



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, vertreten durch Hadaier Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 4910 Ried im Innkreis, Keplerstraße 1, vom 18. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 25. August 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 wurde festgestellt, dass für die Bezüge des an der Berufungswerberin wesentlich beteiligten Geschäftsführers keine Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden waren. An Geschäftsführerentgelt stellte der Prüfer 54.000,00 € (2002), 44.000,00 € (2003) und 36.000,00 € (2004) fest. Von diesen Bezügen wurden folgende Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen ermittelt, und der Gesellschaft mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 7.3.2006 vorgeschrieben:

Jahr	Bezug	DB	DZ
2002	54.000,00	2.430,00	210,60
2003	44.000,00	1.980,00	167,20
2004	36.000,00	1.620,00	129,60

Mit Eingabe vom 26.6.2006 beantragte die Berufungswerberin die Nachsicht dieser Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen. Die Entlohnung des Geschäftsführers sei zu 100 % erfolgsabhängig erfolgt, was auch vom Prüfer nicht bestritten worden sei. Damit sei der Geschäftsführer auch unternehmerisch tätig gewesen. Auf die bisher bestehende

Rechtsprechung des VwGH, dass auch das Unternehmerrisiko ein wesentlicher Bestandteil der Frage sei, ob DB- und DZ-Pflicht bestünde oder nicht, habe die Berufungswerberin bis zur Veröffentlichung des Erkenntnisses eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, mit dem die bisherige Rechtsauffassung komplett widerrufen worden sei, vertrauen können. Die Vorschreibung von DB und DZ für den besagten Zeitraum sei durch den Prüfer unter rückwirkender Anwendung des Erkenntnisses des verstärkten Senates erfolgt. Lediglich unter rückwirkender Anwendung der komplett geänderten verschärfenden Rechtsprechung des VwGH, nach der für Gesellschafter-Geschäftsführer für Zwecke der Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht nur noch lediglich ein angeblich wesentliches Merkmal, die so genannte Eingliederung in den Organismus zählen würde, sei der Berufungswerberin für die Jahre 2002 bis 2004 DB und DZ vorgeschrieben worden. So sei auch die Bescheidbegründung ausgefallen. Im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung des VwGH und VfGH, dass sehr wohl auch das Vorhandensein eines unternehmerischen Wagnisses für die Beurteilung des Bestehens oder Nichtbestehens einer DB- und DZ-Pflicht maßgebend sei, wäre die Werkvertragsregelung des Geschäftsführers seinerzeit abgefasst und von ihm auch mit vollem unternehmerischen Risiko gelebt worden. Die rückwirkende Anwendung des VwGH-Erkenntnisses stelle eine Unbilligkeit im Sinne der Verordnung zu § 236 BAO vom 20.12.2005, BGBl II 2005/435, dar, die den durch den VfGH aufgehobenen § 117 BAO ersetzen soll. Ohne die rückwirkende Anwendung des VwGH-Erkenntnisses wären die "Werkvertragsarbeiten" nicht dem DB und DZ unterlegen.

Das Finanzamt wies dieses Nachsichtsansuchen mit Bescheid vom 25.8.2006 ab. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ausgesprochen, dass dem Umstand entscheidende Bedeutung zukomme, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Dem Unternehmerwagnis bzw. der laufenden Entlohnung als weitere Beurteilungskriterien sei keine gleichrangige Bedeutung mehr beigemessen worden. Von einem kompletten Widerruf der Rechtsauffassung könne allerdings nicht gesprochen werden. Auch wenn im vorliegenden Fall der Geschäftsführer auf Basis eines Werkvertrages seine Entlohnung erhalten habe, könne nicht automatisch auf ein gegebenes Unternehmerwagnis geschlossen werden, da den Geschäftsführer weder das Wagnis einer ins Gewicht fallenden Einkommensschwankung noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben im betreffenden Zeitraum getroffen haben dürfte. Soweit aus den Prüfungsunterlagen ersichtlich, seien im Jahr 2002 54.000,00 €, im Jahr 2003 44.000,00 € und im Jahr 2004 36.000,00 € an Geschäftsführerentgelt bezogen worden. Ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen seien demnach nicht augenscheinlich. Eine konkrete Prüfung dahingehend habe sich im Rahmen der

GPLA-Prüfung allerdings im Hinblick auf das zitierte VwGH-Erkenntnis erübrigt. Grundsätzlich sei zu bemerken, dass entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen bzw. der dazu ergangenen Vorjudikatur der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende DB bzw. DZ ohnehin vorzuschreiben gewesen wäre, da Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich Beteiligten für seine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt wurden, vorlägen. Eine Unbilligkeit der Einhebung liege daher nicht vor, zumal die Geltendmachung des Abgabenanspruches nicht von den Rechtsauslegungen des VwGH abweiche.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 18.9.2006 Berufung erhoben, und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Entgegen der Auffassung in der Bescheidbegründung weiche "die Rechtslage des verstärkten Senates sehr wohl von der geänderten Rechtsauslegung erheblich ab." Wozu sonst hätte auch der VwGH zu dem eher seltenen Mittel des verstärkten Senates gegriffen, wenn er in dieser äußerst strittigen "Rechtslage" nicht verschärfend von seiner bisherigen Auffassung abgewichen wäre? Wenn und in wie weit die Bezüge des Geschäftsführers der Berufungswerberin z.B. umsatzabhängig seien, werde unter "Anordnung" dieses neuen Erkenntnisses rückwirkend vom Prüfer gar nicht berücksichtigt. Die unter Hinweis auf das Erkenntnis des verstärkten Senates gemachte Geltendmachung des Abgabenanspruches weiche sehr wohl von der Rechtsauslegung des VwGH bis zum Erkenntnis des verstärkten Senates ab.

In einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 23.2.2007 wurde um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

"§ 3 Z 1 der VO zu § 236 BAO schützt Vertrauen auf Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtshofes. Es ist daher zu prüfen, ob im vorliegenden Fall ein schutzwürdiges Vertrauen auf Rechtsauslegungen des VwGH zur Frage der DB- und DZ-Pflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern vor Ergehen des Erkenntnisses eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 vorliegt.

Im gegenständlichen Nachsichtsansuchen wurde darauf hingewiesen, dass auch das Unternehmerrisiko ein wesentliches Merkmal bei der Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht gewesen sei. Betrachtet man die diesbezügliche Rechtsprechung näher, wird offenkundig, dass der VwGH hier bereits vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates einen sehr restriktiven Standpunkt vertreten hat. Dazu wird auf die in diesem Erkenntnis umfangreich referierte Judikatur verwiesen. Ausdrücklich wies der VwGH in dieser Entscheidung unter Punkt 5.3. der Entscheidungsgründe auf folgenden Umstand hin: "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 auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidbegründung wurzelte." Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates spricht schon dieser Umstand gegen die Annahme eines schutzwürdigen Vertrauens im oben dargestellten Sinn.

Im vorliegenden Fall findet sich darüber hinaus weder in den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 7.3.2003 noch dem diesen Bescheiden zugrunde liegenden Bericht des Prüfers vom 23.2.2006 eine Feststellung, dass Sie im vorliegenden Fall tatsächlich ein Unternehmerwagnis getroffen hätte. Zutreffend wies das Finanzamt bereits im angefochtenen Bescheid darauf hin, dass auch aus der Höhe und Entwicklung der in den geprüften Jahren zugeflossenen Bezüge ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen und damit ein entsprechendes Unternehmerwagnis nicht augenscheinlich wären.

Für eine allfällige Nachsicht käme überdies nur der Vertrauensschaden in Betracht; das ist die Differenz zwischen der gesetzmäßigen Steuerschuld und derjenigen Belastung, die aus dem steuerlichen Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wenn ihm die Unrichtigkeit der betreffenden Rechtsauffassung bekannt gewesen wäre. Weder im Nachsichtsansuchen noch in der Berufung wurde bisher ein Vorbringen dahingehend erstattet, was genau Sie im Unternehmen in den Jahren 2002 bis 2004 unternommen hätten, wenn Ihnen die DB- und DZ-Pflicht ihrer Bezüge bekannt gewesen wäre.

Schließlich wird um Mitteilung ersucht, ob allenfalls die Zurücknahme des in der Berufung gestellten Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Erwägung gezogen werden könnte, da im Rahmen des gegenständlichen Vorhalteverfahrens ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme bzw. Erstattung weiteren Vorbringens besteht, und damit eine weitere Erörterung der Sach- und Rechtslage in einer mündlichen Verhandlung nicht erforderlich erscheint."

In einer Stellungnahme vom 20.3.2007 wurde dazu im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass vom Prüfer das Unternehmerwagnis, welches sehr wohl im Prüfungszeitraum vorgelegen sei, gar nicht näher untersucht worden sei. Die Geschäftsführerbezüge wären vom Prüfungsorgan lediglich unter rückwirkender Anwendung der besagten Rechtsprechung des verstärkten Senates mit einer äußerst spärlichen Begründung der DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht bedacht worden. Alles andere, insbesondere ob ein

Unternehmerwagnis vorliege, sei vom Prüfer gar nicht mehr näher untersucht worden. Der Behauptung, die Bezüge des Geschäftsführers wären keinen wesentlichen Schwankungen unterlegen, werde ausdrücklich widersprochen. Das Unternehmerwagnis sei immer ein Element bei der Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht gewesen. Es habe sich dabei nicht um "gelegentliche Ausrutscher" in der Rechtsprechung des VwGH gehandelt. Auch die offizielle Meinung der Finanzverwaltung habe bis zu diesem Erkenntnis vom Unternehmerwagnis als einem der Elemente für die Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht gesprochen. Im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung wären die Bezüge des Geschäftsführers in den betreffenden Jahren sehr wohl in voller Höhe ergebnisabhängig gestaltet gewesen. Dies sei auch bei der Prüfung vorgebracht worden, aber vom Prüfungsorgan unter Hinweis und damit auch rückwirkender Anwendung des Erkenntnisses des verstärkten Senates nicht mehr untersucht und rechtlich gewürdigt worden. Offensichtlich gehe der UFS davon aus, dass ein Unternehmerwagnis nur bei beträchtlichen Schwankungen (der Bezüge) vorläge. Das heiße, der Unternehmer müsse einmal einen großen Gewinn und dann einen ruinösen Verlust haben. Jemand, der sein Unternehmen einigermaßen gleich gut regelmäßig führe, könne kein Unternehmer sein? Hätte die Berufungswerberin gewusst, dass ein Unternehmerwagnis keine Relevanz mehr in den betreffenden Jahren habe, wäre das Unternehmen z.B. in eine KG oder in eine GmbH & Co KG umgewandelt worden. Der Gesetzgeber habe durch § 236 BAO vermeiden wollen, dass sich eine derart massive Änderung der Rechtsprechung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend auswirke. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung werde verzichtet. Die Berufungswerberin bzw. deren Geschäftsführer möchten aber trotzdem wissen, warum jemand in einem angeblich fairen und gerechten Steuersystem für Zwecke der Einkommensteuer als selbständiger Unternehmer unter Verlust aller Vorteile eines echten Dienstnehmers behandelt werde, während er für die Nachteile (DB, DZ, Kommunalsteuer) als Dienstnehmer gelte. Auch die weisungsungebundenen Mitglieder des UFS, die sonst offensichtlich alle anderen Merkmale eines Dienstnehmers aufwiesen, würden die steuerlichen Vorteile (13. und 14. Bezug, Überstunden etc.) erhalten, die dem Geschäftsführer der Berufungswerberin verwehrt würden. Gehe man von der Definition des VwGH aus, müssten auch die Bezüge der UFS-Mitglieder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO könne 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 im gegenständlichen Fall bereits zur Gänze entrichtet. Die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO findet aber auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten gemäß § 236 Abs. 2 BAO sinngemäß Anwendung.

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.

Im Nachsichtsverfahren trifft den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Er hat somit einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 236 Tz 4).

Die Unbilligkeit der Einhebung kann persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach § 3 Z 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl II 2005/435 liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabeananspruches 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.

Wie bereits im Vorhalt vom 23.2.2007 ausgeführt, schützt § 3 Z 1 der VO zu § 236 BAO Vertrauen auf Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtshofes. Es ist daher zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall ein schutzwürdiges Vertrauen auf Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der DB- und DZ-Pflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern vor Ergehen des Erkenntnisses eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 vorliegt.

Nun trifft es zwar durchaus zu und wurde dies im Vorhalt vom 23.2.2007 auch gar nicht in Abrede gestellt, dass vor der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004 auch das Unternehmerrisiko als Abgrenzungskriterium für die Frage herangezogen wurde, ob wesentlich beteiligte Geschäftsführer Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG beziehen. Ein solches lag vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhing und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen musste. Im Vordergrund dieses Merkmals stand, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen traf. Dabei waren auch Wagnisse einzubeziehen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben haben. Wie der Verwaltungsgerichtshof allerdings selbst ausgeführt hat, kam diesem Merkmal in der

praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zu, da ein aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis so gut wie nie erwiesen werden konnte. Es gibt aus der Unzahl der zu dieser Frage ergangenen Erkenntnisse, bei der nahezu alle erdenklichen Sachverhaltskonstellationen erörtert wurden, keine einzige Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes, in der dieser das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses bejaht hätte.

Da nun aber wie bereits mehrfach erwähnt § 3 Z 1 der VO zu § 236 BAO Vertrauen auf Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtshofes schützt, und aus der Judikatur unschwer erkennbar war, dass der Nachweis eines Unternehmerwagnisses in der Praxis tatsächlich so gut wie ausgeschlossen war, liegt im vorliegenden Fall keine Verletzung eines schutzwürdigen Vertrauens vor. Damit fehlt es an einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung und somit an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine Nachsicht.

Ob den Geschäftsführer-Gesellschafter der Berufungswerberin tatsächlich ein Unternehmerwagnis getroffen hat, war nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Nachsichtsverfahren nicht zu prüfen. Dies würde im Ergebnis dazu führen, dass im Nachsichtsverfahren materiell-rechtliche Einwendungen zu prüfen wären, die im Abgabefestsetzungsverfahren aufgrund einer Änderung der Judikatur nicht mehr entscheidungsrelevant sind.

Selbst wenn man insofern einen gegenteiligen Standpunkt vertreten würde, wäre im vorliegenden Fall für die Berufungswerberin nichts zu gewinnen, da weder ausreichend dargetan noch glaubhaft gemacht wurde, dass ihren Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich ein Unternehmerwagnis getroffen hätte. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurden dazu unbestritten keine Feststellungen getroffen. Im Nachsichtsverfahren wurde das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses lediglich behauptet. Im Vorhalt vom 23.2.2007 wurde auf die zutreffende Feststellung des Finanzamtes verwiesen, dass aus der Höhe und Entwicklung der in den geprüften Jahren zugeflossenen Bezüge ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen und damit ein entsprechendes Unternehmerwagnis nicht augenscheinlich wären. Dieser Feststellung wurde zwar in der Stellungnahme vom 20.3.2007 "ausdrücklich widersprochen", jedoch nicht aufgezeigt, warum sie unrichtig sein sollte. Auch war im Vorhalt nicht behauptet worden, dass ein Unternehmerwagnis nur dann vorläge, wenn die Schwankungen der Bezüge so groß wären, dass "der Unternehmer einmal einen großen Gewinn und dann einen ruinösen Verlust habe", wie dies in der Stellungnahme zum Ausdruck gebracht wurde. Dass die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers tatsächlich ergebnisabhängig gestaltet gewesen wären, wurde in keiner Weise näher aufgezeigt.

Zu den Ausführungen der Berufungswerberin im Zusammenhang mit dem behaupteten Vertrauensschaden wird bemerkt, dass es ihr angesichts der allgemein bekannten restriktiven Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses (vor Ergehen des Erkenntnisses eines verstärkten Senates) jederzeit frei gestanden wäre, die in der Stellungnahme vom 20.3.2007 angesprochene Umwandlung in eine KG oder GmbH & Co KG durchzuführen, um eine allfällige DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge zu vermeiden.

Zu der nach Ansicht der Berufungswerberin vorliegenden "Ungerechtigkeit" in der steuerlichen Behandlung eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers im Einkommensteuerverfahren einerseits und im Abgabefestsetzungsverfahren der Gesellschaft betreffend DB, DZ und Kommunalsteuer andererseits, wird darauf hingewiesen, dass eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO nicht vorliegt, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (Ritz, BAO³, § 236 Tz 13 mwN).

Schließlich sei zur Ansicht, dass auch die Bezüge der Mitglieder des UFS eher als Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit zu werten wären, bemerkt, dass diese Bezüge weder im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG von einer Kapitalgesellschaft gewährt werden, noch die Mitglieder des UFS an einer solchen beteiligt sind.

Da somit insgesamt gesehen eine sachliche bedingte Unbilligkeit der Einhebung nicht vorlag, und eine persönlich bedingte Unbilligkeit nicht behauptet worden war, fehlte es schon an den Tatbestandsmerkmalen des § 236 BAO und blieb für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. April 2007