



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der J-GmbH, vertreten durch Dr. Mayer GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 1. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 23. Mai 2007 zu StNr. 000/0000, mit dem ein Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 Abs. 7 BAO abgewiesen wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Festsetzung der Säumniszuschläge in Höhe von 51,02 € betreffend Dienstgeberbeitrag 2002 und in Höhe von 77,63 € betreffend Dienstgeberbeitrag 2003 wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin wurde eine Lohnsteuerprüfung betreffend den Zeitraum 2002 bis 2005 durchgeführt. Dabei kam es zu einer Nachverrechnung von Dienstgeberbeiträgen samt Zuschlägen hinsichtlich der Bezüge des wesentlich beteiligten Geschäftsführers in den Jahren 2002 bis 2004.

Jahr	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag (DB)	Zuschlag zum DB
2002	56.684,76	2.550,81	221,07
2003	86.252,62	3.881,37	327,76
2004	6.218,95	279,85	23,63

Dem Prüfbericht ist zu entnehmen, dass – offenkundig im Hinblick auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018 – nur die Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes geprüft und bejaht

wurde, weshalb Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG vorlägen, für die Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen einzubehalten und abzuführen sind.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen, und erließ entsprechende Abgabenbescheide. Weiters wurden Säumniszuschläge in Höhe von 51,02 € betreffend den Dienstgeberbeitrag 2002 und in Höhe von 77,63 € betreffend den Dienstgeberbeitrag 2003 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 26.4.2007 stellte die Berufungswerberin gemäß § 217 Abs. 7 BAO den Antrag, diese Säumniszuschläge nicht festzusetzen. Die Nachforderungen an DB und DZ ergäben sich aufgrund der durchgeföhrten GPLA-Prüfung. Die Rechtsprechung für die Annahme eines Dienstverhältnisses von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern sei in den Jahren 2002 und 2003 noch nicht so eindeutig auf die Eingliederung der andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft definiert gewesen. Die im Geschäftsführervertrag festgehaltenen vertraglichen Vereinbarungen (Rückzahlung GF-Bezug bei Nichterreichen des Betriebsergebnisses) wären zu diesem Zeitpunkt "noch in selbständige Tätigkeit und nicht in Richtung Dienstverhältnis zu verstehen" gewesen. Hinsichtlich der durch die GPLA-Prüfung festgesetzten Nachforderungen an DB und DZ werde die Einbringung eines Rechtsmittels noch in Erwägung gezogen. Die Berufungswerberin treffe kein Verschulden an der Säumnis bei der Abfuhr der selbst zu berechnenden Abgaben. Ein grobes Verschulden unter Zugrundelegung des angeführten Sachverhaltes sei grundsätzlich zu verneinen.

In einer Stellungnahme des BV-Teams vom 22.5.2007 wird zu diesem Antrag ausgeführt, dass sich die Berufungswerberin offenbar auf das (bereits oben erwähnte) Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004 berufe, wonach bereits alleine das Tätigwerden als Geschäftsführer nach außen eine Eingliederung in den Organismus der Firma bewirke und damit auch DB-Pflicht bei den Geschäftsführerbezügen bestehe. Es sei aber darauf hinzuweisen, dass nach der früheren Ansicht der Finanzverwaltung, die grundsätzlich auch in der VwGH-Judikatur Bestätigung finde, die Geschäftsführerbezüge der wesentlich beteiligten Geschäftsführer schon immer DB-pflichtig zu behandeln gewesen wären. Zu untersuchen sei zusätzlich im speziellen ein mögliches Unternehmerwagnis gewesen, das in der Regel nicht gegeben gewesen wäre. Wenn daher im Rahmen einer GPLA-Prüfung nunmehr der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002 und 2003 nachgefordert worden sei, treffe im Hinblick auf die frühere Judikatur die Berufungswerberin sehr wohl ein Verschulden an der Säumnis bei der Abfuhr des nicht entrichteten DB für die Jahre 2002 und 2003. Ein eventuelles Rechtsmittel (gegen die Festsetzung dieser Dienstgeberbeiträge), das bisher nicht eingelangt sei, hätte keine Aussicht auf eine positive Erledigung. Der Säumniszuschlag bestehe daher zu Recht.

Mit Bescheid vom 23.5.2007 wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge vom 26.4.2007 abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt wie in der eben erwähnten Stellungnahme des BV-Teams.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 1.6.2007 Berufung erhoben. Das im angefochtenen Bescheid angesprochene Unternehmerwagnis sei bei der Berufungswerberin für den Geschäftsführer sehr wohl durch die Vereinbarung des Punktes III/1 des Geschäftsführervertrages vom 20.1.1999 gegeben gewesen, die da lautet habe: "Bei keinem oder einem negativen Ergebnis ... sind zu viel ausbezahlte Akontierungen rückzuzahlen". Die GPLA-Prüfung habe diesem Umstand auch Rechnung getragen und in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für 2004 festgestellt:

	EUR
GF-Bezüge für 2004	21.800,00
Rückzahlungen	-15.581,05
Bemessungsgrundlage für 2004	6.218,05

Im Antrag vom 26.4.2007 sei ausdrücklich auf die im Geschäftsführervertrag festgehaltenen vertraglichen Vereinbarungen einer Rückzahlung bei Nichterreichen des Betriebsergebnisses hingewiesen worden. Die Berufungswerberin treffe somit kein Verschulden an der Säumnis bei der Abfuhr der selbst zu berechnenden Abgaben. Da es sich bei der Vorgangsweise des Finanzamtes lediglich um ein Versehen handeln dürfte und bei der Höhe der Beträge auch verwaltungsökonomische Überlegungen zu berücksichtigen seien, werde von einer weiteren Begründung Abstand genommen. Die Säumniszuschläge mögen mit Null festgesetzt werden.

In einer weiteren Stellungnahme des BV-Teams vom 27.6.2007 auch zu dieser Berufung wurde an der bisher geäußerten Rechtsansicht festgehalten. Die Berufungswerberin wäre ohnehin verpflichtet gewesen, und zwar spätestens nach Ergehen des maßgeblichen VwGH-Erkenntnisses vom 10.11.2004, die nicht entrichteten Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2002 und 2003 von sich aus nachzuzahlen.

Daraufhin wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Der Dienstgeberbeitrag ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd

§ 22 Z 2 EStG 1988. Der Dienstgeberbeitrag ist für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten (§ 43 Abs. 1 FLAG).

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird für Zeiträume ab dem Jahr 1999 durch § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert. Hinsichtlich der Fälligkeit des Zuschlages gilt nach dieser Bestimmung § 43 FLAG sinngemäß.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen nicht zu den relevanten Fälligkeitsterminen, sondern erst nach der durchgeföhrten GPLA-Prüfung und damit verspätet entrichtet wurden.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge 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 (§ 217 Abs. 7 BAO).

Bei Selbstberechnungsabgaben ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Berechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. Ein grobes Verschulden wird daher in der Regel etwa dann zu verneinen sein, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde legt (Ritz, BAO³, § 217 Tz 48).

Bis zur Entscheidung eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass (DB- und DZ-pflichtige) Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, 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, dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (Unternehmerwagnis), und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Mit dem Erkenntnis vom 10.11.2004 wurde die bis dahin vertretene Rechtsauffassung dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des

laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dem Vorliegen eines Unternehmerwagnisses kam daher bis zur Entscheidung vom 10.11.2004 entscheidende Bedeutung bei der Beurteilung zu, ob DB- und DZ-pflichtige Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers einer GmbH vorliegen. Die Ansicht der Berufungswerberin, dass bei Vorliegen des Unternehmerwagnisses gerade keine solchen Einkünfte gegeben und daher keine Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen abzuführen gewesen wären, stellt für den im gegenständlichen Fall relevanten Zeitraum betreffend die Jahre 2002 und 2003 nicht nur eine vertretbare Rechtsansicht dar, sondern war herrschende Ansicht und Rechtsprechung.

Der in der Stellungnahme des für GPLA-Prüfungen zuständigen BV-Teams vom 22.5.2007 geäußerten Ansicht, die in die Begründung des angefochtenen Bescheides übernommen wurde, kann in der dort gewählten allgemeinen Form nicht zugestimmt werden. Es trifft zwar zu, dass der Verwaltungsgerichtshof das behauptete Unternehmerrisiko in zahlreichen Fällen verneint hat (vgl. dazu die in den Entscheidungsgründen des Erkenntnisses vom 10.11.2004 unter Punkt 4.3.2 angeführten Fälle). In einer Reihe von Erkenntnissen wurde aber ausdrücklich festgestellt, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführertätigkeit begründen können, das bei der gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirke (vgl. die in den Entscheidungsgründen unter Punkt 4.3.1 angeführten Erkenntnisse). Ferner wurde das Bestehen der Möglichkeit einer zu einem Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers führenden Entlohnungsgestaltung in der Judikatur in weiteren Erkenntnissen ausdrücklich bejaht (Punkt 4.3.3. der Entscheidungsgründe).

Im gegenständlichen Fall betrugen die Geschäftsführerbezüge nach den Prüfungsfeststellungen 56.684,76 € im Jahr 2002, 86.252,62 € im Jahr 2003 und nur mehr 6.218,95 € im Jahr 2004. Damit lagen jedenfalls deutliche Schwankungen des Geschäftsführerhonorars vor. Dass diese Schwankungen auch erfolgsbedingt waren, wurde von der Berufungswerberin ausreichend und unwidersprochen dargelegt. Bei dieser Sachlage kann ihr aber kein Vorwurf gemacht werden, dass sie vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos ausgegangen ist, und damit unter Berücksichtigung der in den hier maßgeblichen Jahren 2002 und 2003 herrschenden Ansicht und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Vorliegen von DB- und DZ-pflichtigen Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG verneint hat. In der unterlassenen Abfuhr der den gegenständlichen Säumniszuschlägen zugrunde liegenden

Selbstberechnungsabgaben kann daher kein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO erblickt werden.

Mit dem Einwand in der Stellungnahme vom 27.6.2007, dass die Berufungswerberin ohnehin verpflichtet gewesen wäre, spätestens nach Ergehen des maßgeblichen VwGH-Erkenntnisses vom 10.11.2004 die nicht entrichteten Dienstgeberbeiträge für die Jahre 2002 und 2003 von sich aus nachzuzahlen, wird übersehen, dass auch damit die Vorschreibung der Säumniszuschläge nicht zu verhindern gewesen wäre, da die Entrichtung der Selbstbemessungsabgaben auch in diesem Fall lange nach deren Fälligkeit erfolgt wäre, und damit die Voraussetzungen des § 217 Abs. 1 BAO vorgelegen wären.

Da im vorliegenden Fall die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO erfüllt sind, und durch diese Norm kein Entscheidungsermessen eingeräumt wird, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. März 2008