteilmäßiger Befriedigung der Forderungen an die Abgabenbehörde abzuführen gewesen wäre, dann haftet er nur für die Differenz zwischen diesem und dem tatsächlich bezahlten Betrag (vgl. VwGH 2011/16/0116).

Dabei ist eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes nicht zulässig, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen (vgl. VwGH 97/15/0115).

Wenn Abgaben bereits zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit (somit am 15.02.2012) uneinbringlich waren, scheidet bereits dadurch eine Pflichtverletzung durch den Beschwerdeführer als Vertreter aus (vgl. VwGH 94/13/0095).

Unter Einbeziehung dieser oben genannten Grundsätze ergibt sich zum Fälligkeitstag 15.02.2012 folgendes Bild:

Die haftungsgegenständliche Abgabe war bereits zum damaligen Zeitpunkt uneinbringlich und scheidet eine Haftung daher bereits aus diesem Grund aus. Eine Ungleichbehandlung von Gläubigern ist nicht erfolgt. Ich verweise nochmals darauf, dass mir diese Abgabe damals nicht bekannt war und auch aus diesem Grund überhaupt keine Ungleichbehandlung vorliegen kann. Die B1 als hypothekarisch besicherte Gläubigerin und Zessionarin hat einseitig aufoktroyiert, wie die vorhandenen geringen liquiden Mittel (aus bezahlten Teilkaufpreisen) zu verwenden sind. Sämtliche Mieteinnahmen und Kaufpreiseingänge waren mit Zessionsvereinbarung vom 13.08.2008 an die B1 zediert und gab es für mich keine Möglichkeit, andere Gläubiger zu befriedigen. Sämtliche Geschäftskonten waren an die B1 verpfändet. Genau aus diesem Grund habe ich damals auch umgehend nach Vorliegen der Zahlungsunfähigkeit den Antrag auf Insolvenzeröffnung gestellt.

Auf die Kreditkonten hatte ich keinen Zugriff und wurden auf diese Konten die von den Käufern bezahlten (Teil)Kaufpreise überwiesen.

Die S-GmbH verfügte am 15.02.2012 insgesamt über Liquidität in Höhe von € 12.835,66 (gem. Kontoauszüge Beilage E):

	Saldo per 15.02.2012
Konto B1 Nr1	€ 8.590,25
Konto B1 Nr2	€ 3.638,48
Konto B1 Nr3	-€ 270.362,07
Konto B1 Nr4	-€ 3.689,81
Kassa (lt. Saldenliste 2012 Beilage F)	€ 606,93
Summe Liquidität	€ 12.835,66

Die Gesamtverbindlichkeiten betrugen zu diesem Zeitpunkt € 529.221,66 (€ 250.436,19 Lieferantenverbindlichkeiten gem. OP-Liste Beilage G und Aufstellung Beilage H, bereinigt um die Überzahlungen an drei Lieferanten; € 261.823,16 Kreditverbindlichkeiten bei der B1 Konto Nr1 € 8.590,25, Konto Nr2 € 3.638,48, Konto Nr3 € -270.362,07, Konto Nr4 € -3.689,81); sowie die damals nicht bekannte haftungsgegenständliche Umsatzsteuerforderung € 16.962,31. Die haftungsgegenständliche Abgabenschuld betrug daher 3,21% der Gesamtverbindlichkeiten (€ 16.962,31 / € 529.221,66 x 100). Da eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes gem. oben zitierter Judikatur des VwGH nicht zulässig ist, sondern allein auf den Fälligkeitstermin

15.02.2012 abzustellen ist, ist dieser Prozentsatz auf die insgesamt vorhandene Liquidität von € 12.835,66 umzulegen. Bei Gleichbehandlung aller zum Stichtag vorhandenen Gläubiger und unter Miteinbezug der belangten Behörde als zum damaligen Zeitpunkt fiktiven Gläubiger hätte die belangte Behörde somit € 412,02 (3,21% von € 12.835,66 und die restlichen Gläubiger insgesamt € 12.423,64 (96,79% von € 12.835,66) erhalten.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass an die zum Fälligkeitstag 15.02.2012 existierenden Gläubiger mit Ausnahme der absonderungsberechtigten B1 keine Zahlungen erfolgt sind (siehe Kontoauszüge Beilage E) und daher auch keine Ungleichbehandlung vorliegen kann. Die nach dem 15.02.2012 an die B1 geleisteten Zahlungen sind aufgrund der Zession nicht zu berücksichtigen. Eine Haftung scheidet damit aus. Selbst bei einer unrichtigen Unterstellung einer Ungleichbehandlung durch die Zahlung an die B1 würde jegliche Haftung mit der Differenzquote noch oben begrenzt sein. Da im Haftungszeitraum an die belangte Behörde keine Zahlung geleistet wurde, würde die Differenzquote € 412,02 betragen.

Bei rechtsirriger Berücksichtigung auch der gesamten im Haftungszeitraum neu hinzugekommenen Mittel laut nachstehender Aufstellung würde sich eine Gesamtliquidität von € 59.446,46 ergeben und sich bei Gleichbehandlung aller Gläubiger die Quote der belangten Behörde auf € 1.908,23 (3,21% von € 59.446,46) erhöhen.

Liquidität 15.02.2012		€ 12.835,66
Konto B1 Nr3:		
22.03.2012 Teilkaufpreis	€ 3.000,00	
03.07.2012 Teilkaufpreis	€ 7.851,43	
03.07.2012 Teilkaufpreis	€ 9.863,52	
03.07.2012 Teilkaufpreis	€ 9.942,27	€ 30.657,22
Konto B1 Nr1:		
08.03.2012 Energieausweis	€ 360,00	
13.03.2012 Kaution	€ 4.535,00	
02.04.2012 Finanzamt	€ 500,00	€ 5.395,00
Konto B1 Nr2:		
14.03.2012 Teilkaufpreis	€ 6.576,68	
14.03.2012 Teilkaufpreis	€ 3.981,90	€ 10.558,58
Konto B1 Nr4:		
	0	0
Summe Eingänge		€ 59.446,46

Ich weise darauf hin, dass am 22.03.2012 ein Betrag in Höhe von € 8.200,- vom Konto Nr2 auf das Konto Nr3 umgebucht wurde. Diese Umbuchung ist daher auf dem Konto Nr3 nicht als liquiditätserhöhender Eingang zu berücksichtigen. Weiters sind die auf dem Kreditkonto Nr3 eingegangenen Bürgenzahlungen nicht zu berücksichtigen, da es sich hierbei um eine Vereinbarung zwischen der B1 und dem Bürgen gehandelt hat und die Zahlungen lediglich auf das Kreditkonto zur Tilgung der Kreditschuld erfolgt sind. Eine Ungleichbehandlung liegt daher mangels Bevorzugung der per 15.02.2012 existierenden Gläubiger unverändert nicht vor, da die an die B1 geleisteten Zahlungen (dies entspricht einer Rückzahlungsquote von 17,8% - Beilage H) nicht zu berücksichtigen sind.

In diesem Zusammenhang verweise ich nochmals darauf, dass die nach dem 15.02.2012 eingehenden Teilkaufpreise zur Gänze auf die für mich unzugänglichen Kreditkonten der B1 fließen mussten, da sämtliche Mieteinnahmen sowie Kaufpreiseingänge mit Zessionsvereinbarung vom 13.08.2008 an die B1 zediert wurden, sodass nur an die B1 geleistet werden konnte. Die Eingänge nach dem 15.02.2012 haben an die B1 zedizierte Forderungen betroffen und sind diese Zahlungen aus diesem Grund nicht in die vorhandene Liquidität im Haftungszeitraum einzubeziehen. Diese Zession ist absolut banküblich für derartige Liegenschaftsgeschäfte. 2008 war zudem für mich in keiner Weise vorhersehbar, dass das Projekt S-GmbH scheitern könnte. Das Projekt war positiv durchkalkuliert und von der B1 als projektfinanzierende Bank abgesegnet. Wie bereits ausgeführt, konnte ich eine derart gravierende Bankenkrise mit anschließender Panikreaktion der B2 (finanzierende Bank der Mehrheitsgesellschafterin M-GmbH) als Geschäftsführer keinesfalls rechnen.

Im Ergebnis gilt daher auch bei unrichtiger Berücksichtigung aller im Haftungszeitraum neu hinzugekommenen Mittel, dass ich nur für einen Betrag von maximal € 1.908,23 haften würde.

In der Begründung des Haftungsbescheides hat die belangte Behörde angeführt, dass nach meinen eigenen Angaben im haftungsgegenständlichen Zeitraum diverse Gläubiger (Lieferanten, Banken, Löhne, Krankenkassen) teilweise oder zur Gänze befriedigt wurden und dadurch eine Ungleichbehandlung eingetreten ist. Diese Interpretation der belangten Behörde ist unrichtig, da ich in meinem Schreiben vom 23.07.2014 lediglich angegeben habe, dass während der Projektarbeit (= seit Gründung der S-GmbH) der Betrieb fortzuführen war und diverse Gläubiger bezahlt wurden. Der Zeitraum dieser Zahlungen wurde von mir damals nicht angegeben und geht aus den beigelegten Kontoauszügen hervor, dass hinsichtlich der am 15.02.2012 existierenden Gläubigern tatsächlich nur an die B1 aus den bereits erwähnten Gründen Zahlungen geleistet wurden.

Zusammengefasst kann ausgeführt werden, dass auch bei damals ordnungsgemäß durchgeföhrter Berichtigung der Vorsteuern der nunmehr geforderte Betrag nicht an die Abgabenbehörde bezahlt werden hätte können. Wenn ich durch den ust-freien Verkauf der Wohnung Pflichten verletzt haben sollte, war diese Pflichtverletzung nicht Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben.

Beweis: PV Beschwerdeführer, Auszug Firmenbuch (Beilage A), Pfandurkunden B1 (Beilage B), Auszug Ediktsdatei (Beilage .C), Vermögensverzeichnis (Beilage D), Kontoauszüge S-GmbH 15.02.2012 bis Löschung S-GmbH (Beilage E), Saldenliste 01.01.2012 bis 28.02.2012 (Beilage F - diese Saldenliste weist programmtechnisch zwar den Zeitraum 01.01.2012 bis 31.12.2012 aus, wurde die Buchhaltung von der H-GmbH. jedoch nur bis 28.02.2012 vorgenommen, sodass die Liste nur alle Buchungen bis 28.02.2012 enthält. Danach wurden aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der S-GmbH keine Buchhaltungssagenden mehr beauftragt), OP Liste Lieferanten per 15.02.2012 (Beilage G), Aufstellung der am 15.02.2012 existierenden Gläubiger samt Nachweis über die an diese Gläubiger erfolgten Rückzahlungen samt Quotenangabe (Beilage H)

Aus diesen Gründen richte ich an das Bundesfinanzgericht die Anträge, gem. § 274 BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen, gem. Art 131 Abs 3 B-VG und § 263 BAO in der Sache selbst zu entscheiden und den angefochtenen Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu den angefochtenen Haftungsbescheid abändern und die Haftung auf einen Betrag von höchstens € 1.908,23 herabzusetzen, in eventu den angefochtenen Haftungsbescheid gem. § 278 BAO mit Beschluss aufzuheben und die Angelegenheit zur Erlassung eines neuen Bescheides an die Behörde zurückzuverweisen".

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Februar 2015 als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat festgestellt, dass die Frage der Einbringlichkeit beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihrer Zweckmäßigkeitüberlegung vernachlässigt werden kann (vgl. Erkenntnis vom 16.12.1999, ZI. 97/16/0006). Siehe auch das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 14.12.2006, ZI. 2006/14/0044. Vermögenslosigkeit bzw. Arbeitslosigkeit des Haftenden steht an sich in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der Geltendmachung der Haftung. Eine derzeitige Uneinbringlichkeit schließt auch nicht aus, dass künftig neu hervorkommendes Vermögen oder künftig erzielte Einkünfte zur Einbringlichkeit führen können.

Rechtsunkenntnis vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (z.B. VwGH vom 10.10.96, ZI. 94/15/0122). Es kann kein Verstoß gegen den Grundsatz von „Treu u. Glauben“ sein, wenn die Finanzverwaltung nicht sofort überprüft, ob die Berechnung der Selbstbemessungsabgaben richtig erfolgt ist. Prüfungszeiträume erstrecken sich üblicherweise auch über mehrere Jahre, die auch länger zurückliegen können. Der Haftungsbetrag kann nicht als geringfügiger Betrag angesehen werden, der in keinem Verhältnis zum Verwaltungsaufwand steht. Die Haftung des Geschäftsführers ist aus dem Firmenbuch ersichtlich.

Der zur Haftung herangezogene vertretungsbefugte (eingetragene handelsrechtliche bzw. formelle) Geschäftsführer wird dadurch nicht von seiner Verantwortung frei, dass er seine abgabenrechtlichen Pflichten auf eine andere Person überträgt oder die Geschäftsführung faktisch anderen Personen zusteht (vgl. VwGH vom 27.2.2008, 2005/13/0084).

Der Abschluss des Zessionsvertrages ist diesfalls eine haftungsrelevante Pflichtverletzung, da der Vertreter zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses damit rechnen musste, durch die Zession der Forderungen dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Berichtigung von Abgabenschulden zu entziehen ( vgl. VwGH vom 23.1.1997, 95/15/0120 ). Denn mit einer Änderung der Verhältnisse (z.B. vorzeitiger Verkauf von Liegenschaften oder Abgabennachforderungen) hätten Sie als Geschäftsführer bereits bei Abschluss des Zessionsvertrages rechnen müssen ( zB: VwGH vom 16.9.2003, 2000/14/0179, VwGH vom 28.9.2004, ZI. 2001/14/0176, VwGH vom 22.9.2005, ZI. 2001/14/0013).

Ihre Quotenberechnung für die Gläubigergleichbehandlung muss leider verworfen werden, da sämtliche im Jahr 2011 bis zum 15.2.2012 von der Firma geleisteten Zahlungen (einschließlich der Zahlungen lt. Zessionsvertrag) den Gesamtverbindlichkeiten per 15.2.2012 gegenüberzustellen waren. Diese Berechnung haben Sie nicht vorgelegt. Außerdem wurde der Jahresabschluss für das Jahr 2011 nicht Ihrer Beschwerde beigefügt. An das Finanzamt wurden in diesem Zeitraum keine Zahlungen geleistet.

Mit Vorlageantrag vom 13. März 2015 beantragte der Bf, seine Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Hinsichtlich der Begründung seines Begehrens und der beantragten Änderungen verwies der Bf auf seine Beschwerde vom 25.09.2014 und ergänzte diese wie folgt:

„In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung hat die belangte Behörde meine Quotenberechnung verworfen, da aus Sicht der belangten Behörde ausschließlich sämtliche im Jahr 2011 bis zum 15.02.2012 von der S-GmbH geleisteten Zahlungen (einschließlich der Zahlungen laut Zessionsvertrag) den Gesamtverbindlichkeiten per 15.02.2012 gegenüberzustellen sind und zudem der Jahresabschluss für 2011 nicht vorgelegt wurde. Dieser Rechtsauffassung kann ich nicht folgen. Zudem hat die belangte Behörde nicht angeführt, zu welchem Zweck sie diese Unterlagen benötigt.

Wie bereits in meiner Beschwerde vom 25.09.2014 ausgeführt, ist die Fälligkeit des haftungsgegenständlichen Betrages erst am 15.02.2012 eingetreten. Nach ständiger Judikatur des VwGH richtet sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung gestanden sind, nach diesem Fälligkeitsstichtag. Allenfalls könnte zur Beurteilung maximal der gesamte haftungsgegenständliche Zeitraum (ab dem 15.02.2012) herangezogen werden (zu dieser Berechnungsmethode siehe UFSL, RV/1321-L/10) - ich bestreite jedoch die Zulässigkeit dieser Methode.

Die Berücksichtigung von davorliegenden Zeiträumen ist jedenfalls nicht zulässig. Das Abstellen auf den Fälligkeitsstichtag bzw. danach liegende Zeiträume ist der einzige logische Anknüpfungspunkt, da der Abgabepflichtige davor im Regelfall überhaupt keine Kenntnis von einer zukünftig entstehenden Abgabenverbindlichkeit haben kann. Insofern sind die ab dem Jahr 2011 bis zum 15.02.2012 von der S-GmbH geleisteten Zahlungen nicht relevant und auch nicht in die Berechnungen mit einzubeziehen.

Um der Vorgabe der Behörde trotzdem zu entsprechen, lege ich aus prozessualer Vorsicht eine Aufstellung aller im verlangten Zeitraum von der S-GmbH geleisteten Zahlungen (Beilage. I) sowie den Jahresabschluss für 2011 (Beilage. J) vor.

In diesem nicht haftungsgegenständlichen Zeitraum wurden folgende Zahlungen geleistet:

	01.01. bis 31.12.2011	01.01. bis 15.02.2012	
Kassa	€ 28.268,47	€ 687,71	
B1 Konto Nr5	€ 1.144,56	€ 16,67	
B1 Konto Nr1	€ 23.309,06	€ 6.342,08	
B1 Konto Nr6	€ 2.634,47	am 05.04.2011 geschlossen	
B1 Konto Nr7	€ 3.805,03	am 27.10.2011 geschlossen	
B1 Konto Nr8	€ 544,11	am 19.04.2011 geschlossen	
B1 Konto Nr2	€ 146.843,04	€ 135.826,77	
B1 Konto Nr3	€ 338.104,63	€ 0,00	
B1 Konto Nr4	€ 680,26	€ 12,00	
Summe Zahlungen	€ 545.333,63	€ 142.885,23	€ 688.218,86
Summe Verbindlichkeiten per 15.02.2012			€ 529.221,66

Wie bereits erläutert, sind diese Zahlungen jedoch bei der Quotenberechnung nicht zu berücksichtigen.

Ich beantrage eine mündliche Verhandlung vor dem Senat“.

#### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

*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 schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebbracht werden können.*

*Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.*

Unbestritten ist, dass dem Bf als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen laut Eintragung im Firmenbuch von 8. August 2008 bis

10. Juli 2012 und von 11. Juli 2012 bis zur amtsweigigen Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch am Da2 als selbstständig vertretungsbefugtem Liquidator die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen bei der S-GmbH stand mit Beschluss des Gs vom Da1 über die Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens fest, da sich nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.10.2000, 95/14/0090) aus der Tatsache der Nichteröffnung des Konkurses mangels kostendeckenden Vermögens (vgl § 71 KO) zweifelsfrei ergibt, dass nicht entrichtete Abgaben bei einer davon betroffenen GmbH nicht mehr einbringlich sind.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0115) ist es im Falle der Uneinbringlichkeit der Abgaben bei der Gesellschaft Sache des Geschäftsführers darzutun, weshalb er nicht Sorge getragen hat, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat, widrigenfalls die Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung annehmen darf. In der Regel wird nämlich nur der Geschäftsführer jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung der GmbH haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht.

Hatte der Geschäftsführer Gesellschaftsmittel zur Verfügung, die zur Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ausreichten, so ist er nur dann haftungsfrei, wenn er im Verwaltungsverfahren nachweist, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat. Wenn die Behauptung und Nachweisung des Ausmaßes der quantitativen Unzulänglichkeit der in den Fälligkeitszeitpunkten der Abgaben zur Verfügung stehenden Mittel im Verwaltungsverfahren unterlassen wird, kommt eine Beschränkung der Haftung bloß auf einen Teil der uneinbringlichen Abgabenschulden nicht in Betracht.

Dass für die Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben keine Mittel zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bf nicht behauptet. Vielmehr wurde vom Bf diesbezüglich vorgebracht, dass die nach dem 15. Februar 2012 eingehenden Teilkaufpreise zur Gänze auf die für ihn unzugänglichen Kreditkonten der B1 hätten fließen müssen, da sämtliche Mieteinnahmen sowie Kaufpreiseingänge mit Zessionsvereinbarung vom 13. August 2008 an die B1 zediert worden seien.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann im Abschluss eines (globalen) Mantelzessionsvertrages, durch den einerseits die Bank als andrängender Gläubiger begünstigt wird, andererseits andere andrängende Gläubiger - insbesondere der Bund als Abgabengläubiger - benachteiligt werden, eine dem Geschäftsführer vorzuwerfende Pflichtverletzung liegen. Der Abschluss eines Mantelzessionsvertrages ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Falle einer Änderung

der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden, insbesondere der Abgabenschulden, durch diesen Vertrag nicht beeinträchtigt wird (vgl. VwGH 22.9.2005, 2001/14/0013).

Dass der Bf für die künftige Abgabenentrichtung bei Abschluss des Zessionsvertrages keine Vorsorge getroffen hat, ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen.

Den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidung, dass der Bf mit einer Änderung der Verhältnisse (z.B. vorzeitiger Verkauf von Liegenschaften oder Abgabennachforderungen) als Geschäftsführer bereits bei Abschluss des Zessionsvertrages hätte rechnen müssen, ist der Bf im Vorlageantrag nicht entgegen getreten. Auch eine Insolvenz infolge des Ausstiegs der finanzierenden Bank der Mehrheitsgesellschafterin ist bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt nicht als unvorhersehbar zu werten.

Solcherart oblag es dem Bf nachzuweisen, welcher Betrag unter Einbeziehung der auf dem Konto der B1 eingegangenen Beträge bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger - bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits - an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0176).

Entgegen der Meinung der Abgabenbehörde, wonach die Quotenberechnung für die Gläubigergleichbehandlung verworfen werden muss, da sämtliche im Jahr 2011 bis zum 15. Februar 2012 von der Firma geleisteten Zahlungen (einschließlich der Zahlungen lt. Zessionsvertrag) den Gesamtverbindlichkeiten per 15. Februar 2012 gegenüberzustellen wären, ist entsprechend den Ausführungen des Bf die Fälligkeit des haftungsgegenständlichen Betrages erst am 15. Februar 2012 eingetreten. Nach ständiger Judikatur des VwGH richtet sich der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob die für die Abgabenentrichtung erforderlichen Mittel zur Verfügung gestanden sind, nach diesem Fälligkeitsstichtag, an dem erst die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe eintrat.

Laut Vorbringen des Bf betragen die Gesamtverbindlichkeiten am Fälligkeitstag 15. Februar 2012 € 529.221,66, sodass die haftungsgegenständliche Abgabenschuld 3,21% der Gesamtverbindlichkeiten ausmachte.

Da die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten nicht mit Ablauf des Fälligkeitstages sondern erst mit deren Tilgung (vgl VwGH 17.9.1990, 90/14/0038) endet, muss zur Beurteilung der Quote trotz der Bestreitung der Zulässigkeit der gesamte haftungsgegenständliche Zeitraum ab dem 15. Februar 2012 herangezogen werden.

Die am 15. Februar 2012 vorhandenen Liquidität in Höhe von € 12.835,66 ist daher durch Berücksichtigung auch der gesamten im Haftungszeitraum neu hinzugekommenen Mittel laut Aufstellung des Bf auf eine Gesamtliquidität von € 59.446,46 zu erhöhen, sodass sich bei Gleichbehandlung aller Gläubiger entsprechend der Berechnung des Bf die Quote der belangten Behörde von € 1.908,23 (3,21% von € 59.446,46) ergibt.

Da der Bf damit die Grundlagen für die behördlichen Feststellungen des ab Fälligkeitszeitpunkt zur Bezahlung der Abgabenschuld zur Verfügung stehenden Anteils an liquiden Mitteln beigebracht hat, war die Haftung auf den Betrag von € 1.908,23 einzuschränken.

Dem Einwand, dass dem Bf nicht bekannt gewesen sei, dass bei umsatzsteuerfreiem Verkauf der Wohnung eine Berichtigung der in der Vergangenheit geltend gemachten Vorsteuern vorgenommen werden hätte müssen, sodass er insofern einem Rechtsirrtum unterlegen sei und er daher aufgrund Nichtkenntnis dieser zusätzlichen Abgabe diese Zahlung damals nicht habe berücksichtigen können, ist zu entgegnen, dass es unter dem Gesichtspunkt des dem Vertreter vorzuwerfenden Verschuldens an der Verletzung der Vertreterpflichten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0095) zwar beachtlich ist, wenn er auf Grund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre. Es kann sich jedoch nicht erfolgreich auf entschuldigenden Rechtsirrtum stützen, der es unterlässt, geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anzustellen (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064).

Haftungsgegenständlich ist lediglich die Umsatzsteuer 2011 in Höhe von € 16.962,31, welche aus der vorzunehmenden Berichtigung der Vorsteuern für die Jahre 2009 bis 2011 aufgrund des umsatzsteuerfreien Verkaufes der Wohnung Top 7 mit Vertrag vom 05.12.2011 um € 140.000,- resultiert.

Laut BP-Bericht vom 18. Februar 2014 hat die geprüfte Gesellschaft mit Vertrag vom 5. Dezember 2011 die Eigentumswohnung Nr. 7 an der Adresse Schützengasse 3 zu einem Kaufpreis von € 140.000 ohne Belastung mit USt veräußert.

In den Jahren 2009 - 2011 sind im Zusammenhang mit aktivierungspflichtigen Aufwendungen zu dieser Wohnung Versteuern geltend gemacht worden.

Die Wohnung Nr. 7 ist bis zum Verkauf im Jahr 2011 USt-pflichtig vermietet gewesen; der Verkauf selbst ist ohne USt-Belastung erfolgt. Der USt-freie Verkauf bedeutet gegenüber der bisherigen USt-pflichtigen Vermietung eine Änderung der Verhältnisse im Sinn des genannten § 12 Abs. 10 UStG.

Nach § 12 Abs. 10 UStG sind abgezogene Versteuern für aktivierungspflichtige Aufwendungen in dem Jahr zu berichtigen, in dem sich die Verhältnisse, die seinerzeit für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, geändert haben. Der Berichtigungszeitraum beträgt bei Immobilien 9 Jahre ab der Inverwendungnahme der Leistungen, die dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegen sind.

Dass der Bf geeignete Erkundigungen über die Rechtslage anlässlich des Verkaufs und der daraus resultierenden Verpflichtungen unternommen hätte, wurde nicht behauptet.

Sofern der Bf vermeint, dass das lange Zuwarthen der belangten Behörde bei Erlassung des Wiederaufnahmebescheid erst am 7. März 2014 in diesem Fall unbillig gewesen sei, da er nicht damit habe rechnen können, eine derart lange Zeit nach Verkauf der

Liegenschaft haftungsrechtlich für ihm damals nicht bekannte Abgabenschulden herangezogen zu werden, ist zu erwideren, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.8.1995, 93/13/0278) sich der Bf auf finanzbehördliche Aktivitäten nicht verlassen durfte und selbst Versäumnisse des Finanzamtes den Bf in keiner Weise davon entbinden können, die ihn nach § 80 BAO treffenden Pflichten mit der gebotenen Sorgfalt wahrzunehmen.

Zu dem unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.11.1998, 97/15/0115, vorbrachten Einwand, dass eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes nicht zulässig sei, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen (vgl. VwGH 97/15/0115) sei, ist zu entgegnen, dass diese Aussage dem Erkenntnis explizit nicht zu entnehmen ist, sondern dass eine überschlagsmäßige Gegenüberstellung des Prozentsatzes der in einem Zeitraum von vier Monaten (Jänner bis April 1996) bezahlten Lieferantenverbindlichkeiten einerseits und der in diesem Zeitraum abgestatteten Abgabenschulden andererseits nicht eine nachvollziehbare Berechnung für die jeweiligen Fälligkeits- bzw. Zahlungszeitpunkte im gesamten Haftungszeitraum ersetzen kann.

Dennoch ist – wie auch dem genannten Erkenntnis zu entnehmen - nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich eine summarische Betrachtung des gesamten haftungsrelevanten Zeitraumes nicht zulässig, sondern auf den jeweiligen Fälligkeitstermin abzustellen (vgl. auch VwGH 26.11.2002, 2000/15/0081). Der Unabhängige Finanzsenat hat hingegen aber bereits wiederholt eine Zeitraumbetrachtung zugelassen, da eine auf einzelne Fälligkeitstage abgestellte Betrachtung in der Praxis oft nur schwer möglich ist und auch zu Verzerrungen führen könnte (etwa bei Zahlungsverzügen), sodass eine Zeitraumbetrachtung nicht nur praktikabler ist, sondern auch zu sachgerechteren Ergebnissen führt (UFS 11.12.2008, RV/1409-L/07 mit Hinweis auf UFS 10.10.2007, RV/1907-W/07 und UFS 8.10.2007, RV/2322-W/05; siehe auch Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 9 Tz 27 mit Hinweis auf diese Rechtsprechung sowie die Judikatur des BFH, die ebenfalls für die Berechnung der Tilgungsquote nicht auf einen einzelnen Zeitpunkt, sondern auf einen längeren Haftungszeitraum abstellt). Schließlich vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof selbst die Ansicht, dass unter Umständen auch eine überschlägige Ermittlung der Quote erforderlich sein kann, weil Sorgfalts- und Mitwirkungspflichten nicht über das Maß des Möglichen und Zumutbaren hinaus überspannt werden dürfen (VwGH 24.2.2010, 2005/13/0124).

Hinsichtlich der gerügten Ermessensübung ist ergänzend zu den Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung, denen der Bf im Vorlageantrag auch nicht entgegengetreten ist, darauf zu verweisen, dass der Bf laut Firmenbuchauszug einziger Geschäftsführer der Gesellschaft war, somit der einzige in Betracht kommende Haftende im Sinne der § 9 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 80 ff. BAO, und diese Abgabenschulden bei der Gesellschaft nicht mehr eingebracht werden können. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.1.2003, 97/14/0176) ist

die Behörde daher in Ausübung des ihr eingeräumten Ermessens nicht rechtswidrig vorgegangen.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bf konnte die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben war.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bf für den Betrag von € 1.908,23 der laut Rückstandsaufgliederung vom 14. Februar 2017 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Umsatzsteuer 2011 der S-GmbH zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 23. Februar 2017