



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 29. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 23. Juni 2006 zu StNr. 000/0000 betreffend Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1) Festsetzungsverfahren

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 75% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einbezogen wurden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der Geschäftsführer in den Geschäftsablauf integriert sei und daher die Bezüge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit "Bescheiden" vom 21.3.2006 den auf diese Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 nach.

Die gegen diese "Bescheide" erhobene Berufung vom 7.4.2006 wies der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 17.12.2008, RV/0472-L/06, als unbegründet ab.

Gegen diese Entscheidung wurde eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben (Zl. 2009/15/0014).

Mit Bescheid vom 21.8.2009 hob der Unabhängige Finanzsenat seine Berufungsentscheidung vom 17.12.2008 gemäß [§ 300 Abs. 1 BAO](#) auf, und wies die Berufung gegen die "Bescheide" vom 21.3.2006, denen es aus formalen Gründen tatsächlich an der Bescheidqualität fehlte, als unzulässig zurück.

Daraufhin fertigte das Finanzamt am 1.9.2009 mit "21.03.2006" datierte, und am 3.9.2009 zugestellte Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2002 bis 2004 (jeweils 1.1. bis 31.12.) aus. Aus diesen Bescheiden ergaben sich Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen in Höhe von 1.593,06 € (2002), 1.604,25 € (2003) und 1.679,25 € (2004).

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingabe vom 14.9.2009 Berufung erhoben, welche vom Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 7.4.2010, RV/1066-L/09, als unbegründet abgewiesen wurde. Gegen diese Berufungsentscheidung wurde keine Beschwerde erhoben.

Auf den Inhalt aller angeführten Erledigungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

2) Nachsichtsverfahren

Bereits anlässlich der im Jahr 2006 eingebrachten Berufung gegen die "Bescheide" vom 21.3.2006 war mit Eingabe vom 28.4.2006 um Nachsicht der oben angeführten Dienstgeberbeiträge in Höhe von insgesamt 4.876,56 € ersucht worden. Diese Abgaben wurden nach Ergehen der Berufungsentscheidung vom 17.12.2008 und verfügbarem Ablauf der Aussetzung der Einhebung innerhalb der bis 2.2.2009 zugestandenen Zahlungsfrist zur Gänze entrichtet.

Die Berufungswerberin hatte im Nachsichtsansuchen ausgeführt, sie habe aufgrund der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon ausgehen können, dass für die Dienstgeberbeitragspflicht auch das Vorliegen eines Unternehmerrisikos ein wesentliches Merkmal sei. Dass die Entlohnung zu 100 % erfolgsabhängig und der Geschäftsführer damit unternehmerisch tätig sei, wäre auch von der Behörde nicht bestritten worden. Auf diese ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe sie bis zur Veröffentlichung des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in dem die bisherige Rechtsauffassung im Prinzip komplett widerrufen worden sei, vertrauen können. Sie habe daher vertraut, dass selbst wenn die Einkünfte nicht unter § 22 Abs. 1 sondern unter § 22 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG fielen, auch das unternehmerische Risiko, welches mit der Arbeit des Geschäftsführers auf jeden Fall verbunden gewesen sei, mit in die Beurteilung einfließe. Lediglich unter rückwirkender Anwendung der verschärfenden Rechtsprechung des

VwGH, nach der nur noch ein wesentliches Merkmal (die so genannte Eingliederung in den Organismus) zählen würde, seien für die Jahren 2002 bis 2004 Dienstgeberbeiträge vorgeschrieben worden. Im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung der Höchstgerichte, wonach sehr wohl auch das Vorhandensein eines Unternehmerwagnisses für die Beurteilung der DB-Pflicht maßgebend gewesen sei, wären die Verträge mit dem Geschäftsführer abgeschlossen und von diesem auch mit vollem unternehmerischen Risiko gelebt worden. Die rückwirkende Anwendung des obigen VwGH-Erkenntnisses stelle eine sachliche Unbilligkeit im Sinne der zu [§ 236 BAO](#) ergangenen Verordnung BGBl II 2005/435, die den durch den VfGH aufgehobenen § 117 BAO ersetzen soll, dar. Ohne die rückwirkende Anwendung der "verbösernden" Rechtsprechung des VwGH wären die Werkvertragsarbeiten nicht dienstgeberbeitragspflichtig gewesen.

Das Finanzamt wies dieses Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 23.6.2006 lediglich mit der Begründung ab, dass im vorliegenden Fall "die Verträge" nicht im Hinblick auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte abgeschlossen worden wären, weshalb ein entsprechender Zusammenhang mit der Änderung der Rechtsprechung nicht angenommen werden könne.

In der dagegen mit Eingabe vom 29.6.2006 erhobenen Berufung wurde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt und im Wesentlichen das Vorbringen im Nachsichtsansuchen wiederholt. Die Verträge (mit dem Geschäftsführer) seien vor der Änderung der Rechtsprechung durch den Verwaltungsgerichtshof abgeschlossen worden. Die geänderte Rechtsprechung werde rückwirkend angewendet. In dieser rückwirkenden Anwendung liege sehr wohl eine sachliche Unbilligkeit, da bis zur Änderung der Rechtsprechung von einer gleichwertigen Bedeutung des Unternehmerwagnisses und der Eingliederung (in den betrieblichen Organismus) ausgegangen werden hätte können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.10.2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, und verneinte darin neuerlich das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung, da nicht davon ausgegangen werden könne, "dass die Verträge im Hinblick auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte abgeschlossen wurden". Obwohl im Zeitpunkt der Erlassung dieser Berufungsvorentscheidung die Dienstgeberbeiträge bereits entrichtet waren, wies das Finanzamt ferner darauf hin, dass es keiner Nachsicht bedürfe, da den Härten aus der Abgabeneinhebung durch Gewährung von Zahlungserleichterungen begegnet werden könne.

Im Vorlageantrag vom 20.10.2009 führte die Berufungswerberin aus, dass die Verträge mit dem Geschäftsführer seinerzeit sehr wohl im Vertrauen auf die damalige Rechtsprechung abgeschlossen worden wären. Im Erkenntnis vom 10.11.2004 habe der Verwaltungsgerichtshof "im Einleitungsbeschluss" ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich um eine Abkehr

von seiner bisherigen Rechtsauffassung handle. Die Einleitung sei gemäß [§ 13 Abs. 1 Z 1 VwGG](#) ("ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH") erfolgt. Die seinerzeitigen Verträge seien im Vertrauen auf die alte Rechtsauffassung, nach der verschiedene "gleichartige" (gemeint wohl: gleichwertige) Merkmale für das Bestehen der DB-Pflicht maßgebend gewesen seien. Gerade durch die Bestimmungen über die Nachsicht habe der Gesetzgeber verhindern wollen, dass eine wesentliche Änderung der Rechtsprechung und deren rückwirkende Anwendung zu einem Nachteil und damit zu einer Chancenungleichheit des Steuerpflichtigen führe. Die Verträge seien im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung abgefasst worden. Bei der Prüfung sei das Erkenntnis des verstärkten Senates rückwirkend angewendet worden, weshalb eine sachliche Unbilligkeit vorliege.

Mit Eingabe vom 4.5.2011 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, und neuerlich darauf hingewiesen, dass die Verträge mit dem Geschäftsführer im Vertrauen auf die seinerzeitige Rechtsprechung des VwGH vollkommen ergebnisabhängig gemacht worden wären. Das Erkenntnis des verstärkten Senates werde von der Finanzverwaltung rückwirkend angewendet, eine rückwirkende Änderung der Verträge sei dagegen nicht möglich. Von Chancengleichheit eines Steuerpflichtigen könne man daher nicht sprechen. Daher stelle schon alleine die rückwirkende Anwendung der Rechtsprechung des verstärkten Senates eine unbillige Härte dar, die eine extreme Ungleichbehandlung eines Steuerpflichtigen dar. Eine derartige Judikaturänderung sei keine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, sondern ein massiver Einschnitt in die Rechte als Steuerpflichtiger. Die entsprechenden "irreversiblen Dispositionen" seien bereits dargelegt worden. Auch der VwGH habe in seinem "Einleitungsbeschluss" angegeben, dass es sich um eine komplette Änderung der bisherigen Rechtsansicht zu diesem Thema handle. [§ 236 BAO](#) solle von seinem Inhalt aber gerade verhindern, dass sich eine Änderung der bisherigen Rechtsprechung zum Nachteil eines Steuerpflichtigen auswirke. Der Gesetzgeber habe damit eine Chancenungleichheit korrigieren wollen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 236 Abs. 1 BAO](#) können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die nachsichtsgegenständlichen Abgaben wurden Anfang 2009 zur Gänze entrichtet, weshalb die Bestimmung des [§ 236 Abs. 1 BAO](#) sinngemäß Anwendung findet ([§ 236 Abs. 2 BAO](#)).

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im [§ 236 BAO](#) vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum, sondern der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Bejaht die Abgabenbehörde hingegen das Vorliegen einer Unbilligkeit, so hat sie im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 6.2.1990, [89/14/0285](#); VwGH 11.12.1996, [94/13/0047](#); VwGH 11.11.2004, [2004/16/0077](#)).

Die Unbilligkeit der Einhebung kann persönlicher oder sachlicher Natur sein (§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des [§ 236 BAO](#), BGBl II Nr. 435/2005). Das Vorliegen einer persönlich bedingten Unbilligkeit wurde im gegenständlichen Fall nicht behauptet und ist daher auch nicht zu prüfen. Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung liegt nach § 3 Z 1 der Verordnung insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

In der Literatur wird dazu die Ansicht vertreten, dass § 3 Z 1 der Verordnung in jenen Fällen von Bedeutung sei, in denen zwischen der Vornahme der abgabenrechtsrelevanten Dispositionen durch den Steuerpflichtigen und der Bescheiderlassung bzw. der Entrichtung einer Selbstbemessungsabgabe eine Änderung der Rechtsprechung eingetreten ist. Die Bestimmung sei daher so zu verstehen, dass abgabenanspruchsbegründende Dispositionen des Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtsprechung gesetzt werden, durch eine Änderung dieser Rechtsprechung nicht berührt werden dürfen. Werde von der zuständigen Abgabenbehörde in Anlehnung an eine geänderte Rechtsprechung der Höchstgerichte ein Abgabenbescheid erlassen, der den Erwartungen des auf die Richtigkeit der alten Rechtsprechung vertrauenden Abgabepflichtigen nicht entspreche, so könnten die nachteiligen Wirkungen dieses Bescheides durch Nachsicht beseitigt werden (vgl. Ehrke-Rabl, taxlex 2006, 328; Fischerlehner, SWK 2008, S 421 ff).

Im vorliegenden Fall wird als ausschließlicher Nachsichtsgrund ein schutzwürdiges Vertrauen auf Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Dienstgeberbeitragspflicht von Geschäftsführervergütungen wesentlich beteiligter GmbH-Geschäftsführer geltend gemacht. Die Berufungswerberin vertritt zusammengefasst den Standpunkt, sie habe aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bis zum Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004 davon ausgehen können, dass für die Frage der Dienstgeberbeitragspflicht der Bezüge ihres wesentlich beteiligten Geschäftsführers auch das

Vorliegen eines Unternehmerrisikos ein wesentliches Kriterium gewesen sei. Das Fehlen eines derartigen Unternehmerrisikos sei Voraussetzung für die DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat unter anderem in seinen Erkenntnissen VwGH 23.4.2001, [2001/14/0054](#) und 2001/14/0052, VwGH 10.5.2001, [2001/15/0061](#), VwGH 18.7.2001, [2001/13/0063](#) und VwGH 17.12.2003, [2001/13/0200](#), eine Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) vorgenommen. Danach wurden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn (auf die tatsächlichen Verhältnisse bezogen) feststand,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert war,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis traf, und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche, Entlohnung erhielt.

Nach dieser Judikatur war ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhing und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen musste. Im Vordergrund dieses Merkmales stand, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnamenschwankungen (unter zusätzlicher Berücksichtigung von Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben) traf.

Diese Rechtsprechung, die zahlreiche Aussagen zu dem in den jeweiligen Beschwerdefällen in unterschiedlicher Weise behaupteten Unternehmerrisiko enthält, wurde in den Punkten 4.3.1. bis 4.3.4. des Erkenntnisses eines verstärkten Senates vom 10.11.2004 einer eingehenden Analyse unterzogen. Dabei ist der Gerichtshof selbst zum Ergebnis gelangt, dass dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zugekommen ist, weil ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis so gut wie nie erwiesen werden konnte (vgl. Pkt. 5.3. des Erkenntnisses). Soweit ersichtlich, gibt es in der umfangreichen Rechtsprechung zu nahezu allen erdenklichen

Sachverhaltskonstellationen keine einzige Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bejaht worden wäre. Die Aufhebungsgründe in einigen wenigen Beschwerdefällen wurzelten lediglich in Unzulänglichkeiten der Bescheidbegründung.

Der Nachweis eines Unternehmerrisikos war somit – gerade vor dem Hintergrund der vor dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 11.10.2004 maßgeblichen Rechtsprechung – in der Realität so gut wie ausgeschlossen. Mit der bloßen Behauptung, dass die Verträge seinerzeit im Vertrauen auf die damalige Rechtsprechung abgeschlossen und die Entlohnung zu 100 % erfolgsabhängig gewesen sei, wird daher noch kein schutzwürdiges Vertrauen im Sinn des § 3 Z 1 der Verordnung [BGBl. II Nr. 435/2005](#) dargetan. Dies umso weniger, als der Verwaltungsgerichtshof in jahrelanger Rechtsprechung immer wieder betont hat, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers zulassen. In zahlreichen weiteren - im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 11.10.2004 angeführten - Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof ein in der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft gelegenes Unternehmerrisiko beispielsweise auch aus folgenden Gründen verneint:

- Gehaltsanpassungen auf Grund schlechter Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keine auf die Geschäftsführertätigkeit bezogene Erfolgsbestimmtheit der Bezüge erkennen.
- Die jährlich steigende Höhe der Bezüge lässt noch keinen zwingenden Schluss auf deren Abhängigkeit vom Betriebserfolg des Unternehmens der Gesellschaft zu.
- Eine nachträglich zusätzlich zu einem Fixbezug gewährte Vergütung kann als Erfolgsprämie angesehen werden, wie sie auch bei Arbeitsverhältnissen vorkommt.
- Die Vereinbarung einer Sondertantieme für den Fall eines besonders guten Geschäftserfolges ist bei leitenden Angestellten nicht unüblich, was generell für die Vereinbarung erfolgsorientierter Entlohnungssysteme gilt, sodass der Bezug einer gewinnabhängigen Erfolgsprämie noch nicht zu einem Unternehmerrisiko führt.
- Das bloße Unterbleiben der Auszahlung zustehender Geschäftsführervergütungen stellt noch kein ausreichendes Indiz für die Erfolgsabhängigkeit der Vergütungen dar, sodass die Abhängigkeit der Auszahlung des Geschäftsführerbezuges von der Liquiditätslage der Gesellschaft auch kein Unternehmerwagnis begründet.

- Das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses setzt voraus, dass ein Entlohnungssystem vorliegt, welches einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft herstellt.

- Eine für einen Teil der Geschäftsführerentlohnung bestehende Vereinbarung über die Abhängigkeit vom Erfolg der Gesellschaft bewirkt noch kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers und ein Schwanken der Jahresbezüge, das einen konkreten Zusammenhang zwischen der Höhe der Entlohnung und dem Betriebsergebnis der Gesellschaft nicht erkennen lässt, auch nicht.

In einem Nachsichtsverfahren hat der Antragsteller einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels von sich aus, ohne dass es noch gesonderter Aufforderungen bedarf, das Vorliegen jener Umstände darzutun hat, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 26.2.2003, [98/13/0091](#)). Die Berufungswerberin hat im gegenständlichen Verfahren jedoch nicht überzeugend dargestellt, aufgrund welcher tatsächlichen und rechtlichen Umstände ein schutzwürdiges Vertrauen auf die frühere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Dienstgeberbeitragspflicht ihres wesentlich beteiligten Geschäftsführers vorliegen würde. Die bloße Behauptung, dass die Verträge mit dem Geschäftsführer seinerzeit im Vertrauen auf die damalige Rechtsprechung abgeschlossen und die Entlohnung zu 100 % erfolgsabhängig gewesen sei, reichte dazu keinesfalls aus. Die Berufungswerberin zeigte im vorliegenden Fall nicht überzeugend und anhand der konkreten Vertragsgestaltung näher präzisierend auf, dass gerade in ihrem Fall (auch) unter Zugrundelegung der früheren, wie bereits erläutert sehr restriktiven Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auszugehen gewesen wäre.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass es in Wirklichkeit keine Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes war, auf welche die Berufungswerberin vertraut und daher Handlungen gesetzt hat, die sodann, weil sich diese Auslegung in der Folge geändert hat, einen Schaden der Berufungswerberin herbeigeführt hat. Vielmehr hat die Berufungswerberin aufgrund ihrer (unzutreffenden) subjektiven Interpretation der Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes Handlungen gesetzt, die letztlich zum behaupteten "Vertrauensschaden" geführt haben. Da es schon solcherart an den Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3 Z 1 der Verordnung [BGBl. II Nr. 435/2005](#) auf den Berufungsfall mangelt (das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Richtigkeit seiner eigenen Rechtsanschauung wird durch diese Bestimmung nicht geschützt), kommt es auf die Frage, ob und in welchem Umfang ein solcher Schaden entstanden ist, nicht mehr an.

Da das Finanzamt das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aus den dargelegten Gründen zu Recht verneint hat, war die Berufung als unbegründet abzuweisen und daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 17. Mai 2011