



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Andrea Ornig, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KG, Strauchergasse 16, 8020 Graz, vom 21. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. Mai 2010 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 27. Jänner 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Eingabe vom 23. Oktober 2006 ersuchte die Berufungswerberin (Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, um Nachsicht des bestehenden Rückstandes in der Höhe von 13.114,73 € gemäß der VO des BMF betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO, BGBl II 435/2005.

Mit der Berufungsentscheidung des UFS vom 26.9.2006, RV/0614-G/02, sei die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. März 2002 (betreffend den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000) als unbegründet abgewiesen worden.

Der an der GmbH wesentlich beteiligte Geschäftsführer, S, habe laut Geschäftsführungsvertrag vom 18. Juni 1997 in den Jahren 1996 bis 2000 eine Geschäftsführervergütung in der Höhe von 50 % des steuerlichen Reingewinnes erhalten. Die

Geschäftsführerbezüge hätten in diesen Jahren zwischen 700.000,00 S und 900.000,00 S betragen; in früheren bzw. späteren Jahren seien die Schwankungen noch höher gewesen.

Auf Grund dieser Entlohnungsregelung in Verbindung mit der tatsächlichen Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses, die aus einer auch vom UFS in der genannten Entscheidung zitierten Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2001 hervorgehe, habe nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bis einschließlich 2000 bei einem (nicht unbedeutenden) Unternehmerrisiko keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen von den Bezügen wesentlich beteiligter Geschäftsführer bestanden.

Erst im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, auf das sich der UFS in seiner Entscheidung im Wesentlichen stütze, habe der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung wesentlich verschärft.

Ein Entlohnungsmodus mit 50 % des steuerlichen Reingewinnes führe offenkundig zu einem nennenswerten Unternehmerwagnis. Die dargestellten Schwankungen könnten nicht mehr als nur geringfügig bezeichnet werden. Der Abgabensanspruch gründe sich daher auf eine geänderte Rechtsauslegung durch einen verstärkten Senat des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb im Sinne der zitierten VO beantragt werde, den Rückstand im Nachsichtswege abzuschreiben.

Mit dem Bescheid vom 10. Mai 2010 wies das Finanzamt den Antrag vom 23. Oktober 2006 betreffend Nachsicht als unbegründet ab. Die Einhebung der Abgaben könne nicht allein schon wegen einer Änderung der Rechtsprechung als unbillig angesehen werden. Zweck des Nachsichtsverfahrens sei es nicht, ein Rechtsmittel gegen die Abgabenvorschreibung zu ersetzen. Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben wäre jedoch bereits im Festsetzungsverfahren (Ermessensentscheidung bei der Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 Abs. 2 BAO) geltend zu machen gewesen.

In der Berufung gegen diesen Bescheid bringt die Bw. vor, die Begründung des Bescheides gehe auf die VO 435/2005, durch die neues Recht geschaffen worden sei, nicht ein. Die strittigen Abgaben beträfen die Jahre 1996 bis 2000, während der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung erst im Erkenntnis vom 10.11.2004 dahin gehend geändert habe, dass im Hinblick auf die Frage der Dienstgeberbeitragspflicht von Geschäftsführervergütungen nicht mehr das Merkmal des Unternehmerwagnisses, sondern ausschließlich das Merkmal der Eingliederung maßgeblich sei.

Dass eine Nachsicht nicht dazu dienen könne, unterlassene Einwendungen nachzuholen, sei überhaupt nicht Verfahrensgegenstand; es seien auch keinerlei unterlassene Einwendungen nachgeholt worden.

Auch die Ausführungen im Hinblick auf Treu und Glauben seien unverständlich, weil sich die Bw. nicht auf dieses Argument stütze.

§ 3 der zitierten VO sei jedoch anzuwenden, weil die Bw. im Vertrauen auf die seinerzeitige Rechtsprechung die Abgabepflicht auslösende Maßnahmen gesetzt habe.

Nach der Vorlage der Berufung an den UFS durch das Finanzamt führte die Bw. in der Eingabe vom 16. Juni 2010 ergänzend aus, im Erkenntnis vom 29.1.2003, 2002/13/0186, habe der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass deutlich erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen, das bei nach § 22 Z 2 EStG 1988 gebotener Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirke. Dabei beziehe sich der Verwaltungsgerichtshof auf seine Vorjudikatur in den Erkenntnissen 99/14/0255 und 2000/14/0061. Erst mit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004 sei der Verwaltungsgerichtshof von dieser Sichtweise abgegangen.

In der am 27. Jänner 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.12.2003, 2001/13/0200, wonach eine Vergütung von 7 % der Betriebsleistung, die ein 50 % beteiligter Geschäftsführer erhalte, mit einem hohen Unternehmerrisiko verbunden sei und nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliege.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass in den in der Eingabe der Bw. vom 16. Juni 2010 angeführten VwGH-Erkenntnissen eine Aufhebung der Berufungsentscheidungen wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften erfolgte und der VwGH keine inhaltliche Entscheidung zum Unternehmerrisiko getroffen habe.

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.

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

In der Eingabe vom 23. Oktober 2006 beantragte die Bw. die Nachsicht des bestehenden Rückstandes in der Höhe von 13.114,73 €. Gegenstand des Verfahrens sind somit Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in der Höhe von 10.109,80 €,

Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von 1.410,65 € sowie Aussetzungszinsen 2002 und 2006 in der Höhe von 135,27 € bzw. 1.459,01 € (siehe Rückstandsaufgliederung vom 23. Oktober 2006).

Die in Rede stehenden Abgaben wurden bis Ende des Jahres 2006 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 zu finden hat.

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, ihrem Geschäftsführer seien in den Jahren 1996 bis 2000 erfolgsabhängige Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden, mit denen ein deutliches Unternehmerrisiko verbunden gewesen sei, weshalb diese nach der damaligen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht dem Dienstgeberbeitrag unterlegen wären. Diese Rechtsprechung sei erst durch die Entscheidung des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, geändert worden. Nach § 3 der VO BGBl II 435/2005 liege daher ein Nachsichtstatbestand auf Grund sachlicher Unbilligkeit 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.

Den Ausführungen im angefochtenen Bescheid, die Einhebung von Abgaben könne nicht allein schon wegen einer Änderung der Rechtsprechung als unbillig angesehen werden, ist zuzustimmen. In Fällen, in denen der Verwaltungsgerichtshof von seiner bestehenden Rechtsprechung abgeht, wie im gegenständlichen Fall durch den verstärkten Senat vom

10.11.2004, 2003/13/0018, gilt die Einhebung der hievon berührten, nach Änderung der Judikatur festzusetzenden und der nach der vorangegangenen Rechtsprechung bereits festgesetzten Abgaben nicht als unbillig (VwGH 17.5.1989, 85/13/0201). Im Fall einer geänderten verschärfenden, strengerer, anspruchserhöhend wirkenden Rechtsprechung gilt sodann die Einhebung der Abgabe nicht als unbillig, wie auch im Fall einer neuen anspruchsmindernden Judikatur die Einhebung der nach der früheren Rechtslage festgesetzten Abgaben nicht allein wegen der Änderung der Rechtsprechung als unbillig zu gelten vermag. Dies, weil solche Änderungen Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sind und nicht Unbilligkeiten der Einziehung des Einzelfalles (VwGH 18.2.1991, 91/15/0008).

Dem Vorbringen in der Eingabe vom 16. Juni 2010, die an S ausbezahlten Geschäftsführerbezüge seien erfolgsabhängig und mit einem deutlichen Unternehmerrisiko verbunden gewesen, weshalb diese nach der damaligen Rechtsprechung nicht der DB-Pflicht unterlegen wären, kann hingegen nicht gefolgt werden. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 legte die in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 so aus, 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 Unternehmerrisiko trifft und er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

So judizierte der VwGH u.a., 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 *in jedem Fall eine Beurteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen hatte*, ob die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund standen.

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."

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat somit bereits vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates hinsichtlich des Vorliegens eines Unternehmerrisikos beim Gesellschafter-Geschäftsführer einen sehr restriktiven Standpunkt (siehe dazu die im Erkenntnis vom 10.11.2004 referierte Judikatur). Von einer Änderung der Rechtsprechung kann im Hinblick auf die Ausführungen im gegenständlichen Erkenntnis keine Rede sein; es haben lediglich 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.

Im auch von der Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2003, 2002/13/0186, wird ausgeführt, dass deutlich erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen, *welches bei der nach § 22 Z 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirke*. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses kam daher auch vor dem Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004 zwar eine wesentliche, aber nicht die alleinige Bedeutung zu. Im Übrigen erfolgte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides im zitierten VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2003 wegen eines Begründungsfehlers der Behörde. Nach der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes konnte die Begründung, die Vergütungsvereinbarung für zwei zu jeweils 50 % an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer halte einem Fremdvergleich nicht Stand, zwar die Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütungen in Frage stellen, nicht aber für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses herangezogen werden.

Auch in den beiden in der Eingabe vom 16. Juni 2010 zitierten VwGH-Erkenntnissen vom 21.12.1999 und vom 26.7.2000 wurde der Abgabenbehörde nach Aufhebung des jeweiligen Bescheides aufgetragen, sich damit auseinander zu setzen, ob den Geschäftsführer das dargestellte Wagnis der Einnahmenschwankungen tatsächlich trifft oder ob in Wahrheit – etwa im Hinblick auf die Gewinnentwicklung – kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt.

Ebenso wird in der in der mündlichen Verhandlung ergänzend zitierten Entscheidung des VwGH vom 17.12.2003, 2001/13/0200, ausgeführt, die belangte Behörde habe sich mit dem bereits im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringen nicht in einer für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Weise auseinander gesetzt, weshalb der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde. Da der Verwaltungsgerichtshof der belangten Behörde in diesem Fall Vernachlässigung ihrer Ermittlungspflicht und Unzulänglichkeit der Bescheidebegründung vorgeworfen hat, kann dem Vorbringen, laut Verwaltungsgerichtshof sei eine an einen zu 50 % an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer ausbezahlte Vergütung von 7 % der Betriebsleistung mit einem hohen Unternehmerrisiko verbunden und unterliege nicht dem Dienstgeberbeitrag, nicht zugestimmt werden.

Während die Bw. in ihrer Argumentation für das Nichtvorliegen der DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge des S das Merkmal des unternehmerischen Risikos als entscheidend ansieht und ausschließlich die Ausbezahlung erfolgsabhängiger Geschäftsführerbezüge in den Mittelpunkt stellt, hat der UFS in der Berufungsentscheidung vom 26.9.2006, RV/0614-G/02, mit der die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid als unbegründet abgewiesen wurde, eine Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse vorgenommen und ist nach Abwägung aller Umstände des Falles zum Schluss gekommen, dass im vorliegenden Arbeitsverhältnis aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 überwogen. Die Geschäftsführerbezüge unterlagen daher unabhängig von der (geänderten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der DB-Pflicht.

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 Geschäftsführungsvertrages vom 18. Juni 1997 zwischen ihr und dem Geschäftsführer 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.

Die Bw. hat in ihren Eingaben nicht konkret dargetan oder glaubhaft gemacht, 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 S berechtigt gewesen sein sollte.

Nach § 3 der VO BGBl II 435/2005, auf die sich die Bw. stützt, ist grundsätzlich nur der Vertrauensschaden nachsichtsfähig; 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 die Antragstellerin im Hinblick auf das Erfordernis eines Antrages und in Anbetracht der Interessenslage eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Sie hat somit einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (Judikurnachweise bei Ritz, BAO³, § 236 Tz 4).

Für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit genügt es daher nicht, wenn die Bw. darauf verweist, dass das Vorliegen eines Unternehmerrisikos entscheidend als Abgrenzungskriterium für die Frage herangezogen wurde, ob wesentlich beteiligte Geschäftsführer Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beziehen.

Das Vorbringen der Bw. zeigt auch nicht auf, 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.

Eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung könnte nämlich nur dann erwogen werden, wenn zusätzlich zum Faktum des Vertrauens auf eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen, also anspruchsrelevante Dispositionen, von der Bw. gesetzt worden sind. Derartige Maßnahmen wurden nicht vorgebracht.

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.

Die Einhebung von Aussetzungszinsen ist nicht sachlich unbillig; dies wegen der Antragsgebundenheit der Aussetzung der Einhebung, wegen des Zinsgewinnes durch den Zahlungsaufschub und weil der Abgabepflichtige durch Entrichtung der ausgesetzten Beträge das Entstehen von Zinsansprüchen verhindern kann (siehe VwGH 17.10.2001, 98/13/0073; 16.10.2002, 99/13/0065; 22.2.2004, 2000/15/0196).

Da somit insgesamt gesehen keine sachliche bedingte Unbilligkeit der Einhebung der in Rede stehenden Abgaben 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 27. Jänner 2011