

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Michael Kühne und Mag. Tino Ricker über die Berufung der FAF GmbH, Z, A, vertreten durch Dr. E. Igerz & Co, 6850 Dornbirn, Goethestraße 5, vom 26. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Walter Blenk, vom 26. April 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 30. Oktober 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit "Haftungs- und Abgabenbescheiden" des Finanzamtes Bregenz vom 10.2.2006 wurden der Berufungswerberin (Bw.) auf Grund der Ergebnisse einer Lohnsteueraußenprüfung im Februar 2006 für die Jahre 2001 bis 2004 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe in Höhe von insgesam 3.916,35 € und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von insgesamt 347,47 € vorgeschrieben.

Die Bw. hat hierauf einen Antrag auf Nachsicht der vorgeschriebenen Beiträge/Zuschläge gestellt. Begründet hat sie diesen Antrag im Wesentlichen damit, dass ihr auf Grund einer im Kalenderjahr 2001 durchgeführten Außenprüfung mittels "Haftungs/Abgabenbescheid" über den Prüfungszeitraum 1997-2000 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe in Höhe von insgesamt 5.301,12 € und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von insgesamt 528,99 € vorgeschrieben worden sind, welcher Berufung dagegen vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 12.11.2001 unter Berücksichtigung der damaligen

höchstgerichtlichen Rechtsprechung stattgegeben worden ist. Das Finanzamt habe sich mit dieser Entscheidung der Ansicht der Abgabepflichtigen angeschlossen, dass für Geschäftsführerbezüge keine DB- bzw. DZ Pflicht vorliege. Die Abgabepflichtige habe somit im Vertrauen auf diese Entscheidung für die Kalenderjahre 2001 bis 2004 die Geschäftsführerbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB zum FLAF bzw. Zuschlag zum DB einbezogen. Der Verwaltungsgerichtshof sei im Erkenntnis vom 10.11.2004; 2003/13/0018, in einem verstärkten Senat von der bis dahin geltenden Rechtsprechung abgewichen. Auf Grund dieser Änderung der Rechtsprechung des VwGH habe die Abgabepflichtige die Geschäftsführerbezüge ab dem 1.1.2005 in die Bemessungsgrundlage für den DB zum FLAF bzw. Zuschlag zum DB einbezogen und die Abgaben abgeführt. Gemäß den Erläuterungen zur Verordnung vom 20.12.2005, BGBl II 435/2005, solle durch § 3 Z 1 und 2 der Verordnung das Vertrauen der Abgabepflichtigen auf die Rechtsprechung der Höchstgerichte bzw. Rechtsauskünfte der Abgabenbehörde geschützt und der Grundsatz von Treu und Glauben beachtet werden.

In dem die Nachsicht abweisenden Bescheid vom 26.4.2006 erläutert das Finanzamt § 3 der Verordnung BGBl II 2005/435. Weiters stellte das Finanzamt u.a. fest, dass eigenständige rechtliche Beurteilungen keinen Vertrauensschutz begründen. Was das Jahr 2000 betreffe, so sei das Finanzamt verpflichtet gewesen, von einer späterhin als rechtswidrig erkannten Beurteilung abzugehen. Es gehe bei dem gegenständlichen Nachsichtsansuchen nicht um das Jahr 2000, für das keine Abgaben vorgeschrieben bzw. nachgefordert worden seien. Die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 16.1.2003 könne keinesfalls als eine dauerhaft bindende Rechtsauslegung auch für die Folgejahre (selbst bei gleicher Sach- und Rechtslage) aufgefasst werden, weil darin jedenfalls keine ausdrückliche Aufforderung zu einer bestimmten Vorgangsweise für andere Besteuerungszeiträume zu verstehen sei. Andernfalls könnte von einer einmaligen Rechtsmittelentscheidung völlig undifferenziert und unbeachtlich der Grenzen einer allfälligen Fehlanleitung, die hier schon in Anbetracht der zeitlichen Lagerung nicht festzustellen sei, auch für spätere Jahre nicht mehr abgewichen werden. Das Nachsichtsansuchen enthalte zudem keinerlei Aussagen hinsichtlich des Vorliegens eines Vertrauensschadens.

In der Berufung wird im Wesentlichen angeführt, dass die Abweisung des Nachsichtsansuchens von der Abgabenbehörde damit begründet werde, dass dem Abgabepflichtigen kein Vertrauensschaden entstanden sei bzw. dass die Abgabepflichtige nicht dargelegt habe, welche Maßnahmen sie anders getroffen hätte, wenn die Abgabenpflicht von vornherein klar und eindeutig bestanden hätte. Wenn der Abgabepflichtigen die zusätzliche Abgabenbelastung bekannt gewesen wäre, hätte sie die zusätzlich anfallenden Kosten bei der Kalkulation der einzelnen Aufträge berücksichtigt, was die Abgabepflichtige im

Vertrauen auf die bis zum 10.11.2004 ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und die bestätigende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Bregenz nicht getan habe. Durch die Nachbelastung des Dienstgeberbeitrages für den Zeitraum vom 1.1.2001 bis 31.12.2004 sei der Abgabepflichtigen sehr wohl ein Vertrauensschaden entstanden, da sie die im nachhinein angefallenen Kosten nicht auf ihre Kunden überwälzt habe.

Betreff den Inhalt der mündlichen Senatsverhandlung vom 30.10.2006 wird auf die Niederschrift verwiesen.

***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 Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist dabei tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Unbilligkeit der Einhebung setzt im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die in § 236 Abs. 1 BAO bezogene Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Sachlich bedingte Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, so dass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Mit Rücksicht auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage hat bei Nachsichtsmaßnahmen der Nachsichtswerber einwandfrei und unter Ausschluß jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Wenn das Antragsvorbringen des Nachsichtswerbers nicht die gebotene Deutlichkeit und Zweifelsfreiheit aufweist, so kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluß jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 28.4.2004, ZI. 2001/14/0022).

In gegenständlicher Berufungsangelegenheit behauptet die Bw. das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben.

*Gemäß § 3 der auf Basis von § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBI II 2005/435 liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches*

- 1. 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;*
- 2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die*
  - a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert oder*
  - b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;*
- 3. zu einer internationalen Doppelbesteuerung führt, deren Beseitigung ungeachtet einer Einigung in einem Verständigungsverfahren die Verjährung oder das Fehlen eines Verfahrenstitels entgegensteht.*

Nachsichtsfähig ist grundsätzlich nur der Vertrauensschaden; 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.

Blendet man zunächst die Verordnung BGBI II 2005/435 aus, so gilt zu beachten: In Fällen, in denen der VwGH seine Judikatur ändert, wie im gegenständlichen Fall durch einen verstärkten Senat, VwGH vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, und von seiner bestehenden Rechtsprechung abgeht, indem er zur Auffassung gelangte, dass bisher als gleichgestellte Merkmale, wonach von wesentlich beteiligten Gesellschaftern einer GmbH DB- und DZ-pflichtige Einkünfte nach § 22 Z 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, anders zu gewichten sind, gilt die Einhebung der hievon berührten nach Änderung der Judikatur festzusetzenden und der nach der vorangegangenen Rechtsprechung bereits festgesetzter Abgaben nicht als unbillig (VwGH 17.5.1989, 85/13/0201). Im Fall einer geänderten verschärfenden, strengerer, anspruchserhöhend wirkenden Rechtsprechung gilt sodann die Einhebung der Abgabe nicht als unbillig, wie auch im Fall einer neuen anspruchsmindernden Judikatur die Einhebung der nach der früheren Rechtslage festgesetzten Abgaben nicht allein

---

wegen der Änderung der Rechtsprechung als unbillig zu gelten vermag. Dies, weil solche Änderungen Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sind und nicht Unbilligkeiten der Einziehung des Einzelfalles (VwGH 18.2.1991, 91/15/0008).

§ 3 Z 1 der Verordnung BGBI II 2005/435 wird in erster Linie in den Fällen von Bedeutung sein, in denen zwischen der Vornahme der abgabenrelevanten Dispositionen durch den Steuerpflichtigen und der Bescheiderlassung bzw. der Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben eine Rechtsprechungsänderung eingetreten ist. Die Bestimmung muss daher in dem Sinn zu verstehen sein, dass abgabenanspruchsgrundende Dispositionen des Abgabepflichtigen, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtsprechung gesetzt wurden, durch eine Rechtsprechungsänderung im Ergebnis nicht berührt werden dürfen. Erlässt also die zuständige Abgabenbehörde in Anlehnung an eine geänderte Rechtsprechung des VwGH oder VfGH einen Bescheid, der den Erwartungen des auf die Richtigkeit der alten Rechtsprechung vertrauenden Abgabepflichtigen nicht entspricht, so können die nachteiligen Wirkungen dieses Bescheids durch Nachsicht beseitigt werden. Nach § 3 Z 2 der Verordnung liegt eine sachliche Unbilligkeit auch dann vor, wenn die Geltendmachung eines Abgabenanspruches in Widerspruch zu einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung steht, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geäußert wurde. Was - die Nachsicht sowohl auf Grund von Auskünften als auch auf Grund von generellen Rechtsauslegungen der Finanzverwaltung betreffend - das Erfordernis der nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung anbelangt, so übernimmt die Verordnung die Rechtsprechung des VwGH zum Grundsatz von Treu und Glauben: Dieser kann nur dort greifen, wo der Abgabepflichtige in Hinblick auf eine nicht offenkundig unrichtige behördliche Rechtsauslegung disponiert hat (talex 2006, 329).

Nach Überzeugung des Senates ist zu beachten, dass die Verordnung vom 20.12.2005, BGBI II 435/2005, zu § 236 BAO ergangen ist. Dies bedeutet, dass bei deren Auslegung und Anwendung die Grundsätze zu beachten sind, die das Gesetz vorgibt und Lehre und Rechtsprechung zu § 236 BAO erarbeitet haben. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut von § 236 BAO, zu dem die Verordnung ergangen ist, muss die Unbilligkeit als Nachsichtsvoraussetzung in der Einhebung gelegen sein. die Nachsicht dient also insbesondere nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 236 Tz 14 und die dort angeführten Erkenntnisse des VwGH).

Die (erstmalige) Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 BAO von Selbstberechnungsabgaben liegt grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde. Ebenso wie etwa für Maßnahmen nach § 299 Abs. 1 BAO oder nach § 303 Abs. 4 BAO wird primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Geringfügig sich

auswirkende Feststellungen werden idR zu unterlassen sein. Ebenso wie bei der amtswegigen Wiederaufnahme wird (als Folge der nach § 20 bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Zweckmäßigkeit) gegen eine Festsetzung sprechen, wenn die Nachforderung uneinbringlich (iSd § 235 BAO) oder deren Einhebung nach der Lage des Falles unbillig (iSd § 236 BAO) wäre. Ermessensrelevant kann auch der Grundsatz von Treu und Glauben sein (vgl. Ritz, ÖStZ 1991, 287). Hat die Festsetzung aus Ermessensüberlegungen zu unterbleiben, so ist ein auf Festsetzung gerichteter Antrag des Abgabepflichtigen abzuweisen. Die Ermessensentscheidung ist zu begründen (§ 93 Abs. 3 lit a bzw. § 288 Abs. 1 lit d). (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 201 Tz 30, 31). Dies gilt auch für die im Ermessen der Abgabenbehörde gelegene Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung (Ritz, ÖStZ 1999, 319; Zorn, SWK 1997, S 562). Nimmt der Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug gemäß einer sich als unrichtig erweisenden Lohnsteuerauskunft vor, was (nicht zuletzt im Hinblick auf § 43 Abs. 2 FLAG) durchaus mit der von der Bf vorgenommenen Selbstberechnung verglichen werden kann, dann ist in der Regel eine Haftungsinanspruchnahme wegen Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben unzulässig (Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 82 Tz 3).

Die "Haftungs- und Abgabenbescheide" 2001 bis 2004 vom 10.2.2006 wurden unter Hinweis auf den Lohnsteuerprüfungsbericht begründet. In diesem Bericht wird angeführt: "*Die Bezüge und Vorteile eines Gesellschafters (Geschäftsführers) sind DB- und DZ-pflichtig, wenn er in den Organismus des Betriebes eingegliedert ist. Von einer Eingliederung ist jedenfalls auszugehen, wenn die Tätigkeit kontinuierlich ausgeübt wird. Daher sind die an den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer gewährten Geschäftsführerbezüge sowohl DB, DZ und auch KOMMST-pflichtig!*"

Aus der wortgetreu o.a. angeführten Begründung ist ersichtlich, dass das Ermessen, welches zu diesen Bescheiden geführt hat, nicht begründet wurde. Nach den vorausgegangenen Ausführungen stellt dies aber jedenfalls einen Begründungsmangel dar. Hinzu kommt, dass begründete Bedenken dahingehend bestehen, ob die erstinstanzliche Ermessensübung bei der erstmaligen Festsetzung im Gesetz Deckung findet. Denn es ist offensichtlich, dass ein Abgabepflichtiger, der Abgaben unter Beachtung der bekannten Rechtsprechung berechnet, ein berechtigtermaßen erhöhtes Interesse daran hat, dass bei nachfolgender Änderung der Spruchpraxis keine Festsetzung zu seinen Lasten erfolgt. Schließlich erfolgte die erstmalige Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben ohne Hinweis auf § 201 BAO bzw unter der zumindest irreführenden Bezeichnung "Haftungs- und Abgabenbescheid" (Zur Bedeutung der rechtsrichtigen Bescheidgrundlage vgl. VwGH 13.5.2003, 2001/15/0097). Liegt aber eine Unbilligkeit der im Ermessen der Abgabenbehörde gelegenen Festsetzung vor, wofür eine Reihe von Gründen sprechen, so schließt dies das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung aus (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Die Bw. hat es jedoch unterlassen, vorrangig gegen

---

die Vorschreibungen der Abgaben Berufung einzubringen. Vielmehr hat sie binnen der Rechtsmittelfrist einen Nachsichtsantrag betreff die Einhebung der Abgaben eingebracht. Hiezu wird vom unabhängigen Finanzsenat bemerkt, dass es nicht Sinn und Zweck eines Abgabenachsichtsverfahrens sein kann, ein Rechtsmittelverfahren zu ersetzen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013).

Wie bereits erwähnt, liegt die Behauptungs- und Beweislast bei der Geltendmachung der Unbilligkeit der Einhebung überwiegend beim Nachsichtswerber. Ihm obliegt es im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht jene Umstände darzutun, die seinem Antrag zu Grunde liegen. Sofern sich der Steuerpflichtige daher auf Rechtsauslegungen der Höchstgerichte beruft, wird insbesondere zu klären sein, ob dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung bekannt war bzw. hätte sein müssen, dass die betreffende Judikatur in der Zwischenzeit, sei es durch abweichende Rechtsauslegung des BMF oder der Höchstgerichte selbst, obsolet geworden ist. Sofern sich der Steuerpflichtige auf nicht offensichtlich unrichtige Rechtsauslegungen des zuständigen Finanzamtes bzw. des BMF stützt, wird im Rahmen des Nachsichtsverfahrens darauf abzustellen sein, ob für den Nachsichtswerber die Unrichtigkeit der Rechtsauslegungen erkennbar war (Finanz-Journal 10/2006, 387).

Im angefochtenen Bescheid wurde zutreffend ausgeführt, dass die die Jahre 1997 bis 2000 betreffende stattgebende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes keinesfalls als eine dauerhaft bindende Rechtsauslegung auch für die Folgejahre verstanden werden kann. Es ist auch darin keine ausdrückliche Aufforderung zu einer bestimmten Vorgangsweise für andere Besteuerungsräume zu verstehen, ist diese Berufungsvorentscheidung noch dazu ohne Begründung ergangen.

Aber selbst wenn der unabhängige Finanzsenat ohne weitere Erwägungen zu Gunsten der Bw. davon ausgeht, dass die Bw. auf Grund dieser stattgebenden Berufungsvorentscheidung im Hinblick auf eine nicht offenkundig unrichtige behördliche Rechtsauslegung der Abgabenbehörde und zudem bis zu der am 10.11.2004, 2003/13/0018, ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht auf diese vertraut hat, so vermag auch dies der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung könnte nämlich nur dann erwogen werden, wenn zusätzlich zu diesem Faktum für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen, also anspruchsrelevante Dispositionen, von der Bw. gesetzt worden sind. Die Bw. bringt hiezu in ihrer Berufung vor, dass sie die zusätzlich anfallenden Kosten bei der Kalkulation der einzelnen Aufträge berücksichtigt und dies eben im guten Glauben nicht getan hätte. Es sei ihr durch die Nachbelastung entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde sehr

---

wohl ein Vertrauensschaden entstanden, da sie die im nachhinein angefallenen Kosten nicht auf ihre Kunden überwälzt habe.

Nachdem die Bw. diesen behaupteten Vertrauensschaden nicht genauer dargelegt hat, wurde sie bzw. der Rechtsvertreter in der mündlichen Verhandlung dazu befragt, worauf von der Bw. angegeben wurde, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass der Kaufmann versucht, seine Kosten zu kalkulieren bzw. die anfallenden Kosten auf die Kunden zu überwälzen.

Dieses Vorbringen betreff des behaupteten Vertrauensschadens erfüllt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht die erforderliche genaue und zweifelsfreie Offenlegung der gesetzten bedeutsamen anspruchsrelevanten Maßnahmen, handelt es sich doch bei diesem Vorbringen nur um allgemeine betriebswirtschaftliche Grundsätze, ohne dass von der Bw. konkret angegeben wurde, was genau sie in ihrem Unternehmen in den Jahren 2001 bis 2004 bei Kenntnis der späteren Abgabepflicht für diese Zeiträume unternommen hätte bzw. sie in Unkenntnis der rückwirkend angewendeten Rechtsauslegung unternommen hat. Auch hat die Bw., obwohl ihr im angefochtenen Bescheid vorgehalten wurde, dass auch seit der Änderung der VwGH-Rechtsprechung im November 2004 keine darauf abgestellte Parteiendisposition erkennbar ist, die gegenbenfalls schon früher hätte gesetzt werden können, keinen dementsprechenden nachvollziehbaren Nachweis ihrer Behauptung erbracht.

Aus den dargelegten Gründen liegt eine Unbilligkeit der Einhebung nicht vor und war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 15. November 2006