



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Kommerzialrat Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Bw., vertreten durch Appellator Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Schenkenstraße 4, vom 14. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. August 2009 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 1. Juli 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und die Nachsicht für die Abgabenschuldigkeiten Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen 2002 bis 2005 und die daraus resultierenden Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt € 11.735,45 gewährt.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens gab die Berufungswerberin (Bw.) mit Schreiben vom 14. Oktober 2006 bekannt, dass im Prüfungszeitraum 2002 bis 2005 die Bezüge des Geschäftsführers nicht in die Bemessungsgrundlage der lohnabhängigen Abgaben einbezogen worden wären, weil auf Basis der Gesetzeslage und der damaligen Auslegung der Gesetze durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie der Steuerrichtlinien ein Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen worden wäre, welcher nach damaliger Auslegung nicht lohnnebenabgabepflichtig gewesen wäre.

Die damalige Auslegung hätte insbesondere das Unternehmerrisiko des Geschäftsführers betont. Wenn dieser aus seiner Tätigkeit auch einen Verlust erzielen könne und damit ein

wesentliches wirtschaftliches Risiko trage, dann wären die Bezüge nicht lohnnebenabgabepflichtig gewesen (VwGH 17.12.2003, 2003/13/0097). Der konkret abgeschlossene Geschäftsführungsvertrag hätte das Geschäftsführerentgelt am Umsatz des Unternehmens mit der Maßgabe bemessen, dass das EGT (*Anmerkung:* Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) des Unternehmens durch den Geschäftsführerbezug nicht negativ werden dürfe. Anders ausgedrückt, wäre bei stark negativem EGT der Geschäftsführerbezug Null gewesen.

Infolge einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat), wäre die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages vorhandene Auslegung geändert worden. Das Unternehmerwagnis wäre dadurch in den Hintergrund getreten und durch das ständige Tätigwerden ersetzt worden. Ungeachtet des Umstandes, dass diese Auslegung nach dem Rechtsverständnis der Bw. unrichtig wäre, stelle dies aber eine sachliche Unbilligkeit im Sinne der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBl. II 435/2005, dar. § 3 Z 1 der VO laute:

*„Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere 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 werden.“*

Nach ihrer Rechtsauslegung liege im konkreten Fall genau der Tatbestand dieser Norm vor. Der Geschäftsführer hätte im Vertrauen auf die Judikatur des VwGH eine Maßnahme gesetzt (nämlich den Vertrag abgeschlossen) und danach hätte sich die Rechtsauslegung geändert. Aus diesem Grund stelle die Bw. den Antrag, die Lohnnebenabgaben gemäß § 236 BAO wegen sachlicher Unbilligkeit nicht festzustellen.

Mit Bescheiden vom 4. November 2006 wurden Nachforderungen für nachstehende Abgaben festgesetzt:

Dienstgeberbeitrag 2002	2.626,18
Säumniszuschlag	52,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002	256,78
Dienstgeberbeitrag 2003	2.626,18
Säumniszuschlag	52,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003	245,11
Dienstgeberbeitrag 2004	2.626,18
Säumniszuschlag	52,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	233,14
Dienstgeberbeitrag 2005	2.626,18
Säumniszuschlag	52,52
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	233,44
gesamt	11.683,57

Dagegen brachte die Bw. am 11. November 2006 das Rechtsmittel der Berufung ein und beantragte gleichzeitig unter Verweis auf das Schreiben vom 14. Oktober 2006 die Nachsicht der oben genannten Abgabenbeträge.

Mit Berufungsentscheidung vom 18. Juni 2009 wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung als unbegründet ab und setzte die bekämpften Abgaben wie folgt fest:

Dienstgeberbeitrag 2002	2.564,27
Säumniszuschlag	51,28
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002	250,72
Dienstgeberbeitrag 2003	1.290,69
Säumniszuschlag	25,81
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003	132,13
Dienstgeberbeitrag 2004	2.860,75
Säumniszuschlag	57,21
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	277,65
Dienstgeberbeitrag 2005	3.789,01
Säumniszuschlag	75,78
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	360,15
gesamt	11.735,45

Daraufhin wies das Finanzamt mit Bescheid vom 19. August 2009 das Nachsichtsansuchen als unbegründet ab und führte nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen und der maßgeblichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus, dass die Bw. beantragt hätte, die Lohnnebenabgaben wegen sachlicher Unbilligkeit nicht festzustellen, womit sie sich gegen die ihrer Ansicht nach mangelnde Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Festsetzungsverfahren wende. Im Verfahren nach § 236 BAO wäre jedoch einzig und allein darüber zu entscheiden, ob sachliche Unbilligkeit in der Einhebung der fraglichen Abgaben vorliege. Über die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung wäre dabei nicht abzusprechen. Läge bereits eine Unbilligkeit der im Ermessen der Abgabenbehörde gelegenen Festsetzung vor, so schließe dies die Unbilligkeit der Einhebung aus (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Das Nachsichtsverfahren wäre nicht dazu vorgesehen, das Unterliegen im Rechtsmittelverfahren unter einem anderen Titel zu umgehen.

Nachsichtsfähig wäre grundsätzlich nur der Vertrauensschaden als Differenz zwischen der gesetzmäßigen Steuerschuld und derjenigen Belastung, die aus dem Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wenn ihm die Unrichtigkeit der betreffenden Rechtsauffassung bekannt gewesen wäre. Als Verhalten wäre nicht nur die Verwirklichung bzw. Nichtverwirklichung des abgabenrelevanten Sachverhaltes zu verstehen. Es wären dabei auch andere wirtschaftliche Dispositionen des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen, die er bei Kenntnis der geänderten Judikatur gesetzt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trage im Nachsichtsverfahren die alleinige Behauptungs- und Beweislast der Antragsteller. Die Behörde wäre von jeder weiteren Ermittlungspflicht entbunden. Auf Grund der in der Bundesabgabenordnung normierten Antragsgebundenheit hätte der Antragsteller unter Ausschluss jeden Zweifels alle Umstände darzutun und nachzuweisen, die eine Nachsicht begründen könnten. Die Begründung des Antrages erschöpfe sich im Hinweis auf § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen BGBl II 435/2005. Wie und welcher Vertrauensschaden entstanden wäre, werde weder in Wort noch in Zahl dargestellt. Auch die unterschiedlichen Dispositionen, wäre die Judikatur eine andere gewesen, würden nicht dargestellt werden. Mangels ausführlicher Begründung könne daher eine Unbilligkeit in der Einhebung nicht festgestellt werden, weshalb das Finanzamt nicht zur Ermessensübung berechtigt gewesen wäre.

In der dagegen am 14. September 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Berufungssenat und brachte vor, dass im bekämpften Bescheid ohne weitere Sachverhaltsermittlung die Behauptung aufgestellt werde, dass im Antrag auf Nachsicht kein Nachweis darüber geführt worden wäre, welcher Vertrauensschaden entstanden wäre. Ihres Erachtens ergebe sich aus dem Antrag und der hierzu ergangenen Korrespondenz eindeutig, welches Verhalten die Steuerpflichtige gesetzt hätte, nämlich den Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen. Es könne nicht Aufgabe des Abgabepflichtigen sein, allfällige Wissensdefizite der Behörde im Sachverhaltsbereich infolge fehlenden Unterlagenstudiums bzw. künftige Fragen vorausschauend, ohne tatsächlich gefragt zu werden, bereits im Antrag zu berücksichtigen.

Nachdem im Berufungsverfahren jedenfalls kein Neuerungsverbot herrsche, würden unabhängig davon, ob der Sachverhalt ausreichend offengelegt worden wäre oder nicht, die Argumente für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Nachsicht für die Abgabeneinhebung wie folgt zusammengefasst werden:

Der Geschäftsführer der Bw. hätte am 18. Februar 2003 mit der vertretenen Gesellschaft auf Basis der damals vorhandenen Rechtsauslegung einen der Behörde bereits vorgelegten Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen, welcher das Geschäftsführerentgelt am Umsatz des Unternehmens mit der Maßgabe bemessen hätte, dass das EGT des Unternehmens durch den Geschäftsführerbezug nicht negativ hätte werden dürfen. Anders ausgedrückt: Bei stark negativem EGT hätte der Geschäftsführerbezug Null betragen. Dies wäre auch so praktiziert worden. Die damalige Auslegung hätte insbesondere das Unternehmerrisiko des Geschäftsführers betont. Wenn dieser aus seiner Tätigkeit auch einen Verlust hätte erzielen und somit wesentliches wirtschaftliches Risiko tragen können, dann wären die Bezüge nicht lohnnebenabgabenpflichtig gewesen. Hätte es die damalige Rechtsauslegung nicht gegeben,

dann hätte der Geschäftsführer keinen derartigen Vertrag geschlossen und wäre die Lohnnebenabgabepflicht somit Null gewesen.

Im Zuge einer GPLA-Prüfung (*Anmerkung: gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben*) und dem daran anschließenden Berufungsverfahren wären die Geschäftsführerbezüge den Lohnnebenabgaben unterzogen worden. Dabei wäre auf die geänderte Rechtsauslegung durch die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat), Bezug genommen worden. Durch diese Entscheidung wäre die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages vorhandene Auslegung geändert worden. Das Unternehmerwagnis wäre dadurch in den Hintergrund getreten und durch das ständige Tätigwerden ersetzt worden. Ungeachtet des Umstandes, dass diese Auslegung nach dem Rechtsverständnis der Bw. unrichtig wäre, stelle dies aber eine sachliche Unbilligkeit im Sinne der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBl. II 435/2005, dar. § 3 Z 1 der VO laute:

*„Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere 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 werden.“*

Nach ihrer Rechtsauslegung liege im konkreten Fall genau der Tatbestand dieser Norm vor. Der Geschäftsführer hätte im Vertrauen auf die Judikatur des VwGH eine Maßnahme gesetzt (nämlich den Vertrag abgeschlossen) und danach hätte sich die Rechtsauslegung geändert. Hätte es diese Auslegung nicht gegeben, dann hätte er den Vertrag nicht geschlossen. Somit umfasse der Vertrauensschaden sämtliche (in Höhe von € 11.735,45) festgesetzten Lohnnebenabgaben der Berufungsentscheidung vom 18. Juni 2009.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2009 wies das Finanzamt die Berufung ebenfalls als unbegründet ab und führte aus, dass gerade bei Nachsichtsansuchen den Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe. Er hätte einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen der Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könnte. Das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast liege beim Nachsichtswerber. Dies gelte insbesondere für Umstände, über die nur der Nachsichtswerber wissen könne, wie zum Beispiel, welche Dispositionen insgesamt getroffen worden wären, wäre eine sich ändernde höchstgerichtliche Rechtsprechung rechtzeitig vorhergesehen worden.

Entgegen ihren Äußerungen hätte die Bw. nämlich durchaus nicht dargelegt, welche alternative Vorgangsweise gewählt worden wäre, hätte man die „drohende“ Vorschreibung von Lohnnebenabgaben beizeiten erkannt. Die bloße Behauptung, man hätte dann eben keinen

Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen und sich dadurch € 11.735,45 erspart, lasse nämlich unberücksichtigt, dass man dabei noch fast € 900.000,00 an Geschäftsführerbezügen selbst eingespart hätte. Allerdings wäre dann auch die Leistung des Geschäftsführers ebenfalls weggefallen. Oder etwa nicht, weil dieser sowieso zu 100% am Erfolg seiner GmbH beteiligt gewesen wäre? Aber dann hätten wiederum die (nicht ausgezahlten) Geschäftsführerbezüge nicht steuermindernd abgesetzt werden können. Hätte man einen anderen Geschäftsführer angestellt, den man ein etwa 1,31% (11.735,45: 892.887,55) geringeres Gehalt ausgezahlt hätte, womit die Lohnnebenkosten dann wieder „herinnen“ gewesen wären? Allein durch diese wenigen angedachten Möglichkeiten werde aufgezeigt, dass die Nachsichtswerberin ihren Mitwirkungspflichten praktisch überhaupt nicht nachgekommen wäre, nicht einmal hinsichtlich des von ihr selbst ins Treffen geführten Arguments des Vertrauensschadens.

Aber auch bei allgemeiner, amtswegiger Betrachtungsweise wäre kein Nachsichtsgrund ersichtlich, da eine sachliche Unbilligkeit nicht vorliege, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen wäre. Die bloße Vorschreibung von Lohnnebenkosten in Höhe von 1,31 % der Gehaltsauszahlung wäre schon von der Größenordnung her nicht als Unbilligkeit anzusehen.

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2009 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie erneut die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat.

In der am 1. Juli 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass ein Vertrauensschaden in genau der Höhe der Lohnnebenabgaben der Jahre 2002 bis 2005 angefallen wäre. Wäre die mit Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004 geänderte VwGH-Rechtsprechung schon vorher bekannt gewesen, wäre eine Umgründung in eine KG erfolgt und eine Zurechnung der Einkünfte an den Geschäftsführer als solche gemäß § 23 EStG, was wiederum zu keiner Lohnnebenabgabenverpflichtung geführt hätte.

Der zugrunde liegende Geschäftsführervertrag wäre entsprechend der damaligen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ganz eindeutig auf das Tragen von Unternehmerisiko ausgelegt gewesen, wobei sich bei Verlusten das Geschäftsführergehalt bis auf Null reduziert hätte. Dies hätte bedeutet, dass der Geschäftsführungsbetrieb bei Vorliegen eigener Aufwendungen in die Verlustzone geraten wäre. Nachdem im Laufe des Jahres 2005 die geänderte Rechtsprechung des VwGH auch in ihrer tieferen Bedeutung ins Bewusstsein gedrungen wäre, wäre im Jahr 2006 die Umgründung in eine KG erfolgt.

Außerdem werde betont, dass das zugrunde liegende VwGH-Erkenntnis vor Inkrafttreten der Verordnung zu § 236 BAO ergangen und durch diese Verordnung § 236 BAO konkretisiert worden wäre, weshalb sich der gegenständliche Fall als Anwendungsfall dieser Verordnung darstelle.

### ***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. Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, zulässig (Abs. 2).*

Die nachsichtsgegenständlichen Abgaben wurden am 1. September 2009 zur Gänze entrichtet, weshalb die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO auf den Berufungsfall sinngemäß Anwendung findet (Abs. 2 leg. cit.).

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 vom 27.3.1996, 92/13/0291) eine mangelnde Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde nicht als Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeworfen werden. 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 die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH vom 28.4.2004, 2001/14/0022).

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

*Gemäß § 3 der auf Basis von § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl II 435/2005 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.*

Blendet man zunächst die Verordnung BGBl II 435/2005 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, 2003/13/0018, und von seiner bestehenden Rechtsprechung abgeht, indem er zur Auffassung gelangte, dass bisher als gleichgestellte Merkmale, wonach von wesentlich beteiligten Gesellschaftern einer GmbH DB- und DZ-pflichtige Einkünfte nach § 22 Z 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, anders zu gewichten sind, gilt die Einhebung der hievon berührten nach Änderung der Judikatur festzusetzenden und der nach der vorangegangenen Rechtsprechung bereits festgesetzter Abgaben nicht als unbillig (VwGH 17.5.1989, 85/13/0201). Im Fall einer geänderten verschärfenden, strengerer, anspruchserhöhend wirkenden Rechtsprechung gilt sodann die Einhebung der Abgabe nicht als unbillig, wie auch im Fall einer neuen anspruchsmindernden Judikatur die Einhebung der nach der früheren Rechtslage festgesetzten Abgaben nicht allein wegen der Änderung der Rechtsprechung als unbillig zu gelten vermag. Dies, weil solche Änderungen Auswirkungen der allgemeinen Rechtslage sind und nicht Unbilligkeiten der Einziehung des Einzelfalles (VwGH 18.2.1991, 91/15/0008).



§ 3 Z 1 der Verordnung BGBl II 435/2005 wird in erster Linie in den Fällen von Bedeutung sein, in denen zwischen der Vornahme der abgabenrelevanten Dispositionen durch den Steuerpflichtigen und der Bescheiderlassung bzw. der Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben eine Rechtsprechungsänderung eingetreten ist. Die Bestimmung muss daher in dem Sinn zu verstehen sein, dass 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 Senates 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 zugrund eliegen. 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).

Der Unabhängige Finanzsenat konnte nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. in seinen Erwägungen zu ihren Gunsten davon ausgehen, dass die vorliegende Konstellation ein Anwendungsfall der zitierten Verordnung ist und die Bw. auf Grund der bis zu der am 10.11.2004, 2003/13/0018, ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Recht auf diese vertraut hat, da eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung nämlich dann erwogen werden kann, wenn zusätzlich zu diesem Faktum für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen, also anspruchsrelevante Dispositionen, von der Bw. gesetzt worden sind. Der steuerliche Vertreter der Bw. bringt hiezu in der Berufung und mündlichen Verhandlung vor, dass ansonsten der Geschäftsführungsvertrag nicht in dieser Weise abgeschlossen und die Bw. in eine KG umgewandelt worden wäre, weshalb der Vertrauensschaden in den sonst nicht angefallenen Lohnnebenkosten bestanden hätte.

Dieses Vorbringen erfüllt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die erforderliche genaue und zweifelsfreie Offenlegung der gesetzten bedeutsamen anspruchsrelevanten Maßnahmen, da von der Bw. damit konkret angegeben wurde, was sie in ihrem Unternehmen in den Jahren 2002 bis 2005 bei Kenntnis der späteren Abgabepflicht für diese Zeiträume unternommen hätte.

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. Worin der Vertrauensschaden bestand, kann vom Unabhängigen Finanzsenat nachvollzogen werden, weil die Bw. bei Kenntnis der geänderten Rechtsprechung anders disponieren hätte können, als den Geschäftsführungsvertrag unter Betonung des Unternehmerrisikos abzuschließen, nämlich nach Umwandlung in eine KG eine Anpassung des Vertrages in Richtung Abkehr vom ständigen Tätigwerden im Sinne der nunmehrigen Rechtsauslegung, was auch tatsächlich nach Erkennen der Bedeutung des zitierten Judikates zeitnah durchgeführt wurde. Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes ist daher sehr wohl seit der Änderung der VwGH-Rechtsprechung im November 2004 eine darauf abgestellte Parteiendisposition erkennbar.

Da aus den dargelegten Gründen eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung vorliegt, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 1. Juli 2010