



GZ. RV/0375-L/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 26. Februar 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Erich Halbartschlager, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung gemäß § 9 BAO nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. war in der Zeit von 30.1.1992 bis 10.8.1995 Geschäftsführer der S-GmbH (vormals A-GmbH). Ab 11.8.1995 war D Geschäftsführer dieses Unternehmens.

Ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft wurde mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 5.7.1996 mangels Vermögens abgewiesen.

Erst in einem Vorhalt vom 11.7.2002, dem Bw. nachweislich zugestellt am 16.7.2002, wies das Finanzamt auf näher aufgegliederte offene Abgaben bei der Gesellschaft in Höhe von insgesamt 23.603,85 € hin, die zwischen dem 15.4.1994 und 16.8.1995 fällig gewesen waren. Der Bw. möge bis 30.7.2002 darlegen, warum er nicht für die Entrichtung dieser Abgaben Sorge tragen habe können (z.B. Fehlen ausreichender Mittel, Zessionsvereinbarung, Einstellung der Überweisungen durch die Hausbank, Weisungen der Gesellschafter usw.). Die entsprechenden Unterlagen zum Beweis seiner Rechtfertigung wären vorzulegen. Falls vorhandene Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet worden wären, sei dies durch geeignete Unterlagen zu belegen. Schließlich wurde der Bw. ersucht, seine wirtschaftlichen Verhältnisse darzulegen.

Mit Schreiben vom 30.7.2002 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. um Erstreckung der Frist zur Abgabe einer Stellungnahme zu diesem Vorhalt bis 31.8.2002.

Da auch bis zu diesem Termin keine Beantwortung der Fragen des Finanzamtes erfolgte, wurde der Bw. mit Haftungsbescheid vom 3.9.2002 für folgende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 23.603,85 € in Anspruch genommen:

Abgabenart	Zeitraum	Fälligkeit	Betrag
Umsatzsteuer	01-02/94	15.04.1994	225,94
Säumniszuschlag	1994	15.04.1994	70,20
Umsatzsteuer	04-05/94	15.07.1994	3.234,60
Säumniszuschlag	1994	15.07.1994	64,68
Umsatzsteuer	08/94	17.10.1994	1.642,62
Verspätungszuschlag	01-02/94	29.12.1994	351,08
Verspätungszuschlag	04-05/94	29.12.1994	323,47
Verspätungszuschlag	08/94	29.12.1994	164,24
Säumniszuschlag	1994	29.12.1994	32,85
Körperschaftsteuer	01-03/95	15.02.1995	272,52
Umsatzsteuer	09-10/94	15.12.1994	7.267,28
Säumniszuschlag	1994	15.12.1994	145,35

Verspätungszuschlag	09-10/94	10.03.1995	726,73
Säumniszuschlag	1995	10.03.1995	14,53
Eintreibungsgebühr	1995	13.03.1995	93,97
Eintreibungsgebühr	1995	14.03.1995	0,87
Eintreibungsgebühr	1995	30.04.1995	93,97
Eintreibungsgebühr	1995	04.04.1995	0,44
Eintreibungsgebühr	1995	24.04.1995	179,14
Eintreibungsgebühr	1995	24.04.1995	0,44
Körperschaftsteuer	04-06/95	15.05.1995	272,52
Umsatzsteuer	11-12/94	15.02.1995	7.267,28
Säumniszuschlag	1995	15.02.1995	145,35
Verspätungszuschlag	11-12/94	22.06.1995	726,73
Säumniszuschlag	1995	22.06.1995	14,53
Körperschaftsteuer	07-09/95	16.08.1995	272,52
			23.603,85

In der Bescheidbegründung wurden die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen und die den Bw. im Haftungsverfahren treffende qualifizierte Darlegungs- und Behauptungspflicht dargelegt. Der Bw. habe es trotz Vorhaltes vom 11.7.2002 verabsäumt die Gründe darzutun, aus welchen ihm die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten nicht möglich gewesen wäre.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 7.10.2002 Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sämtliche im Haftungsbescheid angeführten "Umsatzsteuerzahlungen" sowie die Säumnis- und Verspätungszuschläge auf Schätzungen beruhten. Die tatsächlichen Erlöse wären – wie der Abgabenbehörde bekannt – weitaus geringer gewesen. In einigen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträumen habe es Umsatzsteuerguthaben gegeben. Die Umsatzsteuervoranmeldungen wären der Behörde übermittelt worden. Im Haftungsbescheid seien weder diese Guthaben, noch die vom früheren Steuerberater überreichten Umsatzsteuervoranmeldungen berücksichtigt worden. Der Bw. sei als Geschäftsführer bis Herbst 1995 für die Primärschuldnerin tätig gewesen. Mit der Führung der Buchhaltung sei der frühere Firmensteuerberater Mag. O beauftragt gewesen, der während der Dauer der Geschäftsführertätigkeit die laufende Buchhaltung durchgeführt habe. Aus familiären Gründen und auch auf Grund der angespannten

finanziellen Situation der Gesellschaft seien die Umsatzsteuerbeträge nicht regelmäßig bezahlt worden. Ob und inwieweit der Steuerberater die Umsatzsteuervoranmeldungen der Abgabenbehörde übermittelt habe, sei dem Bw. nicht bekannt. Ob und inwieweit eine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung bestehe, sei dem Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt gewesen. Er sei der Meinung gewesen, dass in den einzelnen Veranlagungszeiträumen Guthaben bestanden hätten, die für ihn zumindest gedanklich mit den Zahllasten zu verrechnen gewesen wären. Es gebe eine Niederschrift über eine UVA-Prüfung vom 14.11.1994. Bei dieser Prüfung sei der Bw. nicht anwesend gewesen. Sein steuerlicher Vertreter habe seine Interessen wahrgenommen. Bei dieser Prüfung wären die Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis August 1994 nachgereicht worden und hätten auch "zur Veranlagung" gelangen sollen. Es hätten sich folgende Voranmeldungen ergeben:

UVA 01/1994	Zahllast	ATS	33.739,00
UVA 02/1994	Zahllast	ATS	14.574,74
UVA 03/1994	Guthaben	ATS	21.739,00
UVA 04/1994	Zahllast	ATS	7.119,00
UVA 05/1994	Zahllast	ATS	37.390,00
UVA 06/1994	Guthaben	ATS	73.005,00
UVA 07/1994	Guthaben	ATS	18.420,00
UVA 08/1994	Zahllast	ATS	22.603,00

Dies würde eine Gesamtzahllast von 2.191,74 ATS bzw. eine monatliche Durchschnittszahllast von 274,00 ATS ergeben. Für das Jahr 1994 ergebe sich laut Haftungsbescheid aber eine Umsatzsteuerzahllast von 19.637,72 € bzw. 270.221,00 ATS. Sollte ein Haftungsbescheid überhaupt zum Tragen kommen, so könne dies nur von den bisher eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen geschehen. Für den Zeitraum danach sei eine Haftung in der dargestellten Form nicht möglich, weil dem Bw. die Erlöse bzw. die Umsatzsteuern aus diesen Erlösen nicht zur freien Verfügung gestanden wären. Die aus der Schätzung resultierenden Säumniszuschläge sowie Verspätungszuschläge und die Eintreibungsgebühren wären daher entsprechend zu korrigieren. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 wären "durch Hinterlegung rechtskräftig" geworden. Der Abgabenbehörde sei bekannt gewesen, dass der Bw. seinen Wohnsitz nach St. V verlegt habe. Als er seine Geschäftsführung verlegt habe, sei D zum Geschäftsführer bestellt worden. Auch ihm seien die genannten Umsatzsteuerbescheide nicht zugestellt worden. Sollte der gegenständlichen Berufung nicht stattgegeben werden, werde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der

Umsatzsteuer 1994 und 1995 beantragt, weil der Bw. erst durch den Haftungsbescheid Kenntnis von einer rechtskräftigen Veranlagung erfahren habe, die auf einer Schätzung beruhe, obwohl der Abgabenbehörde über einen wesentlichen Zeitraum die tatsächlichen Erlöse und Vorsteuern bekannt gewesen wären. Schließlich beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12.11.2002, in der im Wesentlichen auf den unbeantwortet gebliebenen Vorhalt vom 11.7.2002 verwiesen wurde, ab.

Mit Schriftsatz vom 12.12.2002 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Das Finanzamt sei auf die in der Berufung vorgebrachten Argumente nicht eingegangen. Zur "Erklärung des Sachverhaltes" und zur "Überprüfung ob und wie weit Gesellschaftsmittel zur Zahlung allfälliger Abgaben" vorhanden (gewesen) seien, werde die Einvernahme des "früheren" Geschäftsführers D beantragt. Schließlich wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wiederholt.

Diese von der Partei beantragte mündliche Verhandlung wurde am 26.2.2004 durchgeführt. Bei dieser wurde die bisherige Verantwortung des Bw. eingehend erörtert, und auch die Frage untersucht, ob im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben bereits Einhebungsverjährung eingetreten war.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

Der Bw. war in der Zeit von 30.1.1992 bis 10.8.1995 verantwortlicher Geschäftsführer der Primärschuldnerin. Ab 11.8.1995 nahm D diese Funktion wahr. Hinsichtlich der erst am 16.8.1995 fällig gewesenen Körperschaftsteuervorauszahlung für das dritte Quartal 1995 kam

eine Haftungsinanspruchnahme des Bw. schon deswegen nicht in Betracht, weil er zum Fälligkeitstermin nicht mehr Vertreter der Gesellschaft war.

Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben bei der S-GmbH steht aufgrund der Konkursabweisung mangels Vermögens mit Beschluss des zuständigen Landesgerichtes vom 5.7.1996 fest und wurde auch nicht bestritten.

Gegenstand der Haftungsinanspruchnahme waren im Wesentlichen nicht entrichtete Umsatzsteuervorauszahlungen des Jahres 1994. Von der Primärschuldnerin wurden im Jahr 1994 nur solche Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht, in denen Vorsteuerüberschüsse ausgewiesen wurden. Im Einzelnen betraf dies die Monate März, Juni und Juli 1994. Erst im Zuge der UVA-Prüfung vom 14.11.1994 wurden die laut Prüferfeststellungen vom Steuerberater erstellten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner, Februar, April, Mai und August 1994 vorgelegt, aus denen sich ausnahmslos Zahllasten ergaben. Das Finanzamt hat die Umsatzsteuerfestsetzungen für diese Zeiträume aufgrund der vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen vorgenommen, und hinsichtlich dieser Zeiträume keine Schätzung vorgenommen. Eine Verrechnung der aus diesen Festsetzungen resultierenden Zahllasten mit den in den oben angeführten Voranmeldungen erklärten Gutschriften war aber deswegen nicht möglich, weil vom Bw. im Zuge dieser Voranmeldungen Rückzahlungsanträge gestellt worden waren, denen vom Finanzamt auch entsprochen worden war. Wie die in der Berufung angesprochene "zumindest gedankliche" Gegenverrechnung von Zahllasten mit erklärten Gutschriften funktionieren sollte, wenn beim Finanzamt nur die zu Gutschriften führenden Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und die daraus sich ergebenden Guthaben am Abgabenkonto zurückgezahlt wurden, die Zahllasten dagegen aber weder bekannt gegeben noch entrichtet wurden, konnte vom Bw. nicht plausibel erläutert werden.

Dem Hinweis des Bw., dass mit der Führung der Buchhaltung der Firmensteuerberater Mag. O betraut gewesen sei, auf den er sich verlassen habe, ist entgegenzuhalten, dass er dadurch nicht vom Haftungsrisiko befreit wurde. Es treffen ihn in einem solchen Fall Auswahl- und Kontrollpflichten, deren Verletzung Haftungsfolgen zeitigen kann. Die Tätigkeit der betrauten Personen ist zumindest in solchen zeitlichen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungspflichten, dem Geschäftsführer verborgen bleibt. Auch der Steuerberater ist bei seiner Tätigkeit zumindest in solchen Abständen zu überwachen, dass dem Abgabepflichtigen Steuerrückstände nicht verborgen bleiben (z.B. VwGH 29.6.1999,

98/14/0172 mit Hinweis auf VwGH 2.8.1995, 94/13/0095 und VwGH 25.10.1996, 93/17/0280).

Mangels Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen wurden vom Finanzamt die Vorauszahlungen für die Monate September und Oktober 1994 sowie November und Dezember 1994 geschätzt. Diese Bescheide vom 23.1.1995 und 15.5.1995 ergingen an den zu diesem Zeitpunkt noch zustellbevollmächtigten Steuerberater Mag. O, der die Vollmacht erst mit Schreiben vom 31.5.1995 zurückgelegt hatte. Die Richtigkeit dieser nach Ansicht des Bw. weit überhöhten Abgabenfestsetzungen war im gegenständlichen Verfahren jedoch nicht zu prüfen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Haftungsverfahren die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung nicht zu erörtern. Gegenstand des Berufungsverfahrens gegen den Haftungsbescheid ist einzig und allein die Frage, ob der Geschäftsführer zu Recht als Haftender für Abgaben der Gesellschaft herangezogen worden ist oder nicht, nicht jedoch, ob die der Gesellschaft vorgeschriebenen Abgaben zu Recht bestehen oder nicht. Gemäß § 248 erster Satz BAO wäre es dem Bw. außerdem freigestanden, innerhalb der Frist für die Einbringung der Berufung gegen den Haftungsbescheid auch gegen die an die Gesellschaft ergangenen, und dem Haftungsbescheid zugrundeliegenden Abgabenbescheide zu berufen. Selbst wenn ihm die Abgabenansprüche noch nicht zur Kenntnis gebracht worden wären, hätte er gemäß § 248 zweiter Satz BAO einen darauf abzielenden Antrag stellen können, der zufolge § 248 in Verbindung mit § 245 Abs. 2 BAO zu einer Hemmung des Laufes der Berufsfrist gegen die vom Antrag betroffenen Abgabenbescheide geführt hätte (vgl. VwGH 26.5.1998, 97/14/0080).

Dieser Grundsatz, wonach Einwendungen gegen die Richtigkeit der Abgabenvorschreibung im Haftungsverfahren keine Relevanz zukommt, gilt auch dann, wenn die Abgabenfestsetzung im Schätzungsweg erfolgt ist (vgl. etwa VwGH 23.5.1990, 89/13/0250, VwGH 22.3.1993, 91/15/0065; VwGH 30.11.1999, 94/14/0173).

Auf die Möglichkeit der Einbringung einer Berufung gegen die der Haftungsinanspruchnahme zugrundeliegenden Abgabenansprüche war in der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Bescheides ausdrücklich hingewiesen worden.

In der Berufung wurde weiters vorgebracht, dass die "Erlöse" bzw. die "Umsatzsteuern aus diesen Erlösen" dem Bw. als Geschäftsführer nicht zur freien Verfügung gestanden wären. Der Bw. war diesbezüglich jedoch bereits vom Finanzamt mit Vorhalt vom 11.7.2002 aufgefordert worden, das Fehlen ausreichender Mittel zur Abgabentrachtung nachzuweisen. Ein solcher Nachweis wurde aber nicht erbracht. Im Übrigen sprachen schon die für Monate Jänner bis

Juli 1995 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen mit den darin erklärten Umsätzen von regelmäßig über 100.000,00 ATS jedenfalls gegen das Fehlen jeglicher Gesellschaftsmittel in den haftungsrelevanten Fälligkeitsterminen. Das Ausmaß der Unzulänglichkeit dieser Mittel zur Abgabentrückung wäre vom Bw. darzutun gewesen.

Insoweit in der Berufung die rechtswirksame Zustellung der Umsatzsteuerjahresbescheide 1994 und 1995 bestritten wurden, genügt der Hinweis darauf, dass die Nachforderung aus dem Umsatzsteuerjahresbescheid 1994 vom 26.6.1996 nicht vom angefochtenen Haftungsbescheid umfasst war, und sich aus dem Umsatzsteuerjahresbescheid 1995 vom 5.5.1997 keine Nachforderung, sondern eine Gutschrift ergeben hatte.

Dennoch erfolgte im gegenständlichen Fall die Haftungsinanspruchnahme des Bw. nicht zu Recht, da bei Erlassung des angefochtenen Haftungsbescheides vom 3.9.2002, aber auch schon im Zeitpunkt des Vorhaltes vom 11.7.2002 hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgabentrückung Einhebungsverjährung eingetreten war.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038, den zuvor eingenommenen Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen für den Bereich der Einhebungsverjährung nicht mehr aufrecht erhalten und bekennt sich nunmehr zur Auffassung der anspruchsbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen derart, dass Amtshandlungen nach § 238 Abs. 2 BAO die Verjährung des in § 238 Abs. 1 BAO genannten Rechtes gegenüber jedem unterbrechen, der als Zahlungspflichtiger in Betracht kommt, ohne dass es rechtlich von Bedeutung wäre, gegen wen sich solche Amtshandlungen gerichtet hatten. Diese Auffassung hat nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes schon die Wortinterpretation der Bestimmung des § 238 Abs. 2 BAO für sich. Der Text dieser Vorschrift nimmt nicht Bezug auf eine Person, sondern handelt allein vom Anspruch. "Jede" zur Durchsetzung "des Anspruches" unternommene, nach außen "erkennbare" Amtshandlung wird als verjährungsunterbrechend normiert, ohne dass diesem Gesetzestext ein Anhaltspunkt für die Anordnung entnommen werden kann, eine bestimmte, von einer solchen Amtshandlung "betroffene" Person in das die Verjährungsunterbrechung bewirkende Geschehen einzubinden. Die Zulässigkeit der Erlassung eines Haftungsbescheides ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes verjährungsrechtlich im Lichte der Bestimmung des § 238 Abs. 1 BAO demnach ausschließlich daran zu messen, ob diese Einhebungsmaßnahme innerhalb der in § 238 Abs. 1 BAO geregelten, allenfalls durch - gegen wen immer "gerichtete" - Amtshandlungen im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO unterbrochenen Einhebungsfrist gesetzt worden ist. Den jeweiligen Umständen des Einzelfalles in der gebotenen Weise Rechnung zu tragen und aus dieser Beurteilung der



Rechtslage, zumal auch hinsichtlich des Elementes der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit, resultierende Unbilligkeiten hintanzuhalten, bleibt umso wichtigere Obliegenheit der behördlichen Ermessensübung.

Die haftungsgegenständlichen Abgaben waren in den Jahren 1994 und 1995 fällig. Der Haftungsbescheid datiert vom 3.9.2002, der zuvor an den Bw. ergangene Vorhalt vom 11.7.2002. Unter Beachtung der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 238 BAO müssten daher in den Jahren 1997 bis 2001 anspruchsbezogene, somit auf die haftungsgegenständlichen Abgaben bezogene Unterbrechungshandlungen gesetzt worden sein, damit die Geltendmachung der Geschäftsführerhaftung im Jahr 2002 noch zulässig gewesen wäre.

Gegenüber der Primärschuldnerin sind solche Unterbrechungshandlungen nicht aktenkundig. Die Konkursabweisung mangels Vermögens war am 5.7.1996 erfolgt.

Als Unterbrechungshandlung im Sinne des § 238 Abs. 2 BAO kämen aber auch gegen weitere (potenzielle) Gesamtschuldner gerichtete Amtshandlungen in Betracht. So wurde vom Finanzamt am 3.1.1997 ein Vorhalt an den zweiten Geschäftsführer D gerichtet. Als Gegenstand wurde angeführt: "Ho. Abgabenschuldigkeiten der Fa. S-GmbH, StNr. ...". Sodann wurden insgesamt fünf auf eine beabsichtigte Heranziehung dieses Geschäftsführers zur Haftung zielende Fragen gestellt. Unter anderem sei darzustellen, wie hoch die Gesamtverbindlichkeiten gewesen, und in welchem Ausmaß "im Zeitraum 11.8.1995 bis laufend" Zahlungen erfolgt wären.

Da Unterbrechungshandlungen anspruchsbezogen wirken, ist nun zu klären, auf welche Abgabenansprüche sich dieser Vorhalt konkret bezogen hat. Betrachtet man nur diesen Vorhalt allein, könnte man der Ansicht des Finanzamtes beipflichten, dass mit den "ho. Abgabenschuldigkeiten" sämtliche aushaftende Verbindlichkeiten der Gesellschaft gemeint waren, die am 3.1.1997 unberichtigt aushafteten. Die Geschäftsführerhaftung erstreckt sich zwar vor allem auf Abgaben, deren Zahlungstermin (Fälligkeit) in die Zeit der Vertretungstätigkeit fällt. Sie besteht aber weiters auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten des Vorgängers, weil die Pflicht zur Entrichtung von Abgabenschulden erst mit deren Abstattung endet (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 9 Tz 26 mit Judikaturnachweisen). Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass im Zuge eines weiteren an D gerichteten Vorhaltes jene Abgabenschuldigkeiten näher aufgegliedert wurden, hinsichtlich derer die Haftungsinanspruchnahme tatsächlich in Aussicht genommen wurde. Dabei wurden ausschließlich solche Abgaben in Ansatz gebracht, die nach der Übernahme der Geschäftsführung durch D, somit nach dem 11.8.1995 fällig waren.

Schließlich umfasste auch der an diesen Geschäftsführer ergangene Haftungsbescheid nur nach diesem Zeitpunkt fällig gewesene Abgaben.

Bei Berücksichtigung dieser Umstände kann dem Vorhalt vom 3.1.1997 aber nicht unterstellt werden, dass sich dieser auch auf jene Abgaben bezogen hätte, die vor der Übernahme der Geschäftsführung durch D fällig waren, und hinsichtlich derer der Bw. mit dem angefochtenen Bescheid zur Haftung herangezogen wurde.

Im Ergebnis war daher im Zeitpunkt der Heranziehung des Bw. zur Haftung bzw. bereits bei Erlassung des an den Bw. gerichteten Vorhaltes vom 11.7.2002 hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgaben Einhebungsverjährung eingetreten.

Selbst wenn dem Vorhalt vom 3.1.1997 verjährungsunterbrechende Wirkung zukommen würde, wäre im gegenständlichen Fall die Heranziehung des Bw. zur Haftung nicht gerechtfertigt. Gerade aufgrund der nicht mehr personenbezogen sondern nunmehr anspruchsbezogen zu beurteilenden Wirkung von Unterbrechungshandlungen ist nach der oben wiedergegebenen Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes dem Element der Zumutbarkeit der Heranziehung eines Haftungspflichtigen angesichts lange verstrichener Zeit im Rahmen der behördlichen Ermessensübung besondere Bedeutung beizumessen.

Bereits am 5.7.1996 war die Abweisung des Antrages auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Primärschuldnerin erfolgt, womit die Uneinbringlichkeit der Abgaben bei dieser feststand. Den vorgelegten Akten sind keine Gründe zu entnehmen, welche die Haftungsinanspruchnahme des Berufungswerbers erst sechs Jahre nach Feststehen dieser Uneinbringlichkeit sachlich rechtfertigen würden. Solche Gründe konnten auch in der mündlichen Verhandlung nicht dargelegt werden.

Insgesamt gesehen erfolgte somit die Heranziehung des Bw. zur Haftung gemäß § 9 BAO nicht zu Recht, und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 26. Februar 2004