



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der PR Betriebs GmbH, 8010 Graz, vertreten durch Stb., vom 13. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. August 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 23.5.2008 stellte die Berufungswerberin (Bw.) ein Nachsichtsansuchen gem. § 236 BAO über € 25.073,91 und führte als Begründung aus, dass im Zuge einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben der Jahre 2000 – 2003 Honorare in Höhe von insgesamt € 503.484,31 für die Tätigkeit der beiden Geschäftsführer der Bw. in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden seien. Gegen die am 16.8.2005 erlassenen Abgaben- und Haftungsbescheide, mit denen insgesamt € 25.073,91 an DB und DZ festgesetzt wurden, sei mit Schreiben vom 7.9.2005 eine Berufung gem. § 243 BAO eingebracht worden. Diese Berufung sei vom UFS mit Berufungsvorentscheidung vom 31. 3. 2008 als unbegründet zurückgewiesen (gemeint wohl mit Berufungsentscheidung abgewiesen). Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem UFS sei der Argumentation der Berufungswerberin grundsätzlich zugestimmt worden, jedoch sei unter Hinweis auf die im Jahr 2004 geänderte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom

10.11.2004; 2003/13/0018; verstärkter Senat) keine Möglichkeit gesehen worden im normalen Berufungsverfahren zugunsten der Abgabepflichtigen zu entscheiden. In diesem Erkenntnis weiche der Verfassungsgerichtshof (gemeint Verwaltungsgerichtshof) von der bisherigen Rechtsprechung insoweit ab, als nunmehr ausschließlich eine allfällige organisatorische Eingliederung der Geschäftsführer in das Unternehmen als Anknüpfungspunkt für die Zuordnung der Einkünfte unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gesehen werde. Die bis zu diesem Erkenntnis maßgeblichen weiteren Merkmale eines Dienstverhältnisses wie insbesondere ein fehlendes Unternehmerwagnis seien nach diesem Erkenntnis nicht mehr von Bedeutung.

In der Folge wurde die Berufung vom 7.9.2005 auszugsweise wiedergegeben:

*„Die beiden Geschäftsführer, Herr GG und Herr TG, waren im fraglichen Zeitraum zu je 50 % an der PR Betriebs Ges.m.b.H beteiligt und zu jeweils alleinig vertretungsbefugten Geschäftsführern der Gesellschaft bestellt.*

*Für ihre Tätigkeiten wurden die beiden Geschäftsführer beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 1999/00 bis inkl. 2002/03 rein erfolgsabhängig durch eine Cashflowprämie i. H. v. 25 % des Cashflows entlohnt. Der Cashflow errechnet sich dabei wie folgt:*

*Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit It Gewinn-/Verlustrechnung (vor Steuer)*  
*+ Abschreibungen*  
*+/- Zuweisung/Auflösung der Abfertigungs- und Pensionsrückstellung*  
*+/- im EGT enthaltenes ao. Ergebnis (Anlagenverkauf etc)*  
*+ im Aufwand erfasster Geschäftsführerbezug*  
*= Cashflow, davon 25 %*

*Bei negativem Cashflow bestand kein Anspruch auf ein Geschäftsführerjahreshonorar.*

*In der Begründung der erlassenen Haftungsbescheide wird darauf verwiesen, dass die Geschäftsführertätigkeit in einer einem Dienstverhältnis nahe stehenden Weise ausgeübt würde. Nach der Rechtsprechung sind die Indikatoren, die für eine Dienstgeberbeitragspflicht von Geschäftsführervergütungen ausschlaggebend sind, wie folgt: Nach den Bestimmungen des §41 (2)FLAG und des § 2 lit a KommStG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, wobei auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd §22 Z 2 EStG als Arbeitslohn im Sinne dieser Bestimmung gelten. Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd §47 (2) EStG aufweisende Beschäftigung (ausgenommen nur die Weisungsgebundenheit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse) gewährt werden. Bei der Beurteilung, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG vorliegen, ist gemäß Rechtsprechung vor allem auf drei Kriterien abzustellen, nämlich die organisatorische Eingliederung, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses sowie eine regelmäßig laufende, wenn auch nicht notwendigerweise monatliche Entlohnung. Auf die durch das VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004, VwGH 2003/13/0018 geänderte Rechtsprechung, wonach für die Beurteilung der Tatsache, ob alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG vorliegen, nur mehr auf ein Merkmal, nämlich die organisatorische Eingliederung, abzustellen ist, weiter einzugehen erübrigt sich, da für die Beurteilung der betroffenen Zeiträume jedenfalls im Sinne des Vertrauenschutzes noch auf die alte Rechtsprechung vor dem 10.11.2004 abzustellen ist. Anlässlich der Prüfung wurde jedoch unter Außerachtlassung weiterer Sachverhaltsfeststellungen - und -wertungen lediglich die organisatorische Eingliederung als*

*Abgrenzungsmerkmal berücksichtigt. Auf weitere anlässlich der Prüfung vorgebrachte Sachverhaltsfragen, v. a. hinsichtlich des Vorliegens eines relevanten Unternehmerrisikos, wurde nicht weiter eingegangen.*

*Unternehmerwagnis: Ein den Einkünften iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG und der sich daraus ergebenden Dienstgeberbeitragspflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers entgegenstehendes Unternehmerwagnis liegt gemäß Judikatur (VwGH 25.09.2001, 2001/14/0066 bzw. VwGH 17.12.2003, 2001113/0200) dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Abgabepflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Abgabepflichtigen tatsächlich das Wagnis der ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen trifft. Deutlich erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars begründen das Unternehmerrisiko in der Geschäftsführertätigkeit, wodurch DB-Pflicht ausgeschlossen wird (so VwGH 21.12.1999, 1999/14/0255 sowie VwGH 26.07.2000, 2000/14/0061, VwGH 12.09.2001, 2001/13/0115 und VwGH 29.01.2003, 2002/3/0186).*

*Die Schwankungen müssen rein von der Höhe des Gewinnes abhängen und nicht vom Bedarf des Geschäftsführers (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0086).*

*Gemäß den anlässlich der Lohnsteuerprüfung vorgelegten Unterlagen (Geschäftsführervertrag, Cashflow-Berechnungen) ergab sich die Höhe des Bezuges im fraglichen Prüfungszeitraum rein erfolgsabhängig aufgrund des wirtschaftlichen Erfolges und der Geschäftsentwicklung. Die zugrunde liegende Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer wurde schriftlich im vorhinein getroffen, der Bezug keineswegs regelmäßig ausbezahlt, sondern erst im Zuge der Jahresabschlussarbeiten im nachhinein gemäß oben stehender Berechnung ermittelt. Vertraglich fixiert war somit lediglich der maximale Prozentsatz auf ein betriebswirtschaftliches Ergebnis. Nicht einmal die Auszahlung erfolgte über den geprüften Zeitraum immer zum gleichen Zeitpunkt, da in der zugrunde liegenden Vereinbarung kein genauer Abrechnungs- und Auszahlungstermin fixiert war. Das Merkmal der laufenden, regelmäßigen Entlohnung lag somit keineswegs vor. Bei Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse ergaben sich über die einzelnen Jahre hinweg beträchtliche Schwankungen der Bezüge. Die Schwankungen standen ausschließlich im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft und waren nicht willkürlich durch den Geschäftsführer beeinflussbar, sondern ergaben sich unmittelbar aus dem zugrunde liegenden Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers.*

*Cash-Flow-Prämie:*

- o 2000: € 24.790,--
- o 2001: € 51.261,--
- o 2002: € 44.861,--
- o 2003: € 61.810,--

*Mit der im Nachhinein ermittelten Honorierung waren sämtliche Leistungen des Geschäftsführers abgegolten. Ihm gebührte daher keine Vergütung im Urlaubs- oder Krankheitsfall, auch keine Abfertigung. Somit liegt im gegenständlichen Fall bei Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse ein § 22Z 2 EStG ausschließendes Unternehmerrisiko vor, da die Regelung der Entlohnung ) unter Bezugnahme auf max. je 25 % des Cash-Flows aus dem Ergebnis vor Körperschaftsteuer tatsächlich zu starken Schwankungen der Jahresbezüge führte und somit ein hohes Unternehmerrisiko vorlag.*

*Da weiters eine Eingliederung in zeitlicher oder organisatorischer Hinsicht nicht vorliegt und auch eine jederzeitige Vertretungsmöglichkeit auf eigene Kosten für die beiden Geschäftsführer gegeben war, unabhängig von der Zustimmung des Auftraggebers, und sie weiters keinem Wettbewerbsverbot unterlagen und somit nicht verpflichtet waren, ausschließlich für die GmbH als alleinigem Auftraggeber tätig zu werden, ist auch das*

*Kriterium der organisatorischen Eingliederung nicht eindeutig erfüllt. Zudem weist die Tatsache, dass das Bestimmungsrecht dazu dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers liegt, ebenfalls auf das Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses hin. Die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erscheint somit unseres Erachtens nach nicht möglich, da bei Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse im vorliegenden Fall neben der Weisungsungebundenheit auch die übrigen entscheidenden Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sind, und somit auch nach höchstgerichtlichen Entscheidungen (VfGH-Erk. vom 1.3.2001, G 109/00 bzw. 7.3.2001 G 11 0/00) in diesen Fällen „bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG 1988 und daher auch keine Dienstgeberbeitragspflicht gegeben ist.““*

Aus den obigen Ausführungen gehe unzweifelhaft hervor, dass ohne die o.a. Änderung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung eine Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (und zur Entrichtung der Kommunalsteuer) nicht gegeben gewesen wäre. Insbesondere die Unregelmäßigkeit der Geschäftsführerbezüge und die enorme Schwankungsbreite von bis zu 150% (in Abhängigkeit vom betrieblichen Cash-Flow) zeige nachdrücklich das gegebene Unternehmerwagnis. Deutlich erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars begründen das Unternehmerrisiko in der Geschäftsführertätigkeit, wodurch DB-Pflicht ausgeschlossen werde (so VwGH 21.12.1999, 1999/14/0255 sowie VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061, VwGH 12.9.2001, 2001/13/0115 und VwGH 29.1.2003/2002/13/0186). Im Erlass des BMF vom 6.4.2006, GZ BMF-OIOI03/0023-VI/2006, bzw. in der dazu ergangenen Verordnung wird in § 3 Z 1 eindeutig ausgeführt, dass eine sachliche Unbilligkeit zur Einhebung von Abgaben insbesondere gegeben sei, „*wenn 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.*“

Die Nachsichtswerberin habe im Vertrauen auf die höchstgerichtliche Judikatur für die Jahre 2000 bis 2003 keine lohnabhängigen Abgaben für die Geschäftsführerbezüge abgeführt und würde ihr aus der durch die geänderte Rechtsprechung rückwirkend entstehenden Verpflichtung ein wesentlicher Vertrauenschaden (siehe unten) entstehen. Darüber hinaus liege auch eine persönliche Unbilligkeit durch die zusammengeballte von der Abgabepflichtigen nicht kalkulierbare - Nachforderung von Abgaben vor, wobei die Abgabepflichtige durch die geänderte Rechtsprechung mit einer Abgabennachforderung (inkl. Aussetzungszinsen) von mehr als € 27.000.- konfrontiert werde. Hinzu kämen noch Nachforderungen aus dem Titel der Kommunalsteuer mit mehr als € 15.000.-.

Es werde daher ein Nachsichtsansuchen gemäß § 236 BAO gestellt und ersucht, von der Abgabenfestsetzung Abstand zu nehmen. Von der Nachsicht wären folgende Abgaben betroffen:

Dienstgeberbeitrag 2000 ..... € 4.121,54  
 Dienstgeberbeitrag 2001 ..... € 6.220,62  
 Dienstgeberbeitrag 2002 ..... € 5.547,32  
 Dienstgeberbeitrag 2003 ..... € 6.767,31  
 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2000 ... € 467,11  
 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001 ... € 691,18  
 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002 ... € 567,06  
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003 ... € 691,77

Summe: ..... € 25.073,91

Weiters werde ersucht, im Rahmen dieser Nachsicht auch von der Einhebung der mit Bescheid vom 17.4.2008, eingelangt am 21.4.2008, festgesetzten Aussetzungszinsen iHv € 2.800,70 Abstand zu nehmen. Weiters werde der Antrag gestellt, die mit 26.5.2008 fälligen Abgabenschulden iHv € 27.874,61 bis zur Erledigung dieses Nachsichtsersuchens gem § 212a BAO auszusetzen.

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 12.8.2008 das gegenständliche Nachsichtsansuchen ab und führte dazu begründend aus:

*Eine sachliche Unbilligkeit nach § 236 BAO liegt unter anderem vor, wenn die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von der bisherigen Rechtsprechung abweicht und der Abgabepflichtige im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt hat.*

*Im gegenständlichen Fall geht es unter anderem um die Frage, ob auf Grund der geänderten Rechtsprechung des VwGH eine sachliche Unbilligkeit gegeben ist.*

*Vor dem 10.11.2004 hat der VwGH bei der Beurteilung, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 EStG vorliegen vor allem auf drei Kriterien abgestellt, nämlich die organisatorische Eingliederung, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses sowie eine regelmäßige laufende, wenn auch nicht notwendigerweise monatliche Entlohnung. Der VwGH änderte im Erkenntnis vom 10.11.2004, VwGH 2003/13/0018, seine Rechtsprechung, wonach für die Beurteilung der Tatsache, ob alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 EStG vorliegen, nur mehr ein Merkmal, nämlich die organisatorische Eingliederung abzustellen ist.*

*In Ihrem Ansuchen begründen Sie die sachliche Unbilligkeit damit, dass ohne die Änderung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung eine Verpflichtung zur Errichtung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag nicht gegeben gewesen wäre und Sie auf die "alte" Rechtsprechung vertraut hätten. In Ihrem Ansuchen wird vor allem das bestehen eines Unternehmerrisikos damit begründet, dass es in den betreffenden Jahren extreme Schwankungen der Geschäftsführerbezüge gegeben habe und somit ein Merkmal vorliege, dass dem vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 EStG entgegensteht. Wie aus der Entwicklung der Geschäftsführerbezüge erkennbar ist, ist in den Jahren 2000 bis 2003 bis auf ein Jahr, in dem ein Rückgang der Bezüge um weit unter 50 % zu verzeichnen ist, ein Anstieg der Bezüge festzustellen. Da, bis auf eine Ausnahme, ein Anstieg der Bezüge zu verzeichnen war, kann nicht von deutlich erfolgsbedingten*

*Schwankungen der Geschäftsführerbezüge ausgegangen werden, die ein Unternehmerrisiko begründen würden. Selbst wenn sich die Rechtsprechung des VwGH nicht geändert hätte, wären daher alle drei Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 EStG vorgelegen.*

*Ein weiteres Indiz dafür, dass es sich auch nach "alter" Rechtsprechung um ein Dienstverhältnis iSd § 22 Z 2 EStG gehandelt hat und die Antragstellerin davon ausgehen musste, ist darin zu sehen, dass die beiden Geschäftsführer in ihren persönlichen Steuererklärungen im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen für die Jahr 2000 bis 2003 das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG geltend gemacht haben. Auch führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004; VwGH 2003/13/0018; selbst aus, dass dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehen oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zugekommen ist. Dies 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. Die Antragstellerin konnte daher nicht darauf vertrauen bzw. annehmen, dass nach "alter" Rechtsprechung kein Dienstverhältnis iSd § 22 Z 2 EStG vorgelegen ist.*

*Die Änderung der Rechtsprechung seit dem Erkenntnis vom 10.11.2004, VwGH 2003/13/0018, ist daher für diesen Fall nicht von Bedeutung. Somit ist keine sachliche Unbilligkeit auf Grund der geänderten Rechtsprechung des VwGH gegeben.*

*Von der Nachsichtswerberin wird weiters auch eine persönliche Unbilligkeit behauptet. Die persönliche Unbilligkeit wird damit begründet, dass auf Grund der zusammengeballten - nicht kalkulierbaren - Nachforderung von Abgaben von mehr als € 27.000,- eine persönliche Unbilligkeit gegeben sei. Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Den Nachsichtswerber trifft in diesem Verfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht gemäß § 114 BAO tritt insoweit in den Hintergrund (VwGH 13.11.1989, 88/15/0121). Im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225). In Anbetracht der Interessenlage trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht; er hat somit das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast zu tragen. Die bloße Behauptung, dass eine persönliche Unbilligkeit auf Grund einer, wenn auch hohen, Nachforderung besteht reicht allein nicht aus.*

*Wie bereits oben erwähnt muss die Nachsichtswerberin darlegen und beweisen worin die persönliche Unbilligkeit besteht. Ein solcher Nachweis wurde nicht erbracht.*

Gegen den abweisenden Bescheid vom 12.8.2008 wurde innerhalb offener Frist berufen. In der Berufungsbegründung wurde ausgeführt, dass die Abweisung des Nachsichtsansuchens unter anderem damit begründet werde, dass keine sachliche Unbilligkeit gegeben wäre, weil ein Unternehmerrisiko nicht vorliegen würde. Das Fehlen eines solchen Unternehmerrisikos werde ausschließlich damit begründet, dass zwar die starken jährlichen Schwankungen der

Cashflow - abhängigen Geschäftsführerbezüge nicht bestritten werden, jedoch die Tatsache, dass diese Schwankungen im gegenständlichen Zeitraum überwiegend positiv ausgefallen seien, einem Unternehmerrisiko entgegenstehen würden. Dieser Ansicht könne nicht gefolgt werden. Nach eindeutiger Literatur und Judikatur (z.B. VwGH vom 23.10.1990, 89/14/0102) liege ein Unternehmerrisiko dann vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend gestalten zu können. Keineswegs werde gefordert, dass der finanzielle Erfolg durch die Tätigkeit des Unternehmers sinken müsse. Würde man der Argumentation im abweisenden Bescheid folgen, würde nur der ein Unternehmerrisiko tragen, dessen Leistungserbringung nachhaltig zu einem Verlust führe. Bezuglich weiterer Ausführungen zum Unternehmerrisiko werde weiters höflich auf das Nachsichtsansuchen vom 23.5.2008 verwiesen. Als weiteres Indiz gegen eine selbständige Tätigkeit werde die Beanspruchung eines Betriebsausgabenpauschales angeführt. Auch dieser Argumentation könne nicht gefolgt werden, da nach dem Verständnis der Bw. gerade die Tatsache, dass Betriebsausgaben (und nicht Werbungskosten) geltend gemacht worden seien für eine selbständige Tätigkeit sprechen. Weiters werde im abweisenden Bescheid ausgeführt: "*Selbst wenn sich die Rechtsprechung des VwGH nicht geändert hätte, wären daher alle drei Merkmale eines Dienstverhältnisses vorgelegen.*" Da in der gesamten Begründung jedoch nur ein einziges Merkmal, nämlich das Unternehmerrisiko angesprochen werde und weder auf die organisatorische Eingliederung noch auf die Weisungsgebundenheit in irgendeiner Weise eingegangen werde, müsse auch dieser Behauptung widersprochen werden. Es werde daher höflich ersucht, die Abweisung wegen einer fehlenden sachlichen Unbilligkeit erneut zu überprüfen. Weiters werde auch die behauptete persönliche Unbilligkeit als nicht ausreichend erwiesen betrachtet. Zu der bereits im Nachsichtsansuchen ausgeführten Begründung dieser persönlichen Unbilligkeit - im Wesentlichen aufgrund der nicht vorhersehbaren, zusammengeballten und hohen Abgabennachforderung - werde daher folgendes ergänzt: Zum Zeitpunkt der Auszahlung der nunmehr verfahrensgegenständlichen Geschäftsführerbezüge seien die Ergebnisse der GmbH noch sehr erfreulich gewesen. So habe das steuerliche Ergebnis im Jahr 2002 beispielsweise ca. € 43.000.-, im Jahr 2003 sogar € 81.000.- betragen. Bereits im Jahr 2004 sei es aufgrund der Entwicklung am Standort des Lokals, am Grazer Hauptplatz, zu einer massiven Ergebnisverschlechterung gekommen. Im Jahr 2005 habe sogar ein deutlicher Verlust von mehr als € 42.000.- verkraftet werden müssen. Die Jahre 2006 und 2007 hätten leicht positiv geschlossen, wobei im Jahr 2007 das positive Ergebnis (ca. € 9.000.-) nur durch die Auflösung einer Pensionsrückstellung erzielt habe werden können. Für das Jahr 2008 werde ein negatives Ergebnis erwartet. Diese negative

Entwicklung sei durch mehrere Faktoren bedingt gewesen. Erwähnenswert sei zunächst sicherlich der Umbau der A-Apotheke (das Lokal befindet sich im Keller unter dieser Apotheke, der Gastgarten liegt direkt vor der Apotheke) im Jahr 2004, verbunden mit einer gänzlichen Unbenutzbarkeit des Gastgartens infolge von Lagerung von Baumaterial und Baulärm. Sei das Restaurant "P" vor einigen Jahren noch beinahe Monopolist auf dem Hauptplatz gewesen, hätte die neue und intensive Konkurrenz in unmittelbarer Umgebung des Restaurants - unter anderem die neuen Lokale "T", "DC" mit 2 Lokalen am Fplatz, „W“ in der Sgasse, "J" in der Lgasse oder "B" - mittlerweile deutliche Spuren in der Bilanz hinterlassen. Insbesondere das früher profitable und umsatzstarke Mittagsgeschäft leide unter einer zum Teil ruinösen Preisgestaltung der Mitbewerber. Die zunehmende "Belagerung" des Denkmals am Hauptplatz, verbunden mit laufenden Belästigungen der Gastgartengäste sei nur am Rande erwähnt. Der Entfall des Stadtfestes und ähnlicher Veranstaltungen auf dem Hauptplatz habe sich ebenfalls negativ auf die Umsatzentwicklung ausgewirkt. Und schließlich sei das "P" mit über 60 Sitzplätzen im Gastgarten von den schlechten Wetterverhältnissen der letzten Jahre besonders betroffen gewesen. Aufgrund dieser Entwicklung sei der zweite Gesellschafter-Geschäftsführer im Jahr 2007 aus der Gesellschaft ausgeschieden. Der nunmehr alleinige Geschäftsführer, Herr GG, habe in der Folge damit begonnen, das Lokal und insbesondere den Gastgarten im Rahmen seiner finanziellen Möglichkeiten umzugestalten. Der Gastgarten sei vergrößert und modernisiert worden, erstmals sei - mit Unterstützung durch Lieferanten - auch eine Schankanlage für den Freiluftbereich installiert worden. Weitere Investitionen für die Neugestaltung der Dekoration im Gastkeller seien bereits getätigten worden bzw. seien - nach Maßgabe der weiteren Ergebnisentwicklung - bereits in Vorbereitung. Im Zuge des Gesellschafterwechsels habe auch der Abgang von langjährigen Mitarbeitern verkraftet werden müssen und auch die Belastung durch zum Teil hohe Abfertigungszahlungen. Auf die negative wirtschaftliche Entwicklung sei in der Folge auch mit einem massiven Personalabbau reagiert worden. Im Jahr 2005 seien durchschnittlich 17 Personen angestellt gewesen, aktuell seien gerade noch 10 Mitarbeiter beschäftigt. Sämtliche aufgezählte Maßnahmen und die durch die Alleinverantwortung erheblich gestiegene Motivation des Geschäftsführers würden hoffentlich dazu beitragen, in absehbarer Zeit - voraussichtlich bereits im Wirtschaftsjahr 2008/09 - wieder ein positives Ergebnis erwirtschaften zu können. Aufgrund der aktuellen negativen Entwicklung und fehlender privater Sicherheiten werde sich - insbesondere unter Berücksichtigung der aktuellen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen - eine notwendige Kreditfinanzierung der gegenständlichen Abgabenrückstände jedoch äußerst schwierig und sicherlich auch sehr kostspielig gestalten. Abschließend werde daher neuerlich ersucht, im Wege einer Nachsicht gemäß § 236 BAO von der Abgabenfestsetzung Abstand zu nehmen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) wurde in Ergänzung zur sachlichen Unbilligkeit im Abweisungsbescheid vom 12.08.2008 ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063 und vom 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 habe. Danach würden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn (auf die tatsächlichen Verhältnisse bezogen) feststehe,

- 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 sei,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis treffe, und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche, Entlohnung erhalte.

Nach dieser Judikatur sei 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 abhänge und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund dieses Merkmals stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen (unter zusätzlicher Berücksichtigung von Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben) treffe.

Die Bw. leite aus der mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates revidierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004 eine Dienstgeberbeitragsfreiheit der Geschäftsführervergütung der beiden Geschäftsführer ab, indem sie das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses infolge wesentlicher Schwankungen der erfolgsabhängigen Geschäftsführerbezüge behaupten. Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004 habe eine eingehende Analyse der bisherigen Beschwerdefälle stattgefunden, die sich in unterschiedlicher Weise auf das Bestehen eines Unternehmerrisikos berufen hätten. Dabei sei 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 sei, weil ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis so gut wie nie erwiesen werden habe können (vgl. Pkt. 5.3. des Erk. v. 10.11.2004). Soweit ersichtlich, gebe 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 (vgl. dazu auch UFSL 3. 4. 2007, GZ. RV/0983-L/06).

Im Nachsichtsverfahren sei nicht zu prüfen, ob den Gesellschafter-Geschäftsführer der PR Betriebs GmbH tatsächlich ein Unternehmerwagnis getroffen habe, weil dieses Verfahren nicht dazu diene, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen, welche aufgrund der neuen Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofes von vornherein aussichtslos erschienen sein mögen, nachzuholen (vgl. z. B. Ritz, BA0<sup>3</sup>, § 236, Tz 14). Vielmehr werde das Nachsichtsverfahren durch die Tatsache entschieden, dass der Nachweis eines Unternehmerrisikos - auch vor dem Hintergrund der vor dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 11.10.2004 maßgeblichen Rechtsprechung - in der Realität so gut wie ausgeschlossen gewesen sei. Mit der bloßen Behauptung, durch erfolgsbedingte Schwankungen der Geschäftsführerbezüge sei gerade im gegenständlichen Fall ein Unternehmerrisiko begründet worden, werde daher kein schutzwürdiges Vertrauen im Sinn des § 3 Z 1 der Verordnung BGBI. II Nr. 435/2005 dargetan. Dies umso weniger, als der Verwaltungsgerichtshof in jahrelanger Rechtsprechung immer wieder betont habe, 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 würden(vgl. VwGH 19.23.2001, 2001/13/0091; VwGH 27.2.2002, 2001/13/0103; VwGH 27.3.2002, 2001/13/0071, 2001/13/0075 und 2001/13/0254; VwGH 28.11.2002, 2001/13/0117; VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202 und 2001/13/0208; VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089; VwGH 17.12.2003, 2003/13/0097; VwGH 21.1.2004, 2003/13/0135 VwGH 29.1.2004, 2004/15/0007; VwGH 24.2.2004, 2001/14/0062; VwGH 26.2.2004, 2001/15/0192). In zahlreichen weiteren - im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 11. 10. 2004 angeführten - Erkenntnissen habe der Verwaltungsgerichtshof ein in der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft gelegenes Unternehmerrisiko 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 einnahmeseitigen 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.

Aus dieser restriktiven Judikatur hätte die Bw. unschwer erkennen können, dass das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses durch die bloße Behauptung, die Bezüge der Geschäftsführer seien erfolgsbedingten Schwankungen unterlegen, keineswegs erweisbar gewesen wäre. Ihr gegenteiliger Standpunkt finde auch in der früheren Rechtsprechung, welche die oben angeführten Abgrenzungsmerkmale für das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 noch als gleichwertig erachtete, keine Stütze. Es sei somit festzuhalten, dass die Bw. auf Grund der "alten" Rechtssprechung nicht habe annehmen können, dass eine Dienstgeberbeitragsfreiheit bestehe. Die Änderung der Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes sei für die Frage der sachlichen Unbilligkeit in diesem Fall nicht relevant. Vielmehr sei die Bw. aufgrund ihrer (unzutreffenden) subjektiven Interpretation der Rechtsauslegung des Verwaltungsgerichtshofes von einer Dienstgeberbeitragsfreiheit der Geschäftsführervergütung ausgegangen, die letztlich zum behaupteten "Vertrauensschaden" geführt habe. Da es schon solcherart an den Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3 Z 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 auf den Berufungsfall mangle - (das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Richtigkeit seiner eigenen Rechtsanschauung werde durch diese Bestimmung nicht geschützt) -, komme es auf die Frage, ob und in welchem Umfang ein Schaden entstanden sei, nicht mehr an.

Zur behaupteten persönlichen Unbilligkeit führte das Finanzamt weiters aus, dass im Nachsichtsverfahren das Hauptgewicht der Behauptungs- und Beweislast naturgemäß beim Nachsichtswerber liege. Seine Sache sei es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf welche die Nachsicht gestützt werden könne (VwGH 24.9.2002, 2002/14/0082; VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 26.2.2003, 98/13/0091). Den Nachsichtswerber treffe in diesem Verfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht gemäß § 114 BAO trete insoweit in den Hintergrund (VwGH 13.11.1989, 88/15/0121). Im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht seien nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013). Lege der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergebe, so sei es allein schon aus diesem Grund

ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225). In Anbetracht der Interessenlage treffe den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht; er habe somit das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast zu tragen. Für die Entscheidung über ein Nachsichtsansuchen seien die Vermögens- und Einkommensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen maßgebend (zB VwGH 17.11.2004, 2000/14/0112). In der Berufung werde ausgeführt, dass im Jahr 2005 ein Verlust erwirtschaftet worden sei. 2006 und 2007 seien leicht positiv geschlossen worden und für 2008 werde ein negatives Ergebnis erwartet. Laut Angaben der Bw. werde aber für das Wirtschaftsjahr 2008/09 wieder mit einem positiven Ergebnis gerechnet. Diese Aussagen könnten nach den vorliegenden Unterlagen nicht geprüft werden. Der letzte Jahresabschluss, der dem Finanzamt aktenkundig vorliege, sei der zum 31.5.2006. In diesem sei ein Jahresverlust von € 2.908,76 ausgewiesen. Weiters weise die Bilanz sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände i. H. v. € 9.019,45 aus. Der Kassastand und Guthaben bei Kreditinstituten betrage € 95.038,42. Dem gegenüber stünden Verbindlichkeiten i. H. v. € 55.252,59. Auf Grund dieser Bilanz, aktuellere Unterlagen würden nicht vorliegen und seien auch nicht beigebracht worden, sei keine persönliche Unbilligkeit zu erkennen. Eine persönliche Unbilligkeit sei dann anzunehmen, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenz des Abgabepflichtigen gefährde. Dies sei nach den Angaben in der Berufung bzw. der vorliegenden Aktenlage nicht der Fall. Auch in der behaupteten "schwierigen" und "kostspieligen" Kreditfinanzierung der gegenständlichen Abgabengrundstände sei keine Unbilligkeit zu erkennen, da durch die Aufnahme von Fremdkapital noch keine Existenzgefährdung erblickt werden könne. Die Aufnahme von Fremdkapital sei im normalen Geschäftsleben auch nicht außergewöhnlich. Da weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit vorliege, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Um die in der BVE mangelhaft dargestellte persönliche Unbilligkeit zu dokumentieren werde der Jahresabschluss zum 31.5.2007 sowie die kurzfristige Erfolgsrechnung 6/2007 bis 5/2008, die kurzfristige Erfolgsrechnung 06/2008 bis 12/2008 und eine aktuelle Saldenliste aus der Buchhaltung 2008/09 vorgelegt. Weiters werde in der abweisenden Berufungsvorentscheidung angeführt, dass eine persönliche Unbilligkeit nicht gegeben sei, weil aus der Bilanz zum 31.5.2006 ein Überhang von Forderungen und Bankguthaben gegenüber ausgewiesenen Verbindlichkeiten iHv ca. € 49.000.- abzulesen sei. Wie in derselben Berufungsvorentscheidung angeführt, seien jedoch die Vermögensverhältnisse zum Zeitpunkt der Entscheidung über das Ansuchen entscheidend (vgl. zB VwGH 17.11.2004, 2000/14/0112). Die maßgeblichen Vermögensverhältnisse wären also zum 2.1.2009 zu prüfen. Darüber hinaus seien die zum 31.05.2006 ausgewiesenen

Rückstellungen iHv immerhin über € 130.000.- überhaupt nicht in die Beurteilung der Vermögenslage miteinbezogen worden. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass sich die Vermögensverhältnisse zwischen dem 31.5.2006 und dem 2.1.2009 wesentlich verschlechtert hätten. Der Jahresverlust zum 31.5.2008 habe bereits vor Abschreibungen und sonstigen Abschlussbuchungen rd. € 33.000.- betragen. Aus der aktuellen Buchhaltung ergebe sich inkl. Dezember 2008 ein minimaler Gewinn iHv rd. € 7.000.-. Dabei sei jedoch leider zu berücksichtigen, dass die noch nicht verbuchten Monate Jänner und Februar 2009 tendenziell zu den wirtschaftlich schlechtesten zählen. Im Frühjahr 2008 hätten sogar die bestehenden Wertpapiere für die Deckung der Pensionsrückstellung veräußert werden müssen um den laufenden Zahlungsverpflichtungen fristgerecht nachzukommen. In der Berufungsvorentscheidung werde auch die notwendige Aufnahme von Fremdkapital als im normalen Geschäftsleben üblicher Vorgang gewertet, der keinesfalls eine persönliche Unbilligkeit begründen könne. Nun sei dieser Einschätzung grundsätzlich zuzustimmen, im konkreten Fall kämen jedoch weitere belastende Faktoren hinzu. Im Zuge der - in der Berufung erläuterten - Übernahme des 50%Anteils des im Jahr 2007 ausgeschiedenen zweiten Gesellschafters habe ein Kaufpreis von immerhin € 260.000.- fremdfinanziert werden müssen. Die Höhe des Kaufpreises habe sich nicht ausschließlich an den wirtschaftlichen Rahmendaten orientiert, sondern sei die Trennung der Gesellschafter aufgrund unüberbrückbarer persönlicher Differenzen zwischen den Gesellschaftern notwendig gewesen, um den Fortbestand des Unternehmens nicht zu gefährden. Die hohen Abgabennachforderungen wären dem verbleibenden Gesellschafter zum Zeitpunkt der Kaufpreisfestlegung nicht bekannt gewesen. Herr G hafte natürlich persönlich mit seinem Privatvermögen für diesen Kredit. Unter Berücksichtigung dieser privaten Schulden und im Wissen darum, dass die GmbH selbst ohne persönliche Haftung des Gesellschafter-Geschäftsführers sicherlich keinen Kreditrahmen eingeräumt bekomme, sei die Aufnahme von zusätzlichem Fremdkapital in diesem speziellen Fall selbstverständlich äußerst schwierig. Weiters seien Kredite im aktuellen wirtschaftlichen Umfeld generell nur sehr schwer zu bekommen, im konkreten Fall stelle sich die Situation noch wesentlich problematischer dar. In einer Situation, in welcher die kumulierten Ergebnisse der letzten Wirtschaftsjahre eindeutig negativ seien, kaum liquide Mittel im Betrieb vorhanden seien und der Gesellschafter-Geschäftsführer für den Kauf der Unternehmensanteile hohe Bankverbindlichkeiten habe aufnehmen müssen, sei in der unerwarteten Nachzahlung von Abgaben iHv rd. € 42.000.- (davon rd. € 15.000.- Kommunalsteuer) sehr wohl eine persönliche Unbilligkeit zu sehen. Der guten Ordnung halber werde abschließend festgehalten, dass im Rahmen der Verhandlung über die Berufung vor dem UFS am 31.03.2008 seitens der Abgabenbehörde im Beisein des Gesellschafter-Geschäftsführers angeregt wurde, genau ein solches Nachsichtsansuchen zu

stellen und man einem solchen positiv gegenüberstehen würde. Selbstverständlich sei daraus kein Rechtsanspruch auf die positive Erledigung des Nachsichtsansuchens abzuleiten, jedoch sei die nunmehrige laufende Abweisung der uns und unserem Klienten vorgeschlagenen Vorgehensweise auch unter diesem Aspekt nur schwer nachvollziehbar. Um positive Erledigung werde daher gebeten.

***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 – wie bereits das Finanzamt zutreffend ausführte - 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, Zl. 2001/14/0022).

In gegenständlicher Berufungsangelegenheit behauptet die Bw. das Vorliegen sowohl einer sachlichen als auch einer persönlichen Unbilligkeit der Einhebung der Abgaben.

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich den bisherigen Ausführungen des Finanzamtes vollinhaltlich an und führt teils ergänzend, teils klarstellend aus:

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 somit alle Abgabepflichtige

---

in gleicher Weise trifft und nicht Unbilligkeiten der Einziehung des Einzelfalles (VwGH 18.2.1991, 91/15/0008).

§ 3 Z 1 der Verordnung BGBl 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 Errichtung der Selbstbemessungsabgaben eine Rechtsprechungsänderung eingetreten ist. Die Bestimmung muss daher in dem Sinn zu verstehen sein, dass abgabenanspruchsbegründende 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).

Nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates ist zu beachten, dass die Verordnung vom 20.12.2005, BGBl 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).

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).

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 Abgabenfestsetzungsverfahren aufgrund einer Änderung der Judikatur nicht mehr entscheidungsrelevant sind.

Die Argumentationslinie der Bw. ist weiters auf die Darlegung einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabenentrichtung ausgerichtet.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus "persönlichen" Gründen) nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (Ritz, aaO. Rz. 10 zu § 236 und die dort zitierte Judikatur).

Die Entscheidung der Frage, ob eine Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO vorliegt, unterliegt nicht der Ermessensübung, sondern legt bloß einen unbestimmten Gesetzesbegriff aus.

---

Aus dem Vorbringen der Bw. ist nicht abzuleiten, dass die Entrichtung der festgesetzten Abgaben ausschließlich durch einen einer Verschleuderung gleich zu setzenden Verkauf von Vermögenswerten möglich wäre.

Angemerkt wird, dass eine allfällige Abgabennachsicht ohnehin nur den anderen Gläubigern der Bw. zu Gute gekommen wäre und sich ausschließlich zu Lasten der Finanzverwaltung ausgewirkt hätte (z.B. VwGH 21.6.1994, 90/14/0065).

Weiters ist festzuhalten, dass eine persönliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO lediglich dann bejaht werden kann, wenn die Existenzgefährdung bzw. die wirtschaftlichen Schwierigkeiten gerade durch die Einbringung der nachzusehenden Abgabe hervorgerufen wird bzw. werden. Die gegenwärtige wirtschaftliche Schwierigkeit ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates in erster Linie nicht auf die verfahrensgegenständliche Abgabenfestsetzung zurück zu führen, sondern stellt sich als Auswirkung des allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dar (Auseinandersetzung mit dem Mitgesellschafter-Geschäftsführer, Baustelle im Nahebereich des Lokals, schlechte Witterungsverhältnisse, zahlreiche neue Mitbewerber...).

Abgesehen davon sind finanzielle Engpässe, Liquiditätskrisen oder Überschuldung für die Annahme einer persönlichen Unbilligkeit grundsätzlich auch nicht ausreichend (z.B. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2434ff; VwGH 8.4.1991, 90/15/0015). Da Abgabenpflichtige gehalten sind, für die Entrichtung der Abgaben alle vorhandenen Mittel einzusetzen, würde selbst die Notwendigkeit, vorhandene Vermögenswerte (Fahrnisse, Grundvermögen, etc.) zur Abgabenabstattung heranzuziehen, oder gegebenenfalls einen zusätzlichen Kredit aufzunehmen, die Abgabeneinhebung noch nicht unbillig machen (z.B. VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022; VwGH 6.11.1991, 90/13/0282, 0283; VwGH 14.1.1991, 90/15/0060; vgl dazu auch UFSF GZ RV/0113-F/06 vom 10.11.2006; UFSL GZ RV/0983-L/06 vom 3.4.2007; UFSG, GZ RV/0258-G/08 vom 27.6.2008).

Da aus den dargestellten Gründen somit weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten vorliegt und es damit schon an der Tatbestandsmäßigkeit im Sinne des § 236 BAO fehlt, hat aus Anlass dieser Entscheidung eine Ermessensentscheidung über das Nachsichtsgesuch nicht mehr zu erfolgen. Das Nachsichtsansuchen war vielmehr schon aus Rechtsgründen abzuweisen und der vorliegenden Berufung deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

Graz, am 28. August 2009