



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat10 über die Berufung des Bw., vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und SteuerberatungsgesmbH, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 25. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 22. November 2010 betreffend Haftung gemäß § 9 iVm § 80 BAO nach der am 27. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Haftung auf nachstehende Abgaben in Höhe von € 76.072,76 (statt bisher € 261.492,78) eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	1993	36.984,95
Umsatzsteuer	1994	3.615,91
Umsatzsteuer	1995	2.734,60
Kapitalertragsteuer	1995	3.426,05
Gewerbesteuer	1993	1.811,08
Körperschaftsteuer	1994	18.400,26
Körperschaftsteuer	1995	9.099,91

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Vorhalt vom 13. Juli 2010 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber um Nachweis, dass er als ehemaliger Geschäftsführer der X GmbH (P-GmbH) ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen wäre, für die Entrichtung der Abgaben der Gesellschaft Sorge zu tragen.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 29. Oktober 2010 führte der Bw. aus, dass er in der Zeit vom 17. Oktober 1990 bis 21. Dezember 2002 Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Der Rückstand auf dem Abgabenkonto betrage einschließlich aller Nebengebühren € 388.132,98. Die Gesellschaft verfüge über keinerlei Vermögen, die Abgabenforderungen seien daher uneinbringlich. Am 8. Mai 2008 habe das Gericht der Liquidatorin mitgeteilt, dass das Gericht beabsichtige, die Gesellschaft infolge Vermögenslosigkeit zu löschen.

Wegen der lange verstrichenen Zeit, die zwischen dem den gegenwärtigen Abgabenrückstand auslösenden Ereignis und seiner Fälligkeit liege, werde der Sachverhalt anhand nachstehender Zeittafel dargestellt:

8. Juli 1991: Abschluss eines Mietvertrages betreffend der Liegenschaft Adresse1 zwischen der Gesellschaft und dem damaligen Minderheitseigentümer, dem Bw.

9. September 1998; Zustellung der im Anschluss an die Betriebsprüfung für die Jahre 1990 bis 1995 erlassenen Bescheide

9. Oktober 1998: Einbringung der Berufung gegen die von der Betriebsprüfung unterstellte verdeckte Gewinnausschüttung betreffend die Mieterinvestitionen im genannten Objekt.

1-3/1999: Verhandlungen mit dem Finanzamt zur Erlangung einer Berufungsvereinscheidung, der eine Verteilung der Mieterinvestitionen auf zwanzig Jahre zugrunde liege (zwischenzeitlich sei der Mietvertrag auf zwanzig Jahre verlängert worden).

10. März 1999: Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung

7. Jänner 2002: Einbringung einer Klage der S- AG in Höhe von SFR 11.700.000,00 gegen die Gesellschaft beim Handelsgericht AB .

21. Dezember 2002: Abberufung des Bw. als Geschäftsführer; Neubestellung von ES. als Geschäftsführerin.

2. September 2003: Ergänzungersuchen des UFS

12. März 2004: Beschlussfassung über die Liquidation der GmbH

11. Mai 2004: Berufungsentscheidung des UFS

24. Juni 2004: Einbringung einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde

23. Juni 2009: Entscheidung über die Beschwerde durch den VwGH

25. Juli 2010: Aufforderung des Finanzamtes zur Geschäftsführerhaftung Stellung zu nehmen.

Der Bw. sei in der Zeit vom 17. Oktober 1990 bis 21. Dezember 2002 für die Abgabenentrichtung aus den Mitteln der Gesellschaft verpflichtet gewesen. Zum Zeitpunkt der Zustellung der im Anschluss an die Betriebsprüfung erlassenen Bescheide habe die Gesellschaft über die erforderlichen Mittel verfügt. Der Bw. habe sich entschlossen, das Ergebnis der BP im Wege der Berufung zu bekämpfen und die vorgeschriebenen Abgaben bis zur Entscheidung über die Berufung aussetzen zu lassen.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht gehe hervor, dass die unverhältnismäßig hohe Nachforderung auf Punkt 5 des am vorderhand bis zum 31. Dezember 1999 geschlossenen Mietvertrages vom 8. Juli 1991 zurückzuführen gewesen sei, der keine Ersatzpflicht für die von der Gesellschaft getätigten Investitionen am Ende des Mietverhältnisses vorsehe. Weil diese entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters übergegangen wären, habe die Betriebsprüfung den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung als verwirklicht angesehen.

Aus der Stellungnahme des Mietrechtsexperten Dr. W. gehe hervor, dass der Mietvertrag von der Mieterin über den mit 31. Dezember 1999 vereinbarten Endtermin hinaus fortgesetzt werden könne, ohne dass der Vermieter dagegen mit Räumung vorgehe könnte, sodass es sich de facto um einen unbefristeten Mietvertrag handle.

Auf Grund der Mietrechtsexpertise vom 8. Oktober 1998 habe sich der Bw. entschlossen, den Mietvertrag bis zum 31. Dezember 2008 zu verlängern, gegen die verdeckte Gewinnausschüttung zu berufen und in Verhandlungen mit dem Finanzamt für Körperschaften mit dem Ziel einzutreten, im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung zu einer Einigung zu kommen.

Die Verhandlungen hätten sich positiv entwickelt. Das Finanzamt habe sich in den Gesprächen überzeugen lassen, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, wenn der Mietvertrag auf zwanzig Jahre verlängert werde und eine Verteilung der Mieterinvestitionen auf zwanzig Jahre erfolge. Aus ungeklärten Gründen habe das Finanzamt die eingebrachte Berufung in der Folge der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Obwohl die Angelegenheit nicht im Wege einer Berufungsvorentscheidung habe geklärt werden können, sei die Aussicht, mit dem Rechtsmittel die drohende Nachzahlung abwenden zu können, zum Zeitpunkt der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz

so gut gewesen, dass sich der Bw. entschlossen habe, bis zur Entscheidung über die Berufung keine entsprechende Verbindlichkeit in die Bilanz zum 31. Dezember 1998 einzustellen.

Am 7. Jänner 2002 habe die S- AG eine Klage in der Höhe von SFR 11.700.000,00 gegen die Gesellschaft wegen Planungs- und Baumängel beim neuen Bau in AB beim Handelsgericht Z. eingebracht. Bis Ende des Jahres sei der Bw. mit Hilfe einer Anwaltskanzlei bemüht gewesen, diese den Bestand des Unternehmens gefährdende Klage abzuwenden. Gegen Ende des Jahres 2002 habe sich herausgestellt, dass die Prozessführung jahrelang dauern werde und die Fortführung des Unternehmens in hohem Ausmaß gefährdet sei. Der Bw. sei daraufhin als Geschäftsführer zurückgetreten.

Eine schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten könne nicht erkannt werden, da der Mietvertrag durch einen Notar erstellt worden sei. Es wäre seine Aufgabe gewesen, ihn darauf hinzuweisen, dass eine Beendigung des Mietvertrages zum 31. Dezember 1999 seitens des Vermieters nicht durchgesetzt werden könne und für den Fall, dass das Mietverhältnis tatsächlich beendet werde, der Mieterin eine Entschädigung für die getätigten Investitionen zustehe.

Der Bw. habe nach Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung und nach Einholung einer Mietrechtsexpertise unverzüglich den Vertrag bis zum 31. Dezember 2008 verlängert und zudem klargestellt, dass die Investitionen der Mieterin, falls das Mietverhältnis vorzeitig beendet werde, entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen zu entschädigen seien.

Zum Zeitpunkt der Abberufung des Bw. als Geschäftsführer sei die Berufung bereits vier Jahre beim Unabhängigen Finanzsenat gelegen und es habe noch zwei weitere Jahre bis zur Entscheidung gedauert. Hätte der UFS innerhalb von zwei Jahren entschieden, wären die Abgabenforderungen beglichen worden. Unternehmen seien bekanntlich permanenten Risiken ausgesetzt. Die Klage der AG sei unvorhersehbar gewesen.

Aus der Abweisung der Berufung durch den UFS und der Beschwerde durch den Verwaltungsgerichtshof könne ebenfalls keine schuldhafte Verletzung von abgabenrechtlichen Pflichten abgeleitet werden, da weder der UFS noch der VwGH in der Sache selbst entschieden hätten. Unter Zuhilfenahme der Angehörigenjudikatur und unter Missachtung von mietrechtlichen Bestimmungen seien schlussendlich die abweisenden Entscheidungen zu Stande gekommen.

Mit Bescheid vom 22. November 2010 wurde der Berufungswerber (Bw.) als ehemaliger Geschäftsführer der X GmbH für deren nachstehende Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt € 261.492,78 zur Haftung gemäß §§ 9 und 80 BAO herangezogen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in €
Umsatzsteuer	1993	73.969,90
Umsatzsteuer	1994	7.231,82
Umsatzsteuer	1995	5.469,21
Kapitalertragsteuer	1995	116.199,36
Gewerbesteuer	1993	3.622,16
Körperschaftsteuer	1994	36.800,51
Körperschaftsteuer	1995	18.199,82

Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. im Zeitraum 17. Oktober 1990 bis 21. Dezember 2002 handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH gewesen sei.

Die Firma sei auf Grund der Vermögenslosigkeit im Firmenbuch gelöscht worden. Die Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten stehe daher fest.

Es stehe fest, dass der Bw. sowohl bei der Fälligkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben als auch bei deren Neufestsetzung durch die Betriebsprüfung alleiniger Geschäftsführer der GmbH gewesen sei. Als solcher hätte er in seinem Vertretungszeitraum für eine ordnungsgemäße Abgabengebarung der Primärschuldnerin Sorge zu tragen und hierbei die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden. Zu den Aufgaben eines sorgfältigen Geschäftsmannes gehöre es auch, Vorsorge dafür zu treffen, dass ausreichend Mittel zur Abgeltung von Forderungen der Abgabenbehörde bereitgestellt würden. Auch wenn der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung einwende, dass im Zeitpunkt der Vorlage der Berufung an den UFS seiner Meinung nach die Aussichten für eine Stattgabe der Berufung und somit für eine Abwendung der drohenden Nachforderungen sehr groß gewesen seien, so hätte er dennoch für den gegenteiligen Fall Vorsorge treffen müssen, zumal die Gesellschaft ja in diesem Zeitpunkt zahlungsfähig gewesen sei. An dieser Verpflichtung könne auch eine längere Verfahrensdauer nichts ändern.

Da der Bw. somit die objektiv gebotene Sorgfalt außer Acht gelassen habe, liege ein schulhaftes Verhalten vor.

In der nach Fristverlängerung form- und fristgerecht eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass dieser unstrittig vom 17. Oktober 1991 bis zum 21. Dezember 2002 als Geschäftsführer für die Entrichtung aller Zahlungsverpflichtungen verantwortlich gewesen sei und die aushaftenden Abgabenverbindlichkeiten aufgrund der am

4. November 2010 gemäß § 40 FBG vorgenommenen Löschung der Gesellschaft uneinbringlich seien.

Ebenfalls unstrittig sei, dass die Gesellschaft bis zum 7. Jänner 2002 alle Zahlungsverpflichtungen erfüllt habe. Die Gesellschaft wäre auch in der Lage gewesen, die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten in der Höhe von € 261.492,78 (ohne Anspruchszinsen) zu bezahlen. Erst durch die Klage der S- AG in der Höhe von SFR 11,700.000,00, die am 7. Jänner 2002 gegen die Gesellschaft eingebracht worden sei, seien die bis dahin geordneten finanziellen Verhältnisse auf den Kopf gestellt worden.

In der Begründung zum Haftungsbescheid vom 22. November 2010 würden bloß die allgemeinen Haftungsvoraussetzungen dargelegt. Auf die Einbringung der Klage vom 7. Jänner 2002 werde nicht Bezug genommen, obwohl in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2010 ausdrücklich auf dieses ruinöse Ereignis hingewiesen worden sei.

Ergänzend zu den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Oktober 2010 werde noch einmal festgehalten, dass sich der Bw. unmittelbar nach Einlangen der Klage der S- AG in der im Insolvenzrecht vorgesehenen Frist von 60 Tagen mit der Frage befasst habe, ob die behaupteten Planungs- und Baumängel im Rechts- oder Vergleichswege abgewendet werden könnten. Nach intensiven Konsultationen mit einer in AB ansässigen, namentlich genannten Anwaltskanzlei sei der Bw. schließlich zur Auffassung gelangt, dass die Gesellschaft verloren sei, weil die Höhe des eingeklagten Betrages ein Vielfaches der Substanz der Gesellschaft betragen habe und die zu diesem Zeitpunkt offene Honorarforderung gegen die S- AG in der Höhe von € 725.000,00 als uneinbringlich habe eingestuft werden müssen. Diese sei ein Betrag, der für die Weiterführung des Unternehmens unbedingt notwendig gewesen wäre.

In den Monaten März bis Dezember 2002 habe sich die Gesellschaft in einem traumatisierten Stillstand befunden. Es seien zwar kleine offene Aufträge abgewickelt worden, offene Zahlungsverpflichtungen erfüllt worden, aber keine neuen Aufträge akquiriert worden. Am 21. Dezember 2002 habe der Bw. die Geschäftsführung zurückgelegt und seine berufliche Tätigkeit nach Deutschland verlegt.

Faktum sei, dass die Einbringung der Klage durch die S- AG zwangsläufig zur Einstellung des Unternehmens geführt habe. Die Einstellung der Betriebstätigkeit hätte letzten Endes zur Folge gehabt, dass nach Ablauf der Aussetzung der Einhebung im Juni 2004 bzw. nach Abweisung der Beschwerde seitens des VwGH im Juni 2009 die haftungsgegenständlichen Abgaben hätten nicht mehr entrichtet werden können.

In der Zeit vom 8. März 2002 (Ablauf der insolvenzrechtlichen Frist von 60 Tagen) bis 21. Dezember 2002 (Abberufung des Geschäftsführers) seien außer den

haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft bezahlt worden. Es stelle sich daher die Frage, ob Obliegenheitsverletzungen, insbesondere Verstöße gegen das Gleichbehandlungsgebot vorliegen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen sei, ob den Vertreter diese ihm gemäß § 80 BAO obliegende Pflicht zur Abgabenentrichtung getroffen habe, bestimme sich danach, wann die Abgaben nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wären.

Der Bw. sei in der Zeit vom 17. Oktober 1990 bis 21. Dezember 2002 Geschäftsführer der Primärschuldnerin gewesen. Die Haftung erstrecke sich auf Abgaben, deren Zahlungstermin in diese Zeit falle. Die haftungsgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten seien auf Grund eines Antrages vom 9. Oktober 1998, als noch vor ihrer Fälligkeit, bis zum 11. Mai 2004 (Entscheidung des UFS über die Berufung) ausgesetzt gewesen. Es könne ihm daher keine unter der Sanktion des § 9 BAO stehende Verletzung der Zahlungspflicht vorgeworfen werden. Diesbezüglich werde auf die UFS-Entscheidung vom 29.3.2010, GZ.RV/0412-L/09, verwiesen, in der unmissverständlich dargestellt werde, dass die ausgesetzte Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer einschließlich aller Nebenabgaben von der Haftung zu befreien seien.

In der genannten Berufungsentscheidung werde auch ausgeführt, dass der VwGH bei Selbstbemessungsabgaben, bei denen sich durch die Abgabenfestsetzung am Zahlungstermin nichts ändere, weil die Zahlungsfrist im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Regelfall bereits abgelaufen sei, den Einwand, es handle sich um ausgesetzte Abgabenverbindlichkeiten, nicht gelten lasse. Diese Aussage zu den Selbstbemessungsabgaben treffe allerdings im gegenständlichen Fall nicht zu.

Bei den haftungsgegenständlichen Selbstbemessungsabgaben Umsatzsteuer 1993, 1994 und 1995 in Höhe von € 86.670,93 sowie Kapitalertragsteuer 1995 in Höhe von € 116.199,36, somit insgesamt € 202.870,29 handle es sich um die steuerlichen Folgen der von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung. In diesem Zusammenhang könne nicht von Selbstbemessungsabgaben im klassischen Sinne gesprochen werden, die sich durch klare Rechtslage und einfache Berechnung auszeichne, wie dies in der Regel bei der Umsatzsteuer oder bei den Lohnabgaben der Fall sei.

Auch wenn die Fälligkeit bereits vor der bescheidmäßigen Festsetzung liegen sollte, dürfe die vom Gesetzgeber gewünschte Wirkung des § 212a BAO, wonach Rechtsschutzsuchende nicht einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden dürften (VfGH vom 11.12.1986, G 119/86), nicht außer Kraft gesetzt werden. Dass sich die Rechtsansicht des Finanzamtes

such als rechtswidrig hätte herausstellen können, lasse sich an folgenden Umständen erkennen: Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung habe sich das Finanzamt ernsthaft mit der Frage beschäftigt, ob es sich nicht der Rechtsansicht des Bw. anschließen sollte.

Der Unabhängige Finanzsenat habe sechs Jahre gebraucht, um eine Entscheidung zu treffen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe weiter fünf Jahre benötigt, um die Beschwerde abzuweisen.

Die haftungsgegenständliche Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer einschließlich aller Nebenabgaben seien vom Zahlungsaufschub, der 1,5 Jahre nach dem Ausscheiden des Bw. als Geschäftsführer erfasst gewesen.

Eine Verletzung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht liege aus den dargelegten Gründen auch bei der festgesetzten Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer nicht vor. Da somit eine Haftungsinanspruchnahme dem Grunde nach nicht zum Tragen komme, könnten Ausführungen zur Berechnung und Abdeckung des sogenannten Quotenschadens, der sich aus der Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes ergeben würde, unterbleiben.

Weiters werde die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2011 gab das Finanzamt der Berufung hinsichtlich der Haftung für die Gewerbesteuer 1993 und die Körperschaftsteuer 1994 und 1995 statt und schränkte die Haftung auf den Betrag von € 202.870,29 ein.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Firma für die Gewerbesteuer 1993 und die Körperschaftsteuer 1994, 1995 rechtzeitig einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebraucht habe, durch den – ab dem jeweiligen Fälligkeitstag 16. Oktober 1998 – bis zum Ablauf der Aussetzung der Einhebung (19. Mai 2004) zuzüglich der Zahlungsfrist bis 28. Juni 2004 Einbringungshemmung bestanden habe. Zu diesem Zeitpunkt sei der Bw. nicht mehr Geschäftsführer der betreffenden Firma gewesen.

Hinsichtlich der restlichen in der Haftung verbliebenen Abgaben von € 202.870,29 werde folgendes begründet: Die Ereignisse aus dem Zeitraum ab Jänner 2002 bis Dezember 2002 lägen nach den jeweiligen Fälligkeitstagen der mit Bescheiden vom 9. September 1998 bei der betreffenden Firma nachgeforderten Abgaben, für der Bw. zur Haftung herangezogen worden sei.

Die nachgeforderten Umsatzsteuervorauszahlungen wären spätestens am 15. Februar 1994, 15. Februar 1995 und 15. Februar 1996 an das Finanzamt zu entrichten gewesen. Die nachgeforderte Kapitalertragsteuer 1995 wäre bereits zum Zeitpunkt der verdeckten Gewinnausschüttung mit Ablauf der Jahre 1991 bis 1995 an das Finanzamt zu entrichten

gewesen (§ 96 Abs. 1 Z. 1 EStG). Die Betriebsprüfung habe lediglich nachträglich festgestellt, dass die Verpflichtung hinsichtlich der nachgeforderten Beträge nicht eingehalten worden sei. Der Aussetzungsantrag sei erst nach Vorschreibung vom 9. September 1998 der haftungsgegenständlichen Abgaben beim Finanzamt eingebracht worden. Erst ab diesem Zeitpunkt sei die einbringungshemmende Wirkung gemäß § 230 BAO eingetreten. Vom jeweiligen Fälligkeitstag bis zum Einbringungstag des Aussetzungsantrages habe keine einbringungshemmende Wirkung bestanden.

Dagegen beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte seinen Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung.

In der am 27. September 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass aus Sicht der steuerlichen Vertretung drei wesentliche Berufungspunkte herauszugreifen seien:

1.) Die Frage, wie aus einer verdeckten Gewinnausschüttung resultierende Abgabenschuldigkeiten haftungsrechtlich einzuordnen seien:

Würde man hier den gesetzlichen Fälligkeitstag der jeweiligen Selbstbemessungsabgabe als maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt heranziehen, dann hätte der Bw. keine Chance jemals aus der Haftung heraus zu kommen, weil schon allein aus dem Wort verdeckte Gewinnausschüttung erkennbar sei, dass sie ihm nicht bekannt gewesen sei.

2.) Die Frage des Ermessens:

Hierzu enthalte der angefochtene Bescheid keine näheren Ausführungen, insbesondere sei auf das Berufungsvorbringen hinsichtlich der Klage der S- AG und der langen Dauer des Rechtsmittelverfahrens (seit dem Abschluss des Mietvertrages seien nunmehr mittlerweile mehr als 20 Jahre vergangen) nicht eingegangen worden.

3.) Die Frage des Verschuldens des Vertreters:

Dazu sei auszuführen, dass der zugrundliegenden Mietvertrag unter Zuhilfenahme eines Notars abgeschlossen worden sei und nicht davon auszugehen sei, dass hier vorsätzlich oder groß fahrlässig Vertragsbestandteile aufgenommen worden seien, um die Republik Österreich zu schädigen. Dies würden auch die nachfolgenden Reparaturversuche nach Einholung von Expertengutachten zeigen. Zudem sei auch auszuführen, dass der Bw. in Summe aus dieser Vertragsgestaltung auch keine steuerlichen Vorteile gezogen hätte, weil er als abgabepflichtiger Vermieter mit einem Sachbezug steuerpflichtig gewesen wäre.

Ein wichtiger Umstand sei auch die Judikaturentwicklung im Bereich der Immobilien die 200, die zum damaligen Zeitpunkt in keiner Art und Weise so gegeben war.

Auf Befragen des Vorsitzenden führte der steuerliche Vertreter aus, dass nach seinem Kenntnisstand Mag. B. nach Ergehen der Berufungsentscheidung des UFS im Mai 2004 und Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen habe, wobei der Inhalt der Gespräche dahin gegangen sei, dass die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten bei der GmbH uneinbringlich seien und die Schicksalsfrage der Eröffnung des Insolvenzverfahrens besprochen worden sei. Das Thema Haftung sei nach Wissen des steuerlichen Vertreters kein Gesprächsthema mit der Abgabenbehörde gewesen. Der Bw. sei von der Erlassung des Haftungsbescheides im Jahr 2010 völlig überrascht gewesen.

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.

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

I. Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen

Die im Haftungsbescheid angeführten Abgaben haften gemäß Abfrage der Buchungen vom heutigen Tag unberichtigt aus.

Die Kapitalertragsteuer 1995 beträgt laut BP-Bericht ATS 94.287,00 somit € 6.852,10. Der im Haftungsbescheid angeführte und auch am Abgabenkonto aufscheinende Betrag von € 116.199,36 beinhaltet tatsächlich die Nachforderungen an Kapitalertragsteuern für die Jahre 1991 bis 1995.

Da eine Ausdehnung des Zeitraumes eine unzulässige erstmalige Geltendmachung einer weiteren Haftung wäre, war der Berufung insoweit stattzugeben.

2.) Uneinbringlichkeit der Abgabenforderungen:

Die P-GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 12. März 2004 aufgelöst und per 5. November 2010 im Firmenbuch gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten sind daher bei der Primärschuldnerin uneinbringlich.

3.) Stellung des Bw. als Vertreter

Laut Firmenbuchauszug war unbestritten im Zeitraum 17. Oktober 1990 bis 21. Dezember 2002 handelsrechtlicher Geschäftsführer der P-GmbH.

Damit kann der Bw. zur Haftung gemäß § 9 BAO in Verbindung mit § 80 BAO herangezogen werden.

4.) schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. als Geschäftsführer

Für die Haftung nach § 9 BAO ist nur die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten von Bedeutung. Zu diesen Pflichten gehört u.a. neben der zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen, die Führung einer ordnungsgemäßen Buchhaltung sowie die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.

Im Haftungsverfahren ist es Aufgabe des Geschäftsführer darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf. Hat der Geschäftsführer schuldhaft seine Pflicht verletzt, für die Abgabenentrichtungen aus den Mittel der Gesellschaft Sorge zu tragen, so hat die Abgabenbehörde auch davon ausgehen, dass die Pflichtverletzung Ursache für die Uneinbringlichkeit war. Nicht die Abgabenbehörde hat das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung nachzuweisen, sondern der zur Haftung herangezogene Geschäftsführer das Fehlen ausreichender Mittel. Der Geschäftsführer haftet für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft auch dann, wenn die ihm zur Verfügung stehenden Mittel auf zur Entrichtung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht ausreichen, es sei denn, er weist nach, dass diese Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet wurden. Widrigenfalls haftet der Geschäftsführer für die in Haftung gezogenen Abgaben zur Gänze (VwGH 24.9.2003, 2001/13/0286).

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob den Vertreter eine Pflicht zur Abgabenentrichtung getroffen hat, bestimmt sich danach, wann die Abgabe nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu entrichten gewesen wäre. Bei Selbstbemessungsabgaben ist maßgebend,

wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre. Dies ist der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit, unabhängig davon, ob die Abgabe bescheidmäßig festgesetzt wird. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (z.B. Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) ist die erstmalige Festsetzung maßgebend.

Die Gewerbesteuer 1993 wurde erstmalig mit Bescheid vom 11. November 1994, die Körperschaftsteuer 1994 erstmalig am 3. Juli 1996 und die Körperschaftsteuer 1995 erstmalig am 18. Juli 1997 festgesetzt.

Es trifft zwar zu, dass der Bw. gegen die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 9. September 1998, welche dem gegenständlichen Haftungsbescheid zu Grunde liegen, berufen und einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung eingebracht hat. Da jedoch bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben die erstmalige Festsetzung maßgebend ist, stellt die auf Grund des Antrages vom 9. Oktober 1998 erfolgte Aussetzung der Einhebung keinen Schuldausschließungs- bzw. Haftungsausschließungsgrund dar.

Die in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebrachte Einschränkung der Haftung erweist sich daher nicht als rechtens.

Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dargetan, dass bei Selbstbemessungsabgaben maßgebend ist, wann die Abgabe bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wäre.

Mit dem Vorbringen, dass die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuern und Umsatzsteuern aus einer Betriebsprüfung resultieren würden und die Abgabenschuldigkeiten nicht entrichtet worden seien, da deren Erhebung zunächst gemäß § 212a BAO ausgesetzt worden sei, zeigt der Bw. allerdings keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Haftungsbescheides auf, zumal die Verpflichtung zur Entrichtung der Kapitalertragsteuern (eine Woche ab Zufließen) und Umsatzsteuern im gegenständlichen Fall bereits längst vor der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung ex lege eingetreten ist. (vgl. VwGH 16.9.2003, 2000/14/0106).

Der Unabhängige Finanzsenat kann sich der Ansicht des Bw., dass sich diese Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall nicht anwenden lasse, da bei der verdeckten Gewinnausschüttung „*nicht von Selbstbemessungsabgaben im klassischen Sinn gesprochen werden kann, die sich durch eine klare Rechtslage und einfache Berechnungen auszeichnen*“, zumal dieses Vorbringen im Zusammenhang mit einem das Verschulden ausschließenden Rechtsirrtum steht. Auf diese Frage wird in der Folge eingegangen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht bezüglich der verdeckten Gewinnausschüttung von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. war nicht nur Geschäftsführer sondern auch Gesellschafter der GmbH mit einem anteiligen Stammkapital von ATS 120.000,00.

Mit Mietvertrag vom 8. Juli 1991 vermietete der Bw. eine ihm gehörige Liegenschaft an die Primärschuldnerin.

Gemäß Punkt III des Mietvertrages begann das Mietverhältnis am 1. Mai 1991 und endete am 31. Dezember 1999 ohne Kündigung.

Gemäß Punkt IV des Mietvertrages nimmt die Mieterin zur Kenntnis, dass Investitionen größeren Ausmaßes erforderlich sein werden, um den Mietgegenstand in einen zur Erreichung des Mietzweckes geeigneten Zustand zu versetzen. Der Mietzweck wird in Punkt II damit umschrieben, dass den Mitarbeitern der Bw. die Möglichkeit zur Rekreation, Regeneration, Brainstorming etc. eröffnet werden soll, sowie weiters die Schulung und Weiterbildung der Mitarbeiter durch Veranstaltung von Kursen, Seminaren und ähnlichen Veranstaltungen in einem ruhigen, im Grünen gelegenen, hierfür geeigneten Objekt durchgeführt werden soll. Weiters bestimmt Punkt IV, dass Reparaturen und Instandhaltungen im Inneren des Gebäudes, sowie am äußeren Teil und der Substanz ausschließlich zu Lasten der Mieterin (Bw.) gehen sollen. Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat der Vermieter keinerlei Ersatz für die von der Mieterin getätigten Investitionen zu leisten und kann überdies die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Mieterin verlangen. Die Vertragsparteien erklären abschließend, dass die in diesem Vertragspunkt getroffenen Vereinbarungen wesentlich für die Festlegung des vereinbarten Mietzinses i.H.v. monatlich ATS 5.000,-- sind.

Die Betriebsprüfung behandelte die Mieterinvestitionen der GmbH als verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter (den Bw.), rechnete sie außerbilanziell dem Gewinn hinzu und berechnete in Höhe der angenommenen betrieblichen Nutzung eine verdeckte Einlage in die GmbH. Die im Zusammenhang mit der verdeckten Ausschüttung stehenden Vorsteuerbeträge wurden nicht anerkannt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1991 bis 1995, gem. § 296 BAO geänderte Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 1991 bis 1993 sowie einen Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer für die Jahre 1991 bis 1995.

Die gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 11.5.2004, GZ.RV/1010-W/02 als unbegründet abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen diese Berufungsentscheidung eingebrachte Beschwerde abgewiesen und in seinem Erkenntnis vom 23.6.2009, 2004/13/0090-8, ausgeführt:

„Die belangte Behörde hat dem Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter Mag. M.. die steuerliche Anerkennung im Hinblick auf die Vertragsbestimmung versagt, in der die Beschwerdeführerin für den Fall der Beendigung des Vertragsverhältnisses auf einen Ersatz für ihre Investitionen in das Mietobjekt verzichtete. Dass es umfangreicher Investitionen bedürfen würde, um das Objekt für die im Vertrag festgehaltenen Zwecke der Beschwerdeführerin nutzbar zu machen, stand beim Vertragsabschluss fest. Andererseits wurde dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin das Objekt in einem für sie nicht benutzbaren Zustand anmietete, durch die Festlegung einer sehr niedrigen Miete Rechnung getragen. Dieser Zusammenhang wurde im Vertrag ausdrücklich erwähnt.“

Vor diesem Hintergrund stützte sich die Verneinung der Frage, ob der Vertrag mit einem solchen Inhalt - niedrige Miete bei Verzicht auf Ersatz von Instandsetzungs- und Ausbaukosten - auch unter Fremden zustande gekommen wäre, im Betriebsprüfungsbereich auf die Annahme einer nur neunjährigen Nutzung durch die Beschwerdeführerin. Diese Annahme gründete sich auf den Wortlaut der entsprechenden Vertragsbestimmung und wurde in der Stellungnahme zur Berufung gegenüber dem Argument der Beschwerdeführerin, die Befristung des Vertrages sei wegen des Mietrechtsgesetzes unwirksam gewesen, mit dem Hinweis auf die jederzeitige Möglichkeit einer einvernehmlichen Vertragsauflösung verteidigt. Die belangte Behörde hat sich den zuletzt erwähnten Gedankengang nicht zu eigen gemacht und nicht nur die tatsächliche Fortsetzung des Vertragsverhältnisses über den 31. Dezember 1999 hinaus als nachträglichen und daher unbeachtlichen Umstand, sondern auch die Unwirksamkeit der im Vertrag vom 8. Juli 1991 vereinbarten Befristung aus ihren Überlegungen zunächst ausgeklammert.“

Für die Annahme der belangten Behörde, die Aufwendungen der Beschwerdeführerin auf das Mietobjekt seien durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen und daher als verdeckte Ausschüttungen zu werten, ist dies jedoch - wie sich aus den weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid ergibt - nicht tragend. Unter dem Gesichtspunkt des anzustellenden Fremdvergleichs war im vorliegenden Fall zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin den Mietvertrag vom 8. Juli 1991, der einen Ersatz für Investitionen ausschloss, auch mit einem Außenstehenden in der vorliegenden Form geschlossen hätte. Auf die im Berufungsverfahren geltend gemachte Möglichkeit, die Liegenschaft auch ohne das

Erfordernis einer Vertragsverlängerung über den 31. Dezember 1999 hinaus nutzen zu können, wäre es dabei nur angekommen, wenn die Beschwerdeführerin selbst an der Möglichkeit, das Mietobjekt auch schon vor einer Amortisierung der Investitionen ohne wirtschaftlichen Nachteil aufzugeben zu können, nicht interessiert sein konnte. In diese Richtung gehende Behauptungen hat die Beschwerdeführerin - auch im Zusammenhang mit den Erwähnungen eines sich ausweitenden Geschäftsumfanges und einer zusehends steigenden wirtschaftlichen Bedeutung des Mietobjektes im Berufungsverfahren - jedoch nicht aufgestellt. Sie führt in der Beschwerde vielmehr aus, die gewählte Vertragsgestaltung habe ihr wegen der rechtlichen Unwirksamkeit der Befristung "größtmögliche Flexibilität" eingeräumt, indem der Vermieter zwar bei andauerndem Bedarf der Beschwerdeführerin keine Möglichkeit gehabt hätte, das Mietverhältnis einseitig zu beenden, es "im Falle des Wegfalls der Notwendigkeit für ein derartiges Mietobjekt" aber "zu einem relativ frühen Zeitpunkt möglich gewesen" wäre, das Mietverhältnis zu beenden. Mit der gleichzeitigen Beschwerdebehauptung, es habe "kein Risiko des Verlustes der Investitionen bestanden", ist der Hinweis auf die zuletzt erwähnte Möglichkeit - angesichts der gewählten Vertragsgestaltung - nicht vereinbar. Tatsächlich wurde das Mietverhältnis zwar nach dem 31. Dezember 1999 fortgesetzt, in der Beschwerde wird aber eingeräumt, die "relativ geringe Nutzung" im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und darüber hinaus habe ihre Ursache in der "wirtschaftlichen Entwicklung", die "mit den Expansionsplänen nicht Schritt halten konnte". Das Fehlen einer vertraglichen Absicherung der Investitionen für diesen Fall - in dem die wirtschaftlichen Interessen der Beschwerdeführerin eine Beendigung des Bestandverhältnisses nahe legen konnten - trägt daher auch unter der Annahme eines unbefristeten Bestandverhältnisses die Schlussfolgerung der belangten Behörde, das Vorgehen sei insgesamt durch "langfristige, die Privatsphäre betreffende Überlegungen" bestimmt gewesen. Zieht man in Betracht, dass es sich beim Vermieter um den Minderheitsgesellschafter der Beschwerdeführerin und zugleich um den Bruder des Mehrheitsgesellschafters handelte, so ist die mangelnde Sorge um das Schicksal der Investitionen verständlich. Gründe dafür, dass gleichartige Vereinbarungen auch mit einem außenstehenden Vermieter getroffen worden wären, sind dem Vorbringen der Beschwerdeführerin hingegen nicht entnehmbar.

Die Beschwerdeführerin stellt auch nicht in Abrede, dass die Investitionen für den Vermieter von Vorteil waren. Sie verteidigt die behauptete Üblichkeit der Vertragsklausel über den Verzicht auf ihren Ersatz - vom Fall losgelöst - mit dem Argument, "Mieterinvestitionen" seien für den Vermieter "in aller Regel nicht verwertbar". Dass dies auf die im vorliegenden Fall im Vertrag angesprochenen und von der Beschwerdeführerin in der Folge durchgeföhrten umfangreichen Sanierungs- und Ausbaumaßnahmen zugetroffen hätte, versucht die Beschwerdeführerin nicht darzulegen. Wenn in der Beschwerde darauf hingewiesen wird, die

Vereinbarung einer Ablöse sei "aus steuerlicher Sicht auch nicht gefordert, weil der wirtschaftliche Vorteil ... im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wird", so ist dem entgegenzuhalten, dass dies zur Klärung der Frage, ob die Aufwendungen der Beschwerdeführerin durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren, nichts beträgt. Die Bejahung dieser Frage steht - entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung - auch nicht im Widerspruch dazu, dass eine private Nutzung des Objektes während des Streitzeitraumes nicht feststellbar war, und bedeutet insoweit, als die belangte Behörde sich dabei auf einen Fremdvergleich gestützt hat, keine unzulässige Überprüfung der Angemessenheit von Betriebsausgaben. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde nehmen nicht auf den hier gegebenen Kontext der Überprüfung behaupteter Leistungsbeziehungen zwischen einer Gesellschaft und einem ihrer eigenen Gesellschafter Bedacht. Für die Beurteilung der für die Streitjahre geltend gemachten Aufwendungen als verdeckte Ausschüttungen kommt es schließlich auch nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem die daraus resultierenden Vorteile - bei steuerlicher Anerkennung des Bestandvertrages - beim Vermieter steuerlich zu erfassen wären. Nur Letzteres ist aber Gegenstand der von der Beschwerdeführerin und im angefochtenen Bescheid zitierten Aussage in dem hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1998, Zl. 96/15/0086."

Rechtliche Würdigung:

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendung (Vorteil) einer Körperschaft (hier der GmbH) an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen (z.B. Gesellschafter-Geschäftsführer), die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führt und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt wird.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Kapitalgesellschaft. Die Absicht der Vorteilsgewährung kann sich auch schlüssig aus den Umständen des betroffenen Falles ergeben.

Im gegenständlichen Fall ist im Abgabenverfahren das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wie bereits ausgeführt, durch den Verwaltungsgerichtshof bzw. den Unabhängigen Finanzsenat rechtskräftig bestätigt.

Geht dem Haftungsbescheid ein Abgabenfestsetzungsbescheid voraus, ist die Abgabenbehörde an die im Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen gebunden.

Da bereits abgabenrechtlich einer Vorteilsgewährungsabsicht im Zusammenhang mit der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung Grundlage für das Anfallen der

haftungsgegenständlichen Abgaben war und im Haftungsverfahren eine Bindungswirkung an die der Haftung zugrunde liegenden Abgabenbescheide besteht und zudem der Bw. der einzige für die GmbH handlungsberechtigte Geschäftsführer war, ist schon allein aus diesem Grund vom Vorliegen einer schuldhaften Pflichtverletzung auszugehen.

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet für nicht entrichtete Kapitalertragsteuer auch dann, wenn damals (entgegen der Meinung der Betriebsprüfung) nach ihrer Beurteilung und seinem Wissensstand keine Kapitalertragsteuer angefallen ist, er aber keinen ein Verschulden ausschließenden, nicht vorwerfbaren Rechtsirrtum durtun kann (UFS vom 25.6.2010, GZ. RV/3058-W/09). Dieser Rechtssatz gilt nach Ansicht des UFS auch für die im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung angefallenen haftungsgegenständlichen Umsatzsteuern, Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer.

Der Bw. bringt vor, dass ihn der Notar nicht darauf hingewiesen habe, dass a.) eine Beendigung des Mietvertrages nicht durchgesetzt werden könne und b.) der Mieterin eine Entschädigung für getätigte Investitionen zustehe.

Zu Punkt a.): Der UFS hat in der betreffenden Berufungsentscheidung ausgeführt:

„Vereinbart wurde ein auf 9 Jahre befristetes Mietverhältnis. Daran ändert die nachträglich als rechtlich unwirksam erkannte Regelung nichts. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass sich die Vertragsparteien hinsichtlich der Vereinbarung einer Befristung des Mietverhältnisses in einem Rechtsirrtum befanden, was im Übrigen im Rahmen der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde. Dies vermag nichts an den Überlegungen der Betriebsprüfung, die sich am Vertragswillen beider Parteien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses orientierte, zu ändern. Eine Umdeutung des Vertrages durch die Bw. in der Form, dass von einem unbefristeten Mietverhältnis auszugehen wäre würde dazu führen, dass die Behörde infolge der Unkenntnis der Vertragsparteien bezüglich der mietrechtlichen Vorschriften von einer nachträglich als rechtlich zutreffend erkannten abweichenden Vereinbarung ausgehen müsste (unbefristetes Mietverhältnis), was im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht in der Absicht der Parteien lag, widrigenfalls der Vertrag mit einem anderen Inhalt (mit mietrechtlich gültigen Vereinbarungen) abgeschlossen worden wäre.“

Weiters wird auf die Ausführungen des VwGH verwiesen:

„Tatsächlich wurde das Mietverhältnis zwar nach dem 31. Dezember 1999 fortgesetzt, in der Beschwerde wird aber eingeräumt, die "relativ geringe Nutzung" im beschwerdegegenständlichen Zeitraum und darüber hinaus habe ihre Ursache in der "wirtschaftlichen Entwicklung", die "mit den Expansionsplänen nicht Schritt halten konnte". Das Fehlen einer vertraglichen Absicherung der Investitionen für diesen Fall - in dem die

wirtschaftlichen Interessen der Beschwerdeführerin eine Beendigung des Bestandverhältnisses nahe legen konnten - trägt daher auch unter der Annahme eines unbefristeten Bestandverhältnisses die Schlussfolgerung der belangten Behörde, das Vorgehen sei insgesamt durch "langfristige, die Privatsphäre betreffende Überlegungen" bestimmt gewesen."

Dieses Vorbringen kann daher keinen Schuldausschließungsgrund darstellen.

Zu b.)

Hier handelt es sich nach Ansicht des UFS um eine Schutzbehauptung, zumal der Begriff „Investitionsablöse“ im Mietrecht dem Durchschnitt der Österreicher bekannt ist und dieses Wissen bei einem Geschäftsführer, der noch dazu vom Beruf Architekt ist, wohl vorauszusetzen ist. Im Übrigen geht aus dem gegenständlichen Mietvertrag hervor: „*Bei Beendigung des Bestandverhältnisses hat der Vermieter keinerlei Ersatz für die von der Mieterin getätigten Investitionen zu leisten und kann überdies die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes auf Kosten der Mieterin verlangen. Die Vertragsparteien erklären, dass die in diesem Vertragspunkt getroffenen Vereinbarungen wesentlich für die Festlegung des monatlichen Mietzinses von monatlich € 5.000,00 waren.*“ Bereits aus dieser Formulierung wird klar, dass dem Bw. die Rechtslage bewusst war, andernfalls der Vertrag bei Zutreffen der behaupteten damaligen Ansicht des Bw., es stünde prinzipiell keine Investitionsablöse zu, der Vertrag wohl anders abgefasst bzw. formuliert worden wäre.

Auch das Vorbringen bezüglich der Dauer des Rechtsmittelverfahrens stellt keinen Schuldausschließungsgrund dar, zumal daraus kein Rechtsirrturm ergibt.

Zum späten Zeitpunkt der Haftungsinanspruchnahme des Bw. wird auf die Ausführungen bei der Ermessensübung verwiesen.

Die schuldhafte Pflichtverletzung des Bw. liegt darin, dass er in seinen zeitlichen Verantwortungsbereich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgenommen hat, ohne die darauf entfallende Kapitalertragsteuer und Umsatzsteuer zu melden und abzuführen. Auch hat er in der Gewerbesteuererklärung 1993 und in den Körperschaftsteuererklärungen 1994 und 1995 zu geringe Gewinne erklärt, im dem er die bezeichneten, ihn begünstigenden Investitionen als Betriebsausgaben geltend gemacht hat

Dass liquide Mittel zur Entrichtung der haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten zur Verfügung standen hat der Bw. selbst zugestanden. Ein Liquiditätsnachweis wurde nicht vorgelegt, so dass eine Quotenmäßige Haftung für die haftungsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten nicht in Betracht kommt.

Abgesehen davon kann hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Kapitalertragsteuer kann deren Nichtabführung grundsätzlich nicht damit entschuldigt werden, dass die Geldmittel zu deren Entrichtung nicht ausgereicht hätten, da bei der Kapitalertragsteuer der Schuldner der kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträge nur eine vom Empfänger der Kapitalerträge geschuldete Steuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG einzubehalten und gemäß § 96 Abs. 1 EStG dem Betriebsfinanzamt abzuführen hat, sodass bei der Kapitalertragsteuer genauso wie auch bei der Lohnsteuer der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht zum Tragen kommt. Wenn daher der Geschäftsführer die Kapitalertragsteuer trotz Ausschüttung von Gewinnanteilen nicht an das Betriebsfinanzamt entrichtet, liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.1954, 1254/52; 18.10.1995, 91/13/0037, 0038) eine schuldhafte Pflichtverletzung des Geschäftsführers im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO vor.

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet für nicht entrichtete Kapitalertragsteuer auch dann, wenn damals (entgegen der Meinung der Betriebsprüfung) nach ihrer Beurteilung und seinem Wissensstand keine Kapitalertragsteuer angefallen ist, er aber keinen ein Verschulden ausschließenden, nicht vorwerfbaren Rechtsirrtum dartun kann (UFS vom 25.6.2010, GZ. RV/3058-W/09).

Zu den weiteren Berufungsvorbringen im Zusammenhang mit der Klage der S- AG ist festzuhalten, dass es im Haftungsverfahren nicht auf die Ursachen der Insolvenz der KG ankommt, weil es für die Vertreterhaftung gemäß § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des Vertretenen trifft (vgl. VwGH 30. 5. 1989, 89/14/0043, VwGH 20. 9. 1996, 94/17/0420).

5.) Kausalzusammenhang:

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.

6.) Ermessen:

Die im Rahmen des § 224 BAO zu treffende Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Wesentliches Ermessenskriterium ist die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles. Aus dem auf die Hereinbringung der Abgabenschuld beim Haftenden gerichteten Besicherungszweck der Haftungsnorm folgt, dass die Geltendmachung der Haftung in der Regel ermessenskonform

ist, wenn die betreffende Abgabe beim Primärschuldner uneinbringlich ist (VwGH 25.6.1990, 89/15/0067).

Bei der Ermessensentscheidung, ob die Haftung geltend gemacht wird, ist auch die Frage der Zumutbarkeit der Haftungsinanspruchnahme unter dem Aspekt zu prüfen, dass zwischen dem Entstehen der Steuerschuld und der Geltendmachung der Haftung ein langer Zeitraum liegt. War die Einhebung der Abgaben beim Primärschuldner ausgesetzt und folglich die Erlassung eines Haftungsbescheides unzulässig, so kann dieser Umstand dem potenziell Haftungspflichtigen nicht in der Weise zu Gute kommen, dass seine Haftungsinanspruchnahme unzumutbar erschiene, weil der Hauptschuldner mit seinem Rechtsstandpunkt im Abgabenrechtsmittelverfahren nicht durchgedrungen ist.

Vom Sicherungsgedanken des Abgabengläubigers durch die Haftungsbestimmungen her kann sich eine solche Unzumutbarkeit selbst dann nicht ergeben, wenn die Abgabeneinhebung aufgrund der langen Dauer des ihr zugrunde liegenden Berufungsverfahrens über Jahre hinweg ausgesetzt bleibt.

Zu bedenken ist im vorliegenden Fall jedoch, dass der vom Bw. im Zuge der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gestellte Antrag auf Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung mit Beschluss des Gerichtes vom 22. Juli 2004 abgewiesen wurde und aus der Aktenlage keine triftigen Gründe für das Zuwarten auf die Erlassung des Haftungsbescheides ersichtlich sind, zumal die Einbringung einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde alleine keine Exekutionshemmung bewirkt.

Dem gegenüber steht das oben festgestellte Verschulden des Bw. an der Uneinbringlichkeit der haftungsgegenständlichen Abgaben, sowie der Umstand, dass dieser alleiniger Geschäftsführer war, sodass der Ermessensspielraum aus dieser Sicht eingeschränkt ist.

In Abwägung der Billigkeits- und Zweckmäßigkeitss Gründe vertritt der Unabhängige Finanzsenat daher die Ansicht, dass eine Einschränkung des Haftungsbetrages auf 50% gerechtfertigt erscheint, weshalb die Haftung im Rahmen des Ermessens auf € 76.072,76 eingeschränkt wird.

Wien, am 27. September 2012