



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D. GmbH, G, vertreten durch T. GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, K., K.Str. 36, vom 29. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch HR Dr. L, vom 8. November 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine GmbH, an welcher der Geschäftsführer KR N zu 70% beteiligt ist. Er erhält aufgrund einer schriftlichen Vereinbarung vom 23. September 1997 einmal jährlich im Nachhinein einen vom Bilanzergebnis abhängigen Geschäftsführerbezug. Die Höhe wird nachträglich im Zuge der Bilanzerstellung ermittelt. Zusätzlich erhält er die Barauslagen ersetzt und verfügt über ein Dienstfahrzeug.

Im Unternehmen der GmbH fand im August 2001 eine Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 statt. Gegenstand der Prüfung waren auch die Bezüge des Gesellschaftergeschäftsführers. Das Finanzamt ging im konkreten Sachverhalt in den Jahren 1998 bis 2000 davon aus, dass aufgrund der ergebnis- bzw. erfolgsabhängigen Gewinntantieme keine Steuerpflicht hinsichtlich der Dienstgeberbeiträge mitsamt Zuschlägen für die erhaltenen Bezüge bestehe (Bericht des Finanzamtes vom 22.8.2001,

ANr. 400093/01). Die Geschäftsführerbezüge der Jahre 1998 bis 2000 wurden daher nicht in die Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen miteinbezogen.

Mit Erkenntnis vom 11.10.2004, Zl. 2003/13/0018, stellte der VwGH zur DB und DZ-Steuerpflicht von Gesellschafterbezügen klar, dass wesentlich beteiligte Geschäftsführer einer GmbH immer dann Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielen, wenn diese zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben eines Geschäftsführers in den Organismus des Unternehmens eingebunden sind.

Die bisher als gleichwertig behandelten Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfalles einer Entlohnung traten in den Hintergrund und kam entscheidende Bedeutung alleine dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Damit stand im konkreten Sachverhalt abgabenrechtlich fest, dass im Gegensatz zu der bisherigen Rechtsanwendung für die Bezüge und Vergütungen des wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen zu entrichten sind.

Am 30. März 2006 fand im Unternehmen eine Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2001 bis 2005 statt.

Dabei wurde festgestellt, dass der Geschäftsführer zufolge der kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist. Dieser Eingliederung stehe nicht entgegen, dass er als Geschäftsführer die essentiellen Führungsentscheidungen treffe und die Besorgung des Betriebes anderen Personen überlasse.

Aufgrund der tatsächlich vorgefundenen Verhältnisse stellten daher die Vergütungen an den Geschäftsführer Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar, welche in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag mit einzubeziehen waren. Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 28. April 2006 wurden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2001 bis 2005 vorgeschrieben. Die Abgabenbescheide sind rechtskräftig.

Mit Schriftsatz vom 12. Juni 2006 beantragt die GmbH die Nachsicht der vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen der Jahre 2001 bis einschließlich 2005. Vorgebracht wurde, dass das Finanzamt im Zuge der Lohnabgabenprüfung im Jahr 2001 die Geschäftsführervergütungen für die Jahre 1998 bis

2000 nicht der Abgabepflicht nach DB und DZ unterzogen hat. Im Zuge dieser Lohnabgabenprüfung habe die Prüferin die Abgabepflicht hinsichtlich DB, DZ und Kommunalsteuer besonders geprüft. Aufgrund der damaligen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei man gemeinsam mit dem Finanzamt von der Abgabenfreiheit der Geschäftsführerbezüge ausgegangen, weil der Geschäftsführer ein erfolgsabhängiges Honorar erhalte und ein Unternehmerwagnis vorliege.

Die rückwirkende Festsetzung der DB, DZ und Kommunalsteuer durch ein und dasselbe Finanzamt stehe im Gegensatz zu einer offensichtlich nicht unrichtigen Rechtsauslegung und stelle eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben dar. Die sachliche Unbilligkeit ergebe sich aus dem Umstand, dass der 70% Gesellschafter bei Kenntnis der nunmehrigen Rechtsauffassung des Finanzamtes es jederzeit in der Hand gehabt hätte, Gesellschafterbeschlüsse herbeizuführen, wonach die DB und DZ Pflicht entfallen würde.

Mit Bescheid vom 8. November 2006 wies das FA die Berufung als unbegründet ab. Der Grundsatz von Treu und Glauben des Abgabepflichtigen schütze nicht die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen rechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit.

In der Berufung vom 29. März 2007, welche innerhalb der verlängerten Berufungsfrist eingebbracht wurde, stellt die Berufungswerberin (im Folgenden: Bw.) tabellarisch die für die Jahre 2001 bis 2005 vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge in Höhe von insgesamt € 66.314,46 und Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen in Höhe von insgesamt € 6.286,41 zuzüglich der Säumniszuschläge dar und erörtert den Sachverhalt. In rechtlicher Hinsicht führte die Bw. schriftlich wörtlich aus:

„Wie bereits im Nachsichtsansuchen dargestellt wurde, stellt die rückwirkende Feststellung der DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht durch ein und dasselbe Finanzamt zu einer nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegung im Jahre 2001, eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung der Abgaben dar.

Wie im angefochtenen Bescheid zu Recht angeführt wird, war die rechtliche Beurteilung der Abgabepflicht für Bezüge von Gesellschaftergeschäftsführern in den letzten Jahren immer strittig. Bereits zum Zeitpunkt der ersten Abgabenprüfung im Jahr 2001 lagen bereits eine Mehrzahl von Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Frage vor, wobei eine Abgabenfreiheit schon im Jahr 2001 nur bei Vorliegen ganz bestimmter Kriterien gegeben war.

Neben der Erfüllung sämtlicher von der Rechtsprechung geforderten Kriterien war einer der Gründe weshalb die Abgabenbehörde im Jahr 2001 zu der Rechtsauffassung gelangte, dass eine Abgabepflicht für die gegenständlichen Geschäftsführervergütungen nicht vorliegt der Umstand, dass die Art der Bezugsregelung für den Geschäftsführer in dieser Form bereits viel früher, nämlich zu einem Zeitpunkt als die Gesellschaft noch in der Rechtsform einer Personengesellschaft organisiert war, getroffen wurde. Es war daher nachgewiesen, dass die ausschließlich erfolgsabhängige Geschäftsführungsvergütung und somit das gesamte Unternehmerrisiko des Geschäftsführer, nicht „nur“ zur Erlangung eines Abgabenvorteils

vereinbart wurde, sondern der tatsächlichen und wirtschaftlichen Regelung entsprach und so auch durch Jahre hindurch zur Anwendung kam.

Die gegenständliche Geschäftsführerbezugsregelung entsprach auch bis zum Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 10.11.2004 den Kriterien aller vorangegangener Erkenntnisse, so dass der Abgabepflichtige zu Recht darauf vertrauen konnte, dass eine Abgabepflicht nicht vorgelegen ist.

Wie bereits in dem Nachsichtsansuchen vom 12.6.2006 dargestellt wurde, ergibt sich die sachliche Unbilligkeit der Einhebung der zur Nachsicht beantragten Beträge aus dem Umstand, dass es der 70 % Gesellschafter bei Kenntnis der nunmehrigen Rechtsauffassung des Finanzamtes in der Hand gehabt hätte, Gesellschafterbeschlüsse herbeizuführen bzw. Handlungen zu setzen wonach die DB, DZ und Kommunalsteuer entfallen wäre.

Im Übrigen steht die jetzt von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht im Widerspruch zu Rechtsauslegungen, die dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz seinerzeit geäußert wurde (siehe § 3 Z 2 lit a der Verordnung des BMF zu § 236 BAO, BGBI II 2005/345) worin insbesondere eine weitere sachliche Unbilligkeit, die Abgaben vorzuschreiben zu sehen ist. ".

Mit Schriftsatz vom 4. März 2010 teilte die Bw. mit, dass der Gesellschaftergeschäftsführer, geb. am 4.4.1943, im Jahr 2003 das 60-zigste Lebensjahr vollendet hat und gemäß der Bestimmung des § 41 Abs. 4 f FLAG Vergütungen und Arbeitslöhne von über 60-jährigen Beschäftigten nicht mehr der DB und DZ Pflicht unterliegen würden. Dies bedeute im konkreten Fall, dass ab 2004 keine DB und DZ Pflicht mehr bestehen.

Das Finanzamt hat daher die Festsetzung der DB und DZ beginnend mit 2004 aufgehoben und die vorgeschriebenen Abgabenbeträge an die Bw. zurück erstattet.

Folglich wurde die Berufung auf die Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen der Jahre 2001 bis 2003 in Höhe von € 40.817,70 mitsamt den bezughabenden Säumniszuschlägen eingeschränkt.

In der mündlichen Verhandlung am 8. Juli 2010 wurde ergänzend vorgebracht, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 10.11.2004 die Rechtslage hinsichtlich der DB- und DZ-Pflicht klargestellt hat und im Zuge der Lohnsteuerprüfung im Jahre 2006 der allgemeinen Rechtslage entsprochen wurde. Es gelte nach wie vor, dass der Grundsatz der Rechtsbeständigkeit vor dem Grundsatz von Treu und Glauben geht.

Der Vertreter der Bw. führte aus, dass man auf die gängige Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Steuerpflicht der Geschäftsführerbezüge vertraut habe und im konkreten Sachverhalt die Bezüge des Gesellschaftergeschäftsführers im Lichte dieser Judikatur als DB- und DZ-frei zu behandeln waren. Das Finanzamt habe diese Ansicht über einen Zeitraum von fünf Jahren vertreten und akzeptiert. Die Rechtsprechung zur DB- und DZ-Freiheit der Geschäftsführerbezüge habe sich in diesen Jahren laufend weiter entwickelt. Auch im Lichte dieser sich dauernd ändernden Judikatur waren die Geschäftsführerbezüge immer zweifelsfrei

von der DB- und DZ-Pflicht befreit gewesen. Diese Sache sei auch laufend überprüft und dem Finanzamt bekannt gewesen. Daher durfte die Bw. auf die Richtigkeit ihrer Vorgangsweise entsprechend der Rechtsprechung des VwGH vertrauen.

Die Amtsvertreterin wies ergänzend auf die bisherigen UFS Entscheidungen zu dieser Problematik hin.

Der Vertreter der Bw. verwies auf den Erlass des BMF, GZ. BMF-010103/0023/VI/2006 vom 6.4.2006, zum Grundsatz von Treu und Glauben, Pkt. 6.2.3., *Vertrauen auf Judikatur* hin, wo ausgeführt werde, dass ein Vertrauen auf Rechtsauslegungen des VwGH und VfGH frühestens ab rechtlicher Existenz der betreffenden höchstgerichtlichen Entscheidung gesetzt werden könne. Die Bw. habe bis zum Ergehen des Erkenntnisses vom 10.11.2004 auf die bis dahin ergangene und erwachsene Rechtsprechung des VwGH vertraut bzw. entsprechend dieser Rechtsprechung gehandelt. Der gegenständliche Fall sei auch im Lichte der VwGH-Judikatur bis 2004 hinsichtlich der DB- und DZ-Steuerfreiheit klar gewesen.

Die Amtsvertreterin wies auf die UFS-Entscheidung GZ. RV/0113-F/06 vom 10.11.2006 hin, wonach hinsichtlich einer geänderten Rechtsprechung kein Vertrauen darauf bestünde, dass sich die Verwaltungspraxis ändere.

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.

Gegenstand des Verfahrens sind die mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden festgesetzten Dienstgeberbeiträge mitsamt Zuschlägen für die Jahre 2001 und 2003 [ursprünglich beantragt auch für 2004 und 2005]. Die in Rede stehenden Abgaben wurden zur Gänze entrichtet, weshalb die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO gemäß Abs. 2 leg. cit. sinngemäß Anwendung findet.

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. Die Unbilligkeit der Einhebung kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt.

Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265).

Im vorliegenden Fall wird das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben mit der Begründung geltend gemacht, die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe ursprünglich das Merkmal des Unternehmerwagnis für das Nicht-/Vorliegen der DB-Pflicht als wesentlich mitentscheidend angesehen. Die Bw. habe die Geschäftsführervergütung bereits während des Bestehens des Unternehmens in der Rechtsform einer Personengesellschaft vom jährlichen Unternehmenserfolg abhängig geregelt gehabt. Bei Kenntnis der seit 11.10.2004 geänderten Rechtsprechung hätte die Bw. und der maßgeblich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer die Vereinbarung über die Geschäftsführervergütung jederzeit entsprechend anderwärzig regeln können. Nach § 3 der VO BGBL II 435/2005 liege daher eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2001 und 2003 vor.

§ 3 der Verordnung des BMF betreffend [Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO](#), BGBI II 435/2005, lautet:

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 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, strengereren, 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 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 (taxlex 2006, 329).

Der Grundsatz von Treu und Glauben stellt ein allgemeines Rechtsprinzip dar, welches nicht im Verfassungsrang steht und daher unterhalb des Gesetzmäßigkeitsgrundsatzes Bedeutung haben und zur Wirkung kommen kann (Stoll, Kommentar zur BAO, 2441).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, dient eine Nachsicht nach § 236 BAO nicht dazu, Unrichtigkeiten der Abgabenfestsetzung zu beseitigen. Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab. Auf die Behauptung der Unbilligkeit im Sinn von inhaltlicher Unrichtigkeit eines Abgabenbescheides kann daher ein Nachsichtsansuchen grundsätzlich nicht mit Erfolg gestützt werden (siehe zuletzt VwGH 19.3.2008, [2007/15/0082](#)).

Der Bw. ist zuzustimmen, als die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 (und daher im nachsichtsrelevanten Zeitraum) die in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 so auslegte, dass ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 dann erzielt, wenn feststeht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist, ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Des Weiteren judizierte der Verwaltungsgerichtshof, dass der Anstellung des Geschäftsführers einer GmbH nicht allein ein Dienstvertrag, sondern auch ein Werkvertrag zu Grunde liegen kann (u.a. Erkenntnis vom 21.3.1995, 90/14/0233). Für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 war die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft zu dieser nicht relevant (siehe u.a. Erkenntnis vom 10.5.2001, 2001/15/0061), weshalb an Hand der im vorigen Absatz genannten Kriterien in jedem Fall eine Beurteilung nach dem Gesamtbild der

Verhältnisse zu erfolgen hatte, ob die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund standen.

Das Vorbringen des Vertreters der Bw. in der mündlichen Verhandlung beim Unabhängigen Finanzsenat, der Verwaltungsgerichtshof habe für das Nicht-/Vorliegen der DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge das Merkmal des unternehmerischen Risikos als entscheidend angesehen, trifft zu. Dabei ist jedoch zu beachten, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates hinsichtlich des Vorliegens eines Unternehmerrisikos beim Gesellschafter-Geschäftsführer einen sehr restriktiven Standpunkt vertreten hat (siehe dazu die im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, referierte Judikatur).

Im gegenständlichen Sachverhalt gewährt die Bw. dem Gesellschaftergeschäftsführer eine Vergütung aufgrund der Vereinbarung vom 23. September 1997, welche auch für die nachfolgenden Jahre nicht geändert wurde.

Im verfahrensgegenständlichen Sachverhalt ist davon auszugehen, dass unabhängig von der rechtlichen Ausgestaltung der Geschäftsführervergütung, ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 dann erzielt, wenn feststeht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist.

Dies trifft auf den vorliegenden Sachverhalt in den Jahren 1997 bis 2005 zu, weil der Gesellschaftergeschäftsführer im Unternehmen die Führungsentscheidungen des Unternehmens selbst getroffen hat. Die Ausführung seiner Entscheidungen und Besorgung des Betriebes oblag den Mitarbeitern.

Inwieweit der zu 70% beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer nun in Kenntnis der Rechtsprechung des VwGH vom 11.10.2004 eine Änderung der Vereinbarung und vor allem der Ausübung seiner tatsächlichen Geschäftstätigkeit in den Jahren 2001 bis 2003 vorgenommen hätte und sich damit auch die tatsächlichen Verhältnisse geändert hätten, blieb im gegenständlichen Verfahren offen.

Fest steht nämlich, dass der Gesellschaftergeschäftsführer immer maßgeblich in die Geschäftsführung des Unternehmens eingebunden war und die wesentlichen Entscheidungen getroffen hat.

Damit fehlt es im vorliegenden Sachverhalt an der getroffenen qualifizierten Maßnahme, welche im Vertrauen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung getroffen worden war. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Z 1 und 2 der Verordnung BGBl II Nr. 435/2005 auf den Berufungsfall liegen daher nicht vor, weil keine abgabenrechtlich

relevanten Dispositionen im Vertrauen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes getroffen wurden.

Soweit die Bw. meint, die Geltendmachung des Abgabenanspruches stehe in Widerspruch zu einer offensichtlich nicht unrichtigen Rechtsauslegung, welche dem Abgabepflichtigen von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde I. Instanz geäußert wurde, ist ebenso darauf hinzuweisen, dass die Bw. keine Handlungen bzw. Regelungen im Vertrauen auf eine Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes gesetzt oder getroffen hat.

Richtig ist, dass das Finanzamt in Übereinstimmung mit der Bw. im Zuge der Prüfung der Lohnabgaben 1998 bis 2000 die Steuerfreiheit der Geschäftsführerbezüge hinsichtlich DB und DZ festgestellt hat. Diese wurden der Bw. auch nicht vorgeschrieben.

Dies hindert die Behörde jedoch nicht, für die nachfolgenden Zeiträume von einer unrichtigen Rechtsansicht abzugehen und für die Folgezeiträume entsprechend der allgemein gültigen Rechtslage, die jeden Abgabepflichtigen gleichermaßen trifft hat, die Abgaben festzusetzen.

Im Nachsichtsverfahren trifft den Antragsteller im Hinblick auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage 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). Dazu ist darauf hinzuweisen, dass das Vorbringen der Bw. auch nicht aufzeigt, in welchem Umfang ihr durch ihre Interpretation der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Schaden entstanden ist bzw. welche Maßnahmen sie gesetzt hätte, wenn ihr die Unrichtigkeit ihrer Rechtsauffassung bekannt gewesen wäre.

Es steht nämlich fest, dass der Bw. in den Jahren 2001 bis 2003 wohl gleich den Jahren davor und danach seine Tätigkeit als GF ausgeübt hätte und in den Organismus des Betriebes eingebunden gewesen wäre.

Die nunmehrige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Änderung der Praxis der Abgabenbehörden trifft die Bw. gleich wie alle anderen in Frage kommenden Abgabepflichtigen. Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage, die alle Normunterworfenen gleichermaßen treffen, vermögen jedoch keine sachliche Unbilligkeit zu begründen.

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).

Der Unabhängige Finanzsenat folgt mit dieser Entscheidung der bereits in den Berufungsentscheidungen des UFS vom 3.4.2007, [RV/0983-L/06](#), 13.8.2008, [RV/0508-I/06](#), 9.4.2009, [RV/0491-L/08](#), und 28.8.2009, RV/0150-G/09, zur gleichen Problematik vertretenen Rechtsansicht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Juli 2010