



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Walter Mette, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer über die Berufung des RH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 15. Februar 2006 betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach der am 5. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Haftungsbescheid vom 15. Februar 2006 nahm das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) als Haftungspflichtigen gemäß § 9 Abs. 1 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH im Ausmaß von € 218.618,62 in Anspruch.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass gegen den Haftungsbescheid und gegen die der Haftung zugrunde liegenden Bescheide, nämlich den Umsatzsteuerbescheid 1989, den Umsatzsteuerbescheid 1990 und den Körperschaftsteuerbescheid 1989 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werde.

Mit Prüfungsauftrag vom 7. Oktober 1991 sei bei der I-GmbH eine Betriebsprüfung für die Jahre 1987 bis 1989 vorgenommen worden. Gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung sei das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und am 15. Jänner 1993 ein Antrag auf

Aussetzung der Einhebung der Abgaben gestellt worden. Die Aussetzung der Einhebung sei am 9. Februar 2003 bewilligt worden.

Die Finanzlandesdirektion habe die Berufung mit Entscheidung vom 8. November 2000 als unbegründet abgewiesen. Die dagegen eingebrachte VwGH-Beschwerde sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juni 2004 als unbegründet abgewiesen worden.

Auf Basis der Entscheidung der Finanzlandesdirektion sei am 6. Dezember 2000 die gewährte Aussetzung der Einhebung zurückgenommen worden und die Abgaben seien laut Betriebsprüfung dem Abgabenkonto der I-GmbH wieder angelastet worden. Am 12. Dezember 2000 sei für die Abgaben ein Stundungsansuchen eingebracht worden, welches von der Behörde mit Bescheid vom 9. April 2001 abgewiesen worden sei, weil der Verwaltungsgerichtshof dem Antrag auf aufschiebende Wirkung mit Beschluss vom 30. März 2001 nicht stattgegeben habe.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2005 habe das Finanzamt dem Bw. bekannt gegeben, dass es die Geltendmachung einer Haftung für die Abgabenschulden der I-GmbH erwäge.

Der Bw. beantrage, den Haftungsbescheid ersatzlos aufzuheben, weil der Abgabeananspruch verjährt (Einhebungsverjährung) sei und der Bw. nicht schuldhaft seine Pflichten verletzt habe, weiters gemäß § 282 BAO die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Senat und gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Der Abgabeananspruch sei nicht durch fehlerhafte Ermittlung von Selbstbemessungsabgaben oder Gewinnen entstanden, sondern habe die Betriebsprüfung eine andere rechtliche Beurteilung der Steuerpflicht von Teilleistungen vorgenommen. Die Betriebsprüfung habe Teilleistungen für Halbfabrikate als fertig gestellte Produkte behandelt, daher sei für diese Teilleistungen in den Jahren 1989 und 1990 keine Umsatzsteuer zu leisten gewesen. Durch die Unterstellung von Fertigfabrikaten habe die Betriebsprüfung im Jahr 1989 nicht realisierte Gewinne ausgewiesen.

Damit sei das Verfahren gegenüber dem Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuer 1989, Umsatzsteuer 1990 und Körperschaftsteuer 1989 offen und nicht durch Bescheid erledigt, sondern habe die Behörde Bescheide im Rechtsmittelverfahren zu erlassen. Die Bemessungsverjährung ende gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens bis 31. Dezember 2005 nach fünfzehn, jetzt nach zehn Jahren nach Entstehung des Abgabeananspruches. Damit sei für Abgabeanprüche aus den Jahren 1989 und 1990 die Bemessungsverjährungsfrist auf alle Fälle abgelaufen, weil bei der absoluten Verjährung Unterbrechungs- oder Hemmungstatbestände wirkungslos seien. Eine Bescheiderlassung im Rechtsmittelverfahren sei daher unzulässig, womit auch kein Abgabeanpruch entstehen könne, somit auch kein Haftungsanspruch.

Es seien keine Unterbrechungshandlungen gemäß § 238 Abs. 2 BAO gesetzt worden, weil das Stundungsansuchen vom 12. Dezember 2000 am 9. April 2001 abgewiesen worden sei. Bloße Ankündigungen, eine zur Geltendmachung des Abgabeananspruches dienende Handlung in Zukunft erst unternehmen zu wollen, unterbrächen die Verjährung nicht. Das Schreiben der Behörde vom 6. Juni 2005 sei daher keine Unterbrechungshandlung gewesen.

Für die im Haftungsbescheid genannten Abgaben seien die Zahlungsfristen 4. Februar 1993 in den Bescheiden genannt. Die Einhebung sei laut Bescheid vom 5. Februar 1993 bis 6. Dezember 2000 ausgesetzt und damit gehemmt gewesen. Die fünfjährige Einhebungsverjährungsfrist sei am 5. Dezember 2005 abgelaufen.

Für die haftungsgegenständlichen Abgaben sei laut Bescheiden ursprünglich eine Zahlungsfrist bis 4. Februar 1993 eingeräumt worden, die jedoch durch die gewährte Aussetzung der Einhebung hinfällig geworden sei. Mit der bescheidmäßigen Rücknahme der Aussetzung der Einhebung seien die Abgaben am 6. Dezember 2000 wieder fällig geworden. Wie aus dem Jahresabschluss 2000 ersichtlich sei, habe die I-GmbH keine Einnahmen, keine Bankguthaben und nur eine Verbindlichkeit an das Finanzamt gehabt. Auch in den Folgejahren habe die Gesellschaft keine geschäftliche Tätigkeit entfaltet, die zu Einnahmen geführt hätten. Der Bw. habe sich daher gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verhalten und keinen Gläubiger bevorzugt, da ab Fälligkeit der Abgaben überhaupt keine anderen Verbindlichkeiten aus Gesellschaftsmitteln bezahlt worden seien bzw. hätten bezahlt werden können.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2006 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. ergänzend im Wesentlichen vor, dass der Rückstandsausweis vom 9. März 2001 der I-GmbH nie zugestellt worden sei und daher keine nach außen erkennbare Amtshandlung vorliege. Weiters seien die Unterbrechungshandlungen im § 238 Abs. 2 BAO taxativ und nicht beispielhaft aufgezählt. Da im Jahr 2001 keine Unterbrechungshandlung gesetzt worden sei, habe die Verjährungsfrist auch am 1. Jänner 2002 nicht neu zu laufen begonnen.

Mit der bescheidmäßigen Rücknahme der Aussetzung der Einhebung seien die Abgaben am 6. Dezember 2000 wieder fällig geworden, wobei jedoch der Abgabeananspruch noch immer nicht rechtskräftig gewesen sei, weil eine VwGH-Beschwerde eingebracht worden sei. Ein Geschäftsführer könne nicht verpflichtet werden, für nicht fällige oder nicht rechtskräftige bzw. ungewisse Abgabeanprüche liquide Mittel zu halten, sondern müsse vielmehr, wenn die Ungewissheit weg falle oder der Abgabeananspruch fällig werde, und in diesem Fall nicht

mehr alle Gläubiger voll befriedigt werden könnten, für eine quotenmäßige Befriedigung sorgen.

In der am 5. Juni 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die I-GmbH gegründet worden sei, um Münzautomaten zu entwickeln, herzustellen und in der Folge zu verkaufen. Einige Stücke seien letztlich auch tatsächlich fertig gestellt und veräußert worden. Es habe einen konkreten Auftraggeber gegeben, welcher regelmäßig Zahlungen an die GmbH geleistet habe. In diesem Zeitpunkt habe die endgültige Zahl der abzunehmenden Geräte noch nicht festgestanden, diese Zahlungen wären jedoch in der Folge auf den Verkaufspreis der Geräte anzurechnen gewesen. Aus den Vorauszahlungen habe sich aber kein Ausschließlichkeitsanspruch der bestellenden Firma an den Konstruktionen und Programmen ergeben. Die Auftraggeberfirma habe entwickelte Automaten kaufen wollen und hätte in diesem Fall keine Lizenzgebühren zu entrichten gehabt. Auch sei der Umfang der Produktion von vornherein nicht absehbar gewesen, es sei nur eine bestimmte Mindestabnahmezahl festgelegt worden. Die Zahlungen seien zum Zwecke der Entwicklung und Erzeugungsvorbereitung der Geräte erfolgt. Damals seien Teilzahlungen nicht der Umsatzsteuerschuld unterlegen und es sei sich niemand bewusst gewesen, dass sich daraus eine Umsatzsteuerschuld entwickeln könnte. Mit dem steuerlichen Vertreter habe der Bw. darüber zu einem Zeitpunkt Gespräche geführt, als dies Thema im Rahmen der Betriebsprüfung geworden sei, und zwar im Jahr 1991. Auch der Steuerberater habe spätestens im Laufe der Betriebsprüfung, möglicherweise auch beim Abgeben der Steuererklärung für die Jahre vorher die Ansicht vertreten, dass es sich hier um nicht zu versteuernde Umsätze und Gewinne handle. Im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung hätte er sicher auch die Nichtabfuhr bemerkt.

Im Jahr 1991 habe die Betriebsprüfung für die Jahre 1987 bis 1989 stattgefunden, im Rahmen derer plötzlich diese Teilzahlungen der Umsatzsteuer und auch der Körperschaftsteuer unterzogen worden seien. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung sei die Lieferung der Geräte noch nicht erbracht worden und es seien nicht realisierte Gewinne vorgeschrieben worden. Nach Berufung gegen die BP-Bescheide sei in der Folge am 15. Jänner 1993 die Aussetzung der Einhebung bewilligt worden, deren Ablauf mit Bescheid 4. Dezember 2000 nach Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion erklärt worden sei. Der Haftungsbescheid vom 21. Februar 2006 sei daher mehr als 5 Jahre nach Ablauf der Einbringungshemmung ergangen, weswegen Verjährung eingetreten sei. Ein früherer Haftungsvorhalt im Hinblick auf die Geltendmachung der Haftung stelle keine Unterbrechungshandlung dar. Auch sei die absolute Verjährung mittlerweile eingetreten.

Auf Vorhalt der Aktennotiz vom 16. Dezember 1988 betreffend die Vereinbarung der I-GmbH mit SS dahingehend, dass für die Abgeltung der laufenden Entwicklungskosten der Glückspielgeräte monatlich S 660.000,00 brutto bezahlt worden seien, sei auszuführen, dass eine Interpretation dahingehend, dass dieser Betrag inklusive Umsatzsteuer vereinbart gewesen wäre, nicht zulässig sei, weil damals die Umsatzsteuerschuld für Teilleistungen gar nicht gegeben gewesen sei. Zum damaligen Zeitpunkt habe der Bw. auch kein besonderes umsatzsteuerliches Wissen gehabt, um beurteilen zu können, ob aus diesen Zuflüssen eine Umsatzsteuerschuld resultieren würde. Ob die Aktennotiz vom 16. Dezember 1988 dem Steuerberater übermittelt worden sei, könne der Bw. auf Grund der lange zurückliegenden Zeit keine Auskunft mehr geben. Die laufende Buchhaltung und die Umsatzsteuer-Berechnung sei in der Firma gemacht worden. Der Steuerberater habe die Jahressteuererklärungen erstellt. Es habe laufend Kontakte gegeben, wo die verschiedensten steuerlichen Fragen besprochen worden seien. Vielleicht könne der Steuerberater HC von der TU, Auskunft über die geführten Gespräche geben. Er sei die Kontaktperson des Bw. gewesen.

Auf die Frage, warum der Steuerberater nicht sofort nach Zufluss der ersten Teilzahlung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung dieser Geldzuflüsse befragt worden sei, sei auszuführen, dass der Bw. auf Grund der lange zurückliegenden Zeit nicht mehr genau sagen könne, wann mit dem Steuerberater dieses Thema erstmalig besprochen worden sei. Es könnte anlässlich der Bilanzbesprechung für das Jahr 1989 gewesen sein. Da die Steuererklärungen 1989 am 7. Juni 1991, also knapp vor der Betriebsprüfung eingereicht worden seien, stimme dies auch zeitlich mit meiner bisherigen Aussage überein, dass der Steuerberater mit dieser Thematik knapp vor der Betriebsprüfung erstmalig befasst worden sei.

Der Bw. beantrage die Einvernahme des Steuerberaters HC dafür, dass er selber diese Zahlungen als nicht umsatzsteuerpflichtig angesehen hat.

### ***Über die Berufung 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 schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht 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.*

*Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. § 209a gilt sinngemäß.*

*Gemäß § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Haftungsbescheides unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

*Gemäß § 238 Abs. 3 BAO ist die Verjährung gehemmt, solange*

- a) die Einhebung oder zwangsweise Einbringung einer Abgabe innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist, oder*
- b) die Einhebung einer Abgabe ausgesetzt ist, oder*
- c) einer Beschwerde gemäß § 30 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 oder § 85 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 aufschiebende Wirkung zuerkannt ist.*

Unbestritten ist, dass dem Bw. entsprechend der Eintragung im Firmenbuch seit 9. Juni 1987 als selbstständig vertretungsbefugtem Geschäftsführer der Abgabepflichtigen die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft oblag.

Die ebenfalls nicht bestrittene Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der Primärschuldnerin steht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.5.1989, 89/14/0044) spätestens mit der Eintragung der amtswegigen Löschung ihrer Firma im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit am 6. Dezember 2006 fest.

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.

Dem Einwand, dass für die haftungsgegenständlichen Abgaben laut Bescheiden ursprünglich eine Zahlungsfrist bis 4. Februar 1993 eingeräumt worden sei, die jedoch durch die gewährte Aussetzung der Einhebung hinfällig geworden sei, sodass die Abgaben mit der bescheidmäßigen Rücknahme der Aussetzung der Einhebung am 6. Dezember 2000 wieder fällig geworden seien, ist zu entgegnen, dass – abgesehen davon, dass die Fälligkeit durch die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung unberührt bleibt (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup> § 210 Tz 3) - der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Vertretene die für die Abgabenerichtung erforderlichen Mittel hatte, sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.9.1998, 98/16/0018) danach bestimmt, wann die Abgaben bei Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären. Bei Selbstbemessungsabgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.11.1993, 91/13/0181) somit maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.5.1992, 88/17/0216) grundsätzlich die erstmalige Abgabenfestsetzung entscheidend.

Dass der Gesellschaft zum Zeitpunkt der gesetzlichen Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Umsatzsteuer 1989 (12. Februar 1990) und Umsatzsteuer 1990 (11. Februar 1991) bzw. erstmaligen Abgabenfestsetzung der haftungsgegenständlichen Körperschaftsteuer am 23. Dezember 1992 keine Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgaben zur Verfügung gestanden wären, wurde vom Bw. nicht behauptet. Auch aus der Aktenlage ergeben sich für diese Zeitpunkte keine deutlichen Anhaltspunkte für das Fehlen der zur Entrichtung der Abgaben erforderlichen Mittel, zumal noch Umsätze (Zahllast Umsatzsteuer 3/1992: S 791.300,00) erzielt wurden und etwa am 17. September 1993 ein Betrag von S 1.400.000,00 dem Abgabekonto der Gesellschaft gutgeschrieben wurde, sodass bis zur Rückzahlung eines Betrages von S 300.000,00 entsprechend der Begründung der Berufungsvorentscheidung am 27. Juli 1995 am Abgabekonto ein Guthaben bestand, und zudem bis 18. Oktober 2000 regelmäßig Zahlungen (17. Februar 2000: S 6.014,00, 18. Mai 2000: S 6.020,00, 19. September 2000 und 18. Oktober 2000: S 6.014,00) – offensichtlich zur Entrichtung der Vorauszahlungen auf die Körperschaftsteuer - auf das Abgabekonto der Gesellschaft geleistet wurden.

Der Bestreitung der inhaltlichen Richtigkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenforderungen ist entgegenzuhalten, dass dem Haftungsbescheid Abgabenbescheide vorangegangen sind, sodass es der Behörde nach der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.2.1999, 98/13/0144) im Verfahren über die Heranziehung des Bw. zur Haftung daher verwehrt ist, die Richtigkeit der Abgabefestsetzung als Vorfrage zu beurteilen. Der Bw. hat neben der Einbringung einer Berufung gegen seine Heranziehung zur Haftung ohnehin gemäß § 248 BAO innerhalb der für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid offen stehenden Frist auch gegen die Bescheide über den Abgabeananspruch berufen. Wird aber neben einer Berufung gegen den Haftungsbescheid eine - allenfalls auch mangelhafte - Berufung gegen den Abgabeananspruch erhoben, so ist zunächst über die Berufung gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, weil von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabeananspruch abhängt. Die Voraussetzungen für eine Verbindung der beiden Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren (§ 277 BAO) liegen in einem solchen Fall nicht vor (vgl. VwGH 10.9.1987, 86/13/0148).

Sofern der Bw. mit dem Hinweis darauf, dass die Abgabeforderungen auf Grund einer anderen rechtlichen Beurteilung durch die Betriebsprüfung entstanden seien, mit deren Ergebnis er laut Anfragebeantwortung vom 21. Juli 2005 trotz intensiver laufender Beratung mit der qualifizierten Steuerberatungskanzlei DC nicht habe rechnen können, darlegen möchte, dass er aufgrund eines Rechtsirrtums die Entrichtung der Abgaben unterlassen hat und ihm ausnahmsweise ein solcher Rechtsirrtum nicht vorzuwerfen wäre, ist dem zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.12.1997, 96/15/0269) mit dem bloßen Hinweis auf eine andere Rechtsmeinung des Bw. in keiner Weise dargetan wird, dass ein derartiger, nicht vorwerfbarer Rechtsirrtum vorgelegen wäre.

Zudem wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung zur Aktennotiz vom 16. Dezember 1988 betreffend die Vereinbarung der I-GmbH mit SS dahingehend, dass für die Abgeltung der laufenden Entwicklungskosten der Glückspielgeräte monatlich S 660.000,00 brutto bezahlt worden seien, weiterhin die Auffassung vertreten, dass eine Interpretation dahingehend, dass dieser Betrag inklusive Umsatzsteuer vereinbart gewesen wäre, nicht zulässig sei. Obwohl der Bw. zum damaligen Zeitpunkt nach seiner Aussage in der Berufungsverhandlung auch kein besonderes umsatzsteuerliches Wissen gehabt habe, um beurteilen zu können, ob aus diesen Zuflüssen eine Umsatzsteuerschuld resultieren würde, führte er mit dem steuerlichen Vertreter darüber erst zu einem Zeitpunkt Gespräche, als dies Thema im Rahmen der Betriebsprüfung geworden sei (im Jahr 1991), also erst nach Verletzung der Verpflichtung zur Abfuhr der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 1989 und 1990. Auch wurde vom Bw. nicht vorgebracht, warum die laut Aktenvermerk vom 16. Dezember 1988 vereinbarten monatlichen Entgelte nicht als Erlöse - bzw. entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Bericht vom



9. Dezember 1992, auf dessen Ausführungen verwiesen wird, eine Forderung an die W-GmbH - in die Buchhaltung der Gesellschaft aufgenommen wurden.

Der eingewendeten Einhebungsverjährung ist entgegenzuhalten, dass der Bw. die Erlassung der Abgabenbescheide am 23. Dezember 1992 und die zufolge Aussetzung der Einhebung der haftungsgegenständlichen Abgaben am 5. Februar 1993 bewirkte Hemmung der Einhebungsverjährung bis zur Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 4. Dezember 2000 nicht bestreitet. Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2006, auf deren Begründung verwiesen wird, wurden dem Bw. an Unterbrechungshandlungen etwa die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens mit Bescheid vom 9. April 2001 und ein Vollstreckungsversuch vom 24. Juli 2001, wobei vom Vollstrecker festgestellt wurde, dass der Rückstand bei der I-GmbH als uneinbringlich anzusehen ist, vorgehalten, ohne dass der Bw. dem etwas erwidert hätte. Die Verjährungsfrist des § 238 BAO begann somit mit Ablauf des Jahres 2001 neu zu laufen, sodass die Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides vor deren Ablauf erfolgte. Entgegen der Meinung des Bw. sind die Unterbrechungshandlungen im § 238 Abs. 2 BAO auch nicht taxativ aufgezählt; bezüglich weiterer Unterbrechungshandlungen wird auf Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup> § 238 Tz 13 verwiesen.

Der Einwand, dass für die Abgabenansprüche aus den Jahren 1989 und 1990 die Bemessungsverjährungsfrist auf alle Fälle abgelaufen sei, womit auch kein Abgabenanspruch und somit auch kein Haftungsanspruch entstehen könne, übersieht, dass das Finanzamt das in § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung unterworfenene Recht auf Festsetzung einer Abgabe bereits mit Bescheiden vom 23. Dezember 1992 und somit vor der Erlassung des nunmehr streitverfangenen Haftungsbescheides ausgeübt hat (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037). Sofern der Bw. mit dem Vorbringen, dass das Verfahren gegenüber dem Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuer 1989, Umsatzsteuer 1990 und Körperschaftsteuer 1989 offen und nicht durch Bescheid erledigt sei und die Behörde Bescheide im Rechtsmittelverfahren zu erlassen habe, die mangelnde Rechtskraft der haftungsgegenständlichen Abgaben einwendet, ist dem zu erwidern, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1981, 82/80) kein Tatbestandsmerkmal des § 9 Abs. 1 BAO ist, dass die Abgabe, hinsichtlich derer die Haftung besteht, im Zeitpunkt der Geltendmachung der Haftung bereits rechtskräftig festgesetzt wurde.

Infolge der schuldhaften Pflichtverletzung durch den Bw. 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.

Zur beantragten Einvernahme des Steuerberaters HC zum Beweis dafür, dass dieser selber diese Zahlungen als nicht umsatzsteuerpflichtig angesehen hat, ist vorerst zu bemerken, dass es sich in Hinblick auf den Umstand, dass er mit dem steuerlichen Vertreter darüber erst zu einem Zeitpunkt Gespräche führte, als dies Thema im Rahmen der Betriebsprüfung geworden sei (im Jahr 1991), also erst nach Verletzung der Verpflichtung zur Abfuhr der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen für die Jahre 1989 und 1990, um kein relevantes Beweisthema handelt. Auch hätte es einer unrichtigen Rechtsbelehrung – und nicht bloß einer Ansicht - in voller Kenntnis des richtigen Sachverhaltes bedurft, damit den Bw. nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 9.6.1986, 85/15/0069) kein Verschulden an der Pflichtverletzung trifft, was vom Bw. jedoch nicht behauptet wurde. Mit der Hoffnung, der Steuerberater könne vielleicht Auskunft über die geführten Gespräche geben, spricht der Bw. auch nur Erkundigungsbeweise an, zu deren Aufnahme die Behörde nicht verpflichtet ist (vgl. VwGH 23.4.2008, 2004/13/0142).

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 BAO erfolgte somit die Inanspruchnahme des Bw. für die laut Rückstandsaufgliederung vom 16. April 2008 nach wie vor unberichtigt aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der I-GmbH im Ausmaß von € 218.618,62 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juni 2008