



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 17. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Oktober 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 31. März 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Eingabe vom 27. Juni 2006 erhob die Berufungswerberin (Bw.) das Rechtsmittel der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 24. Mai 2006, mit welchen ihr nach einer in ihrem Unternehmen durchgeführten Lohnsteuerprüfung hinsichtlich der Bezüge ihres – in den Jahren 2000 und 2001 überwiegend beteiligten – Gesellschafter-Geschäftsführers M Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für den Zeitraum 2000 bis 2004 vorgeschrieben wurden.

Gleichzeitig beantragte die Bw. die Nachsicht der ihr für die Jahre 2000 und 2001 vorgeschriebenen Dienstgeberbeiträge in der Höhe von 11.076,62 €.

Zum Nachsichtsansuchen führte die Bw. aus, nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte sei dem Merkmal des Unternehmerrisikos zur Beitragspflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern für die Jahre 2000 und 2001 entscheidende Bedeutung zugekommen (VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186). Viele Geschäftsführerverträge, wie auch bei der Bw., seien im Vertrauen auf diese Rechtsprechung dementsprechend ausgestaltet worden.

Diese Rechtsprechung sei erst durch die Entscheidung des verstärkten Senates vom 24.11.2004, 2003/13/0018, de facto beseitigt worden. Nach § 3 der VO BGBl II 435/2005 liege eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtshofes abweiche, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt worden seien. Eine rückwirkende Änderung der abgabenrechtlichen Beurteilung der auf die ursprüngliche Judikatur gestützten Geschäftsführerverträge begründe daher die „sachliche Unbilligkeit der gegenständlichen Abgaben“.

Mit der Berufungsentscheidung vom 2. Oktober 2008, RV/0356-G/06, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend DB für den Zeitraum 2000 bis 2004 als unbegründet ab. Auf die Ausführungen in dieser Entscheidung wird verwiesen.

Mit dem Bescheid vom 22. Oktober 2008 wies das Finanzamt den Antrag vom 27. Juni 2006 um Bewilligung einer Nachsicht in der Höhe von 11.076,62 € als unbegründet ab, weil die Rechtsvoraussetzung der Unbilligkeit nicht vorliege.

In der Berufung gegen diesen Bescheid bringt die Bw. unter Wiederholung ihres Vorbringens vor, auf die im Nachsichtsansuchen angeführte Begründung und auf die zu § 236 BAO ergangene VO werde in der Bescheidebegründung nicht eingegangen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2009 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte aus, der Verwaltungsgerichtshof sei im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, zum Ergebnis gelangt, dass dem Bestehen oder Fehlen eines Unternehmerrisikos im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zugekommen sei, weil ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzuordnendes Unternehmerwagnis so gut wie nie erwiesen werden konnte. In der umfangreichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe es keine einzige Entscheidung, in der das Vorliegen des Unternehmerrisikos bejaht worden sei. Auf Grund dieser restriktiven Judikatur sei es daher Sache der Bw. nachzuweisen, warum vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auszugehen sei. Im Nachsichtsverfahren treffe den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Aus dem Vorbringen der Bw. gehe nicht hervor, welche Umstände und Sachverhalte sie veranlasst haben davon auszugehen, dass nach „alter“ Judikaturlinie kein Unternehmerrisiko und somit keine DB-Pflicht bestanden habe, weshalb nicht geprüft werden könne, ob die Voraussetzungen für eine Nachsicht vorlägen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bringt die Bw. vor, die Begründung in der Berufungsvorentscheidung sei widersprüchlich. Einerseits werde ausgeführt, dass im Nachsichtsverfahren nicht zu prüfen sei, ob den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. tatsächlich ein Unternehmerwagnis getroffen habe, andererseits sei zu prüfen, ob dem Unternehmerrisiko nach der „alten“ Judikaturlinie Bedeutung für die Beurteilung der Beitragspflicht zugekommen sei. Diese Frage werde selbst grundsätzlich mit „Ja“ beantwortet, aber dadurch abgeschwächt, dass es in vielen Fällen den Berufungswerbern nicht gelungen sei, das Unternehmerrisiko nachzuweisen. Dies sei jedoch wiederum nicht Gegenstand des Nachsichtsverfahrens. Dass die „alte“ Judikaturlinie eine nicht unwesentliche Rolle gespielt habe, gehe aus der Berufungsentscheidung des UFS vom 2.10.2008, RV/0356-G/06, hervor, in der wörtlich ausgeführt werde, der VwGH habe im Erkenntnis 2003/13/0018 seine Rechtsauffassung dahin gehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und der laufenden Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben. Damit sei die dem Nachsichtsansuchen zu Grunde liegende Frage, ob dem Unternehmerrisiko nach der „alten“ Judikatur wesentliche Bedeutung zukomme, eindeutig beantwortet.

In der am 31. März 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Vertreter der Bw. aus, die Voraussetzungen zur Verordnung des § 236 BAO lägen im vorliegenden Fall vor. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe das Unternehmerwagnis für das Vorliegen der DB-Pflicht eine entscheidende Rolle gespielt. Der Geschäftsführer M habe auf Grund des am 1. Jänner 2000 mit der GmbH abgeschlossenen Werkvertrages ein Unternehmerrisiko getragen, darauf sei in allen Eingaben hingewiesen worden. Eine Änderung der Rechtsprechung sei erst im Jahr 2004 mit dem Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes erfolgt. Dieses sei nicht so auszulegen, dass das Merkmal des Unternehmerwagnisses keine Rolle gespielt habe, sondern nur, dass dieses in vielen Fällen nicht habe nachgewiesen werden können.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die Tatsache, ob ein Unternehmerwagnis vorgelegen habe, im Nachsichtsverfahren rechtlich unerheblich sei und nicht geprüft werden müsse. Die Bw. habe allerdings nie dargetan, warum sie in ihrem Fall von einem Unternehmerwagnis ausgegangen sei und warum ihr ein Vertrauensschaden entstanden sein solle. Das Nachsichtsansuchen sei nicht ausreichend konkretisiert, auch der Berufung gegen die Festsetzungsbescheide vom 27. Juni 2006 könne das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses beim Geschäftsführer M nicht dezidiert entnommen werden. Wenn die Bw. jedoch selbst von einem – nach dem zitierten Erkenntnis in der Praxis gar nie vorgelegenen – Unternehmerwagnis ausgegangen sei, so sei diese Auslegung nicht schützenswert, weshalb eine Nachsicht nicht gewährt werden könne.

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 vom 24. Mai 2006 festgesetzten Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2000 und 2001 in der Höhe von 11.076,62 €. Die in Rede stehenden Abgaben wurden im Oktober 2008 am Abgabenkonto der Bw. zur Gänze entrichtet, weshalb die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO gemäß Abs. 2 leg. cit. auf den Berufungsfall 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 (vgl. z. B. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077).

Die Unbilligkeit der Einhebung kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Von der Bw. wird im vorliegenden Fall ausschließlich das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben mit der Begründung geltend gemacht, die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe das Merkmal des unternehmerischen Risikos für das Nicht-/Vorliegen der DB-Pflicht als entscheidend angesehen. Diese Rechtsprechung habe viele Steuerpflichtige, so auch die Bw. veranlasst, die Tätigkeit ihres Geschäftsführers auf erfolgsabhängiger Basis mittels Werkvertrages zu organisieren. Diese Rechtsprechung sei erst durch die Entscheidung des verstärkten Senates vom 24.11.2004, 2003/13/0018, de facto beseitigt worden. Nach § 3 der VO BGBL II 435/2005 liege daher eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung der Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2000 und 2001 vor.

§ 3 Z 1 der Verordnung des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBL II 435/2005, lautet:

Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben 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.

§ 3 Z 1 der VO zu § 236 BAO schützt das Vertrauen auf Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb im vorliegenden Fall zu prüfen ist, ob die Bw. in den Jahren 2000 und 2001 auf die Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der DB-Pflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern vertrauen konnte. Nicht zu prüfen ist hingegen, wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat, ob die Bw. einen der (seltenen Ausnahme-) Fälle gebildet hat, in dem nach der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko getragen hat. 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 insoweit 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 - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - 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 jedoch 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.

Auf das für ihren Standpunkt ins Treffen geführte VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2003, 2002/13/0186, mit dem die von der Finanzbehörde vorgenommene Beurteilung der Einkünfte zweier zu jeweils 50 % an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 als rechtswidrig erkannt wurde, kann sich die Bw. nicht berufen, weil das Erkenntnis nicht nur zeitlich nach dem nachsichtsrelevanten Zeitraum ergangen ist, sondern der Aufhebung ein Begründungsfehler der Behörde zu Grunde liegt: nach der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes konnte die Begründung der Finanzbehörde, die Vergütungsvereinbarung halte einem Fremdvergleich nicht Stand, zwar die Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütungen in Frage stellen, nicht aber für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses herangezogen werden.

Dem Vorbringen der Bw., der Verwaltungsgerichtshof habe für das Nicht-/Vorliegen der DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge das Merkmal des unternehmerischen Risikos als entscheidend angesehen, kann nach dem Studium der Judikatur nicht gefolgt werden, weil 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).

In Punkt 5.3. des Erkenntnisses vom 10.11.2004, 2003/13/0018, führt der Verwaltungsgerichtshof wörtlich aus:

"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."

Von einer „Revidierung“ der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist auch in der Berufungsentscheidung des UFS vom 2.10.2008, RV/0356-G/06, nur insoweit die Rede, als festgestellt wird, dass nach den Ausführungen im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in Abkehr von der Annahme einer *Gleichwertigkeit* der o.a. Kriterien nunmehr die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben.

In der zitierten Berufungsentscheidung wird im Übrigen auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft spricht (z. B. Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0255). Inwiefern M nach dem Abschluss des Werkvertrages am 1. Jänner 2000 nicht mehr in den geschäftlichen Organismus der Bw. eingegliedert war, obwohl er für diese bereits seit dem Jahr 1993 als Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis tätig war, wurde in den Eingaben der Bw. nicht näher erläutert.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass vor der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004 das Vorliegen eines Unternehmerrisikos *auch* (und nicht, wie die Bw. vermeint, entscheidend) als Abgrenzungskriterium für die Frage herangezogen wurde, ob wesentlich beteiligte Geschäftsführer Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beziehen. 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. Auf Grund dieser restriktiven Judikatur hätte die Bw. erkennen müssen, dass das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses nur durch den Abschluss eines Werkvertrages und die Behauptung, M übe die Geschäftsführertätigkeit nunmehr auf erfolgsabhängiger Basis aus, nicht erweisbar gewesen wäre.

Da auch die frühere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur gegenständlichen Problematik erkennen lässt, dass nahezu alle erdenklichen Sachverhaltskonstellationen erörtert wurden, jedoch in keiner einzigen Entscheidung das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses bejaht wurde, hat die Bw. in Wahrheit den Abschluss des Werkvertrages zwischen ihr und dem Geschäftsführer nicht im Vertrauen auf die Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes, sondern nur auf Grund ihrer eigenen (unzutreffenden), subjektiven Interpretation der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes gesetzt. Die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3 Z 1 der Verordnung BGBl II Nr. 435/2005 auf den Berufungsfall liegen daher nicht vor, weil durch diese Bestimmung nicht das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Richtigkeit seiner eigenen Rechtsanschauung geschützt wird.

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.

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.

Der Abgabenbehörde ist auch insoweit zuzustimmen, als die Bw. in ihren Eingaben nicht konkret dargetan oder glaubhaft gemacht hat, auf Grund welcher Umstände sie vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen ist. Die Behauptung, der Geschäftsführer habe ein Unternehmerwagnis getragen, lässt nicht erkennen, auf Grund welcher tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten die Bw. zur Annahme einer Dienstgeberbeitragsfreiheit der Geschäftsführerbezüge des M berechtigt gewesen sein sollte.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt mit dieser Entscheidung der bereits in den Berufungsentscheidungen des UFS vom 15.11.2006, RV/0114-F/06, 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.

Da somit insgesamt gesehen eine sachliche bedingte Unbilligkeit der Einhebung nicht vorliegt, und eine persönlich bedingte Unbilligkeit nicht behauptet wurde, fehlt es schon am Vorliegen der im § 236 BAO angeführten Tatbestandsmerkmale. Für eine Ermessensentscheidung bleibt daher kein Raum, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Graz, am 6. April 2010