

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

26.06.2014

**Geschäftszahl**

2011/15/0050

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der S GesmbH in U, vertreten durch die Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KEG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 8020 Graz, Strauchergasse 16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 27. Jänner 2011, Zl. RV/0338-G/10, betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Bei der beschwerdeführenden GmbH erfolgte im Jahr 2001 eine Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 2000. Der Prüfer stellte fest, dass bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag die Bezüge des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Partei (RS, welcher zu 50% an der beschwerdeführenden Partei beteiligt sei), nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien. Arbeitslöhne seien auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Derartige Einkünfte würden dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststehe, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert sei, er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhalte, und ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben treffe. Diese Voraussetzungen seien hier gegeben.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 14. März 2002 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1996 bis 2000 fest.

Die beschwerdeführende Partei erhob gegen diesen Bescheid Berufung und machte geltend, laut Geschäftsführervertrag erhalte der Geschäftsführer für seine Tätigkeit eine Jahrestantieme in Höhe von 50% des steuerlichen Reingewinnes, höchstens 950.000 S und mindestens 700.000 S. Tatsächlich hätten die Geschäftsführerbezüge im Prüfungszeitraum zwischen 700.000 S und 900.000 S geschwankt. Da sohin Unternehmerrisiko gegeben sei, lägen nicht "alle sonstigen" Merkmale eines Dienstverhältnisses vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei ebenso wie die kontinuierliche Entlohnung des Geschäftsführers gegeben. Ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko durch ins Gewicht fallende Ausgabenschwankungen könne ausgeschlossen werden; nach den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers seien in keinem der Prüfungsjahre statt der Pauschalierung (6% bzw. 12%) konkrete Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Im Hinblick auf das zugestandene Mindest-Fixum sei ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko ausgeschlossen.

Die beschwerdeführende Partei beantragte die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 26. September 2006 wurde der Berufung keine Folge gegeben. Begründend wurde - nach Wiedergabe des hg. Erkenntnisses vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - im

Wesentlichen ausgeführt, der Geschäftsführer sei in das Unternehmen der beschwerdeführenden Partei organisatorisch eingegliedert (Auftragsakquirierung, Überwachung der Auftragsdurchführung). Eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinäre Verantwortlichkeit stünden im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit; diese Umstände seien daher hier nicht von entscheidender Bedeutung.

Mit Schriftsatz vom 23. Oktober 2006 ersuchte die beschwerdeführende Partei um Nachsicht des bestehenden Rückstandes (Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag und Aussetzungszinsen) gemäß § 236 BAO. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bis einschließlich 2000 habe keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer bestanden, wenn für diese ein (nicht unbedeutendes) Unternehmerrisiko bestanden habe. Mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/008, auf das sich die belangte Behörde in ihrer Entscheidung gestützt habe, habe der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsprechung in dieser Frage wesentlich verschärft. Der Abgabensanspruch gründe sich somit auf eine geänderte Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof, weshalb im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 um Nachsicht ersucht werde.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 10. Mai 2010 wurde dieser Antrag abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, die Einhebung von Abgaben könne nicht allein wegen einer Änderung der Rechtsprechung als unbillig angesehen werden.

Die beschwerdeführende Partei erhob Berufung gegen diesen Bescheid.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die in Rede stehenden Abgaben seien bis Ende des Jahres 2006 zur Gänze entrichtet worden, weshalb die Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO gemäß Abs. 2 leg. cit. anzuwenden sei. Von der beschwerdeführenden Partei werde ausschließlich sachliche Unbilligkeit geltend gemacht. Den Ausführungen im erstinstanzlichen Bescheid, die Einhebung von Abgaben könne nicht allein wegen einer Änderung der Rechtsprechung als unbillig angesehen werden, sei zuzustimmen. In Fällen, in denen der Verwaltungsgerichtshof von seiner bestehenden Rechtsprechung wie im gegenständlichen Fall durch den verstärkten Senat vom 10. November 2004, 2003/13/0018, abgehe, gelte die Einhebung der hievon berührten, nach Änderung der Judikatur festzusetzenden und der nach der vorangegangenen Rechtsprechung bereits festgesetzten Abgaben nicht als unbillig.

Im Übrigen könne von einer Änderung der Rechtsprechung betreffend Unternehmerwagnis keine Rede sein.

Schließlich könne dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, die an den Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge seien erfolgsabhängig und mit einem deutlichen Unternehmerrisiko verbunden gewesen, nicht gefolgt werden. Auch nach der früheren Judikatur sei in keiner einzigen Entscheidung das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses bejaht worden. Die beschwerdeführende Partei habe den Geschäftsführungsvertrag nur auf Grund ihrer eigenen, unzutreffenden Interpretation der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes in dieser Weise abgeschlossen. Die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3 Z 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 lägen daher nicht vor. Die beschwerdeführende Partei habe überdies nicht konkret dargetan oder glaubhaft gemacht, auf Grund welcher Umstände sie vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen sei.

Nach § 3 der genannten Verordnung sei grundsätzlich nur der Vertrauensschaden nachsichtsfähig; dies sei die Differenz zwischen der gesetzmäßigen Steuerschuld und jener Belastung, die aus dem steuerlichen Verhalten resultiert wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wäre ihm die Unrichtigkeit der betreffenden Rechtsauffassung bekannt gewesen. Im Nachsichtsverfahren treffe die Antragstellerin eine erhöhte Mitwirkungspflicht; sie habe jene Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden könne. Die beschwerdeführende Partei zeige nicht auf, welche Maßnahmen sie gesetzt hätte, wäre ihr die Unrichtigkeit ihrer Rechtsauffassung bekannt gewesen.

Die Einhebung von Aussetzungszinsen sei 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 könne.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG sind (u.a.) an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 Dienstnehmer.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

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 leg. cit. findet diese Bestimmung auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Im Falle eines Ansuchens um Nachsicht hat die Abgabenbehörde zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" entspricht. Verneint sie diese Frage, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, demnach ist der Antrag abzuweisen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2013, 2013/15/0173, mwN). Bejaht sie dagegen eine Unbilligkeit, so erfließt daraus ebensowenig bereits zwingend eine Abgabennachsicht, denn diesfalls hat die Abgabenbehörde im Rahmen einer umfassenden Ermessensabwägung erst zu prüfen, ob die besonderen Umstände des Einzelfalles so schwer wiegen, dass dem Abgabepflichtigen im konkreten Fall der Nachsichtsweg - und gegebenenfalls in welchem Umfang (Vertrauensschaden) - offensteht.

Im Nachsichtsverfahren ist es Sache des Nachsichtswerbers, im Sinne der ihn treffenden Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2013, mwN).

Die in § 236 Abs. 1 BAO bezogene Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein.

Gemäß § 3 Z 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl. II Nr. 435/2005, liegt eine sachliche Unbilligkeit 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.

Hinsichtlich der Tätigkeit des Beschwerdeführers liegt aber eine relevante Änderung der Rechtsprechung nicht vor. Die beschwerdeführende Partei sieht eine Änderung der Rechtsprechung in der Behandlung des Unternehmerwagnisses.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0200). Deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars können ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen, das bei der Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirken kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. September 2001, 2001/13/0115, mwN). Die Tatsache, dass jemand die mit seiner Tätigkeit verbundenen Kosten nicht zu tragen hat, bildet einen gewichtigen Hinweis auf ein Dienstverhältnis (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 1984, 83/15/0114, VwSlg. 5852/F). Ein Geschäftsführer, der für seine Tätigkeit einen fixen Jahresbezug und darüber hinaus eine gewinnabhängige Tantieme erhält und der Anspruch auf Spesenersatz für notwendige Geschäftsreisen hat, trägt kein Unternehmerrisiko (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Juli 2002, 2001/14/0059).

Nach den in den Verwaltungsakten befindlichen Geschäftsführungsverträgen (vom 18. Juni 1997 und vom 7. Juni 1999) erhielt der Geschäftsführer für seine Tätigkeit zwar eine vom Reingewinn der Gesellschaft abhängige Jahrestantieme (zunächst 50%, später 70%). Diese Tantieme war aber jeweils mit

einem Mindestbetrag (zunächst 700.000 S, später 900.000 S) und

einem Höchstbetrag (zunächst 950.000 S, später 1.200.000 S) begrenzt. Für das Jahr 1998 wurde darüber hinaus der Geschäftsführerbezug in einem Nachtrag zum Geschäftsführungsvertrag am 21. Dezember 1998 mit 900.000 S einvernehmlich festgelegt. Nach den Geschäftsführungsverträgen hatte der Geschäftsführer keinerlei Anspruch auf Ersatz von Auslagen, die ihm in Ausübung seiner Geschäftsführungstätigkeit erwachsen (nach dem Vertrag vom 7. Juni 1999: mit Ausnahme der Reisekosten, die in nachgewiesener Höhe zu vergüten waren); er hatte auch für die Sozialversicherung und Versteuerung seiner Bezüge selbst Sorge zu tragen. Mit einem Nachtrag vom 22. Februar 1999 wurde zum Geschäftsführervertrag vom 18. Juni 1997 in "authentischer Interpretation" klargestellt, dass der Geschäftsführer Anspruch auf Abgeltung von Reisekosten (Kilometergelder und Diäten) habe. Als Kosten, die er selbst zu tragen habe, würden Aufwendungen für Fachliteratur, Fortbildung, Beratung usw., soweit es sich um Geschäftsführungsangelegenheiten handle, gelten.

Die Geschäftsführerbezüge betragen - nach einer Aufstellung der beschwerdeführenden Partei - im Jahr 1996: 630.000 S; im Jahr 1997: 710.828 S; im Jahr 1998: 900.000 S; im Jahr 1999:

700.000 S; und im Jahr 2000: 750.000 S.

Die vertragliche Regelung (und deren praktische Handhabung) ergeben sohin das Bild eines zwar schwankenden Jahreseinkommens des Geschäftsführers. Im Hinblick auf die vertraglich festgelegten Mindest- und Höchstbezüge, was wirtschaftlich einem Fixmindestbezug mit Gewinnbeteiligung entspricht, und die

Vereinbarung des Ersatzes der Reisekosten lag aber jedenfalls ein relevantes Unternehmerwagnis des Geschäftsführers nicht vor.

Die Einkünfte des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Partei wären sohin auch nach der früheren Rechtsprechung als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu beurteilen gewesen.

Die Beschwerde erweist sich somit schon deswegen als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Juni 2014