

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamt Innsbruck vom 04.11.2014, 81-392/3737 betreffend Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt/Verfahrensgang

Im Jahr 2014 wurde bei der Beschwerdeführerin (Bf) eine Außenprüfung durchgeführt. Aufgrund der getroffenen Feststellungen wurde unter anderem Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2011 festgesetzt. Diese Festsetzung führte wiederum zur Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages, da der Dienstgeberbeitrag nicht rechtzeitig entrichtet worden war.

Gemäß dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gründeten mehrere Dienstnehmer der Bf eine KG, über welche in der Folge ein Teil der Rufbereitschaften und die während der entsprechenden Zeit durchgeföhrten Patientenversorgungen, welche diese Personen vorgenommen hatten, abgerechnet wurde.

Die Betriebsprüferin erkannte die Abrechnung über die KG nicht an; aufgrund der nach wie vor aufrechten Dienstverträge der KG-Gesellschafter erachtete sie auch die über die KG abgerechneten Leistungen als im Rahmen der Dienstverhältnisse erbracht, weshalb die Bf zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag verpflichtet gewesen sei.

Mit Schriftsatz vom 19.11.2014, eingebracht am 28.11.2014, wurde Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 2011 sowie gegen hier gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheid erhoben. Es wurde vorgebracht, es liege ein Werkvertrag zwischen den Wahlarztordinationen und der KG vor. Die Bf selbst könne daher nie Arbeitgeber sein.

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid unter Hinweis auf den Formalschuldcharakter des Säumniszuschlages ab. Demnach sei für die Säumniszuschlagspflicht nur maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt seien. Weder Rechtskraft des Grundlagenbescheides noch sachliche Richtigkeit der zugrunde liegenden Abgabenfestsetzung seien nötig.

Im Vorlageantrag wurde ins Treffen geführt, die Bf sei der Meinung gewesen, es liege ein Werkvertrag vor bzw. sie sei gar nicht Arbeitgeber. Ein Säumniszuschlag sei nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit vorzuschreiben. Im Fall einer wie hier vorliegenden vertretbaren Rechtsansicht sei kein grobes Verschulden gegeben und daher die Vorschreibung eines Säumniszuschlages nicht gerechtfertigt.

In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung gehe die Behörde nicht auf das grobe Verschulden bzw. den Vorsatz ein.

Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ist, soweit es den hier streitgegenständlichen Säumniszuschlag betrifft, unstrittig; er ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt.

Rechtslage

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Gemäß Abs. 7 sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Grundsätzlich setzt die Verwirkung von Säumniszuschlägen kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus. Der Abgabepflichtige hat jedoch im Fall eines fehlenden groben Verschuldens die Möglichkeit, die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages zu beantragen. Gründe, die im Antragsverfahren gem. § 217 Abs. 7 BAO zur Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung führen würden, können auch im Beschwerdeverfahren gegen den Säumniszuschlagsbescheid geltend gemacht werden.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes:

Nimmt ein zur *Selbstberechnung* verpflichteter Eigenschuldner (zB Arbeitgeber für Dienstgeberbeiträge) oder Abfuhrpflichtiger (zB Arbeitgeber für Lohnsteuer) die Selbstberechnung vor und entrichtet er (zeitgerecht) den selbst berechneten Betrag, so ist für § 217 Abs 7 ausschlaggebend, ob ihn an einer Fehlberechnung (gemeint ist eine zu niedrige Berechnung) ein grobes Verschulden trifft.

Dies wird beispielsweise nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. War die Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendung des § 217 Abs 7 nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (Ritz, BAO⁶, § 217 Tz 48 mwN).

Zu beurteilen ist somit, ob es sich bei der im Vorlageantrag behaupteten Annahme der Bf, es liege ein Werkvertrag zwischen der KG und den Wahlarztordinationen vor und die Bf sei insoweit nicht Arbeitgeber, um eine vertretbare Rechtsansicht handelt.

Das erfolgreiche Stützen der Beschwerde gegen einen Säumniszuschlag auf eine vertretbare Rechtsansicht setzt voraus, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit nur diese eine Rechtsansicht vorliegt und kein Anhaltspunkt dafür besteht, diese Qualifikation auch anzuzweifeln (VwGH 06.04.2016, Ro 2016/16/0007).

Die Bestimmung des § 217 Abs 7 BAO normiert einen Begünstigungstatbestand, wonach auf Antrag des Steuerpflichtigen von der Anlastung eines Säumniszuschlages ganz oder teilweise Abstand zu nehmen ist, wenn ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Ein derartiges Verfahren, das auf die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichtet ist, wird vom Antragsprinzip beherrscht. Dies bedeutet, dass der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Dieser hat also selbst *einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels* das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (z.B. BFG 11.3.2015, RV/5101002/2012; UFS 4.11.2004, RV/0390-L/04; UFS 3.5.2007, RV/0793-L/04; UFS 16.4.2010, RV/0695-L/09; UFS 5.11.2012, RV/0611-L/11; vgl. auch VwGH 25.2.2004, 2003/13/0117 und VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112 zu § 212 BAO).

Zunächst vermag die bloße Aussage oder Feststellung, es habe ein Werkvertrag vorgelegen, für sich allein nicht die Vertretbarkeit der Rechtsansicht der Bf zu begründen, da es nicht auf die gewählte Bezeichnung, wie Dienstvertrag oder Werkvertrag, ankommt, sondern auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 47 Tz 21; Jakom/*Lenneis* EStG, § 47 Rz 5 2. Abs.).

Zur grundsätzlichen Frage des Vorliegens oder Nicht-Vorliegens eines Dienstverhältnisses: Bereits im hier maßgeblichen Jahr 2011 wurde in den Lohnsteuerrichtlinien (Rz 999a) von der Finanzverwaltung zum Thema "Poolschwestern" die Auffassung vertreten, dass in solchen Fällen in der Regel ein Dienstverhältnis vorliegt. Je nachdem, ob die Gestaltung mit einer Arbeitskräfteüberlassung (Gestellung) vergleichbar ist oder ob eine Vermittlungsleistung vorliegt, ist der "Pool" ("Gesteller") oder das Spital als Arbeitgeber anzusehen.

Bei einer Arbeitskräfteüberlassung ist derjenige als Arbeitgeber anzusehen, der die Arbeitnehmer dem Dritten überlässt und sie entlohnt, und nicht jener, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (*Fellner in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 47 Tz 13).

Die KG stellte der Bf Rechnungen für Tätigkeiten, welche Arbeitnehmer der Bf (die Gesellschafter der KG) im Gebäude der Bf für die Wahlarztordinationen ausübten. Die Bf zahlte an die KG. Blendet man also, wie es die Betriebsprüferin unter Hinweis auf § 22 BAO getan hat, die KG aus, liegt die Annahme einer Arbeitskräftegestellung von der Bf an die Wahlarztordinationen nahe.

Zur Funktion der KG: Wäre dieser lediglich Zahlstellenfunktion zuzubilligen, käme es zu einer direkten Zurechnung der Einkünfte an ihre Gesellschafter (*Tanzer*, ÖStZ 2009, 123).

Weiters ist die Rechtsprechung zur Haupt- und Nebentätigkeit von Interesse, wonach ein Steuerpflichtiger grundsätzlich gleichzeitig Arbeitnehmer und freiberuflich Tägter sein kann, wenn diese Tätigkeiten ohne gegenseitige Verbindung selbstständig nebeneinander stehen oder, mit anderen Worten, sich deutlich voneinander abheben (VwGH 05.07.1988, 87/14/0121; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 47 Tz 51 mwN). Die Arbeitnehmer der Bf erbrachten als "Selbständige" den Wahlarztordinationen gegenüber dieselben Leistungen wie im Rahmen ihrer Dienstverhältnisse zur Bf.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Bf nicht von vornherein davon ausgehen konnte, dass die von ihr gewählte Gestaltungsform bei einer abgabenbehördlichen Prüfung keinerlei Fragen aufwerfen würde. Die Bf hat es nichtsdestotrotz unterlassen, die den Umständen nach gebotenen, jedenfalls aber zumutbaren Erkundigungen einzuhören und somit die nötige Sorgfalt außer Acht gelassen (VwGH 20.1.2016, Ro 2014/17/0036 mwN).

Damit liegt keine Vertretbarkeit der Rechtsansicht der Bf iSd oben erwähnten Rechtsprechung (VwGH 06.04.2016, Ro 2016/16/0007) vor. In diesem Fall kann jedoch nicht von jenem lediglich leichten Grad des Verschuldens ausgegangen werden, den die Anwendbarkeit des § 217 Abs. 7 BAO voraussetzt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Verfahren war keine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung zu lösen, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 7. Februar 2019

