



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vertreten durch G & S Steuerberatungs GmbH, 5110 Oberndorf, Uferstraße 18, vom 22. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 16. März 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 sowie Vorschreibung von Säumniszuschlägen für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Säumniszuschläge entfällt.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2002 bis 2005 wurde ua. festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Geschäftsführer bezahlten Vergütungen (237.884,64 Euro für 2002, 255.117,70 Euro für 2003 und 259.073,05 Euro für 2004) nicht in die Beitragsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Auf Grund obiger Feststellungen wurde daraufhin mit Abgabenbescheiden vom 16. März 2007 der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (10.704,81 Euro für 2002, 11.480,30 Euro für 2003 und 11.658,29 Euro für 2004) sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (927,75 Euro für 2002, 969,45 Euro für 2003 und 984,48 Euro für 2004)

nachgefordert und ein Säumniszuschlag vom Dienstgeberbeitrag (214,10 Euro für 2002, 229,61 Euro für 2003 und 233,17 Euro für 2004) vorgeschrieben.

Gegen den Bescheid für das Kalenderjahr 2002 wurde fristgerecht berufen und beantragt, die Prüfung nicht auf das Jahr 2002 auszudehnen.

Dies mit der Begründung, der Prüfungsauftrag, den der Prüfer zu Beginn der Prüfung vorgelegt habe, habe auf den Prüfungszeitraum 2003 - 2005 gelaute. Im Zuge der Prüfung habe der Prüfer den Prüfungszeitraum auf 2002 ausgedehnt. Wie aus der Beilage zum Bericht über die Lohnsteuerprüfung vom 19. Dezember 2002 hervorgehe, habe der Vorprüfer zur DB/DZ-Nachverrechnung betreffend die Geschäftsführervergütungen wie folgt Stellung genommen: *„Auf Grund der erfolgsabhängigen GF-Entlohnung im Zeitraum 04/1998 - 03/1999 sind die Bezüge/Vergütungen der DB/DZ-Pflicht zu unterwerfen. Ab 04/1999 ist die Entlohnung ausschließlich vom wirtschaftlichen Erfolg der GmbH abhängig (lt. GF-Werkvertrag); durch das Unternehmerwagnis sind die GF-Bezüge/Vergütungen nicht mehr in die DB/DZ-Grundlage einzubeziehen.“*

Der Prüfungsbericht trage das Datum 19. Dezember 2002. Er habe also erst einige Tage später der Bw. zugestellt werden können. Die Bw. habe daher davon ausgehen können, dass sich bis zum Dezember 2002 keinerlei Änderungen an der Rechtslage unter Beurteilung der Situation Geschäftsführerbezüge/Vergütungen mehr ergeben würden.

Unter Anwendung des Grundsatzes von „Treu und Glauben“, insbesondere dann, wenn eine Prüfung genau den in Frage stehenden Tatbestand bereits beurteilt habe, habe die Bw. davon ausgehen können, dass keinerlei Nachforderungen für die in Frage stehenden Abgaben für diesen Zeitraum aus diesem Tatbestand mehr erfolgen könnten. Die Bw. fühle sich daher durch die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf 2002 beschwert. Eine Wiederaufnahme für diesen Zeitraum sei nach Ansicht der Bw. nicht gerechtfertigt.

Außerdem fühle sich die Bw. dadurch beschwert, dass für die drei Zeiträume 2002, 2003 und 2004 Säumniszuschläge verhängt worden seien, obwohl sie auf Grundlage des Prüfungsberichtes des Vorprüfers davon ausgehen habe können, dass bis zum Ergehen des Verwaltungsgerichtshofurteils Ende des Jahres 2004 die Bezüge des Geschäftsführers korrekt abgerechnet worden seien.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2007 als unbegründet ab. In der Begründung, in der im Wesentlichen die Erwägungen der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Februar 2005, RV/0472-W/03, Eingang fanden, wurde zusammengefasst ausgeführt, dass sich die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen für die Einbeziehung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht geändert hätten, die Bw. keine nachteiligere Rechtsanwendung

auf Grund des Entscheidungszeitpunktes tragen müsse und ein Verstoß gegen die Rechtsordnung, gegen den Gleichheitsgrundsatz oder gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nicht vorliege.

In dem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 26. April 2007, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die Bw. begründend aus (auszugsweise): Ab dem April 1999 sei die Entlohnung des Geschäftsführers ausschließlich vom wirtschaftlichen Erfolg der GmbH abhängig erfolgt (Geschäftsführerwerkvertrag). Dieser Geschäftsführerwerkvertrag habe den Vorprüfer auch veranlasst, in seinem Lohnsteueraußenprüfungsbericht (Beilage zum Bericht betreffend die Lohnsteuerprüfung vom 19. Dezember 2002) genau zu der in der Berufungsvorentscheidung behandelten Problematik für dieselbe Steuerpflichtige die bereits in der Berufung zitierte Erklärung abzugeben. Da sich sowohl in Gesetzgebung als auch in der Rechtsprechung bis 2. Dezember 2004 nichts geändert habe (VfGH 2.12.2004, G 95/04), habe die Bw. zumindest für das Jahr 2002 gemäß dem Grundsatz von „Treu und Glauben“ damit rechnen können, dass sie ihre Abgaben korrekt abgeführt habe.

Nach Ansicht der Bw. sei aber auch seit dem Zeitpunkt der Prüfung (19. Dezember 2002) und dem Judikat des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004 ebenfalls der Grundsatz von „Treu und Glauben“ anzuwenden. Die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes auf 2002 sei daher auf keinen Fall gerechtfertigt.

Nach Ansicht der Bw. sei es auch legitim, den Grundsatz von „Treu und Glauben“ bis zum Ergehen des Verfassungsgerichtshoferkennnisses vom 2. Dezember 2004 fortzuführen. Ab diesem Zeitpunkt (1. Jänner 2005) sei die Abfuhr von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ohnedies erfolgt. Wenn eine Behörde in einem Prüfungsbericht die Behandlung von Abgaben der Steuerpflichtigen ausdrücklich bestätige, brauche diese nicht damit zu rechnen, dass es - solange sich die Rechtsprechung bzw. das Gesetz nicht ändere - zu einer Nachverrechnung von Abgaben komme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1. Jänner 1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG 1967 bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2

ESTG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (siehe auch VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067).

Im vorliegenden Fall hat der Gesellschafter-Geschäftsführer laut Firmenbuch die Berufungswerberin seit 2. April 1998 selbständig vertreten. An dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. besteht daher nach Maßgabe des im genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004 und vieler Folgeerkenntnisse dargelegten Verständnisses von diesem Kriterium sachbezogen kein Zweifel.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Kriterien, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos, nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068; 23.9.2005, 2005/15/0110; 15.11.2005, 2001/14/0118; 26.1.2006, 2005/15/0152 und vom 29.3.2006, 2001/14/0182).

Zusammengefasst weist somit die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - im Prüfungszeitraum die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die sich gemäß dem oben genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004 ergebende Einbeziehung der Bezüge der Gesellschafter in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienausgleichsfonds auch für das Kalenderjahr 2002 durchzuführen ist. Unter Bezugnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben vermeint die Bw. in ihrem

Vorlageantrag, dass die Bezüge im gegenständlichen Fall erst nach der Veröffentlichung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 2. Dezember 2004, G 95/04, als dem Dienstgeberbeitrag unterliegend zu behandeln seien. Sie stützt sich dabei auf den Bericht des Finanzamtes Braunau vom 19. Dezember 2002 über das Ergebnis einer über den Prüfungszeitraum 01/1998 bis 12/2001 durchgeführten Lohnsteuerprüfung. In einer Beilage dazu heißt es, dass ab 04/1999 die Entlohnung ausschließlich vom wirtschaftlichen Erfolg der GmbH abhängig sei (lt. GF-Werkvertrag); durch das Unternehmerwagnis seien die GF-Bezüge/Vergütungen nicht mehr in die DB/DZ-Grundlage einzubeziehen.

Die Bw. vermag mit ihrem Berufungsvorbringen aus folgenden Gründen nicht durchzudringen:

Die mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz am 26. Juni 2002 in Kraft getretene Bestimmung des § 117 BAO verbot, eine spätere Rechtsauslegung zum Nachteil der betroffenen Partei zu berücksichtigen. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04, diese Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben und bestimmte in seinem Spruch gemäß Art. 140 Abs. 7 BVG, dass diese Bestimmung nicht mehr anwendbar ist. Er führte begründend aus, dass eine gleichmäßige, dem Legalitätsprinzip entsprechende Rechtsanwendung nur dann gewährleistet scheint, wenn die Vorschrift auch in offenen Fällen nicht mehr anwendbar ist. Damit scheidet auch im vorliegenden Berufungsverfahren eine Anwendung dieser Bestimmung aus.

Der Grundsatz von Treu und Glauben besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben, vielmehr ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH 22.4.1991, 90/15/0007; 2.8.2000, 97/13/0196, 0197, 0198).

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2007, in der im Wesentlichen die Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates in seiner Berufungsentscheidung vom 17. Februar 2005, GZ. RV/0472-W/03, übernommen wurden, wird dargelegt, dass die Abgabenbehörde ihre Rechtsauslegung der anzuwendenden Bestimmungen nicht geändert

habe, sondern lediglich in Orientierung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur näher konkretisiert und im Hinblick auf verschiedene Sachverhaltskomponenten weiter differenziert habe.

In der genannten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Februar 2005 wird zum Ausdruck gebracht, dass sich die Rechtsauslegung, die sich im Zuge der Judikatur vor dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, herausgebildet hatte, nicht grundlegend von jener unterscheidet, die der Verwaltungsgerichtshof in diesem angeführten Erkenntnis vertreten hatte, sodass nicht von einer Änderung der Rechtsauslegung, sondern von einer weiteren Klarstellung der diesbezüglichen Rechtslage oder der Rechtsauslegung auszugehen ist.

Entsprechend den obigen Ausführungen bewirkt die Orientierung der Behörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Dies muss im gleichen Sinne gelten, wenn der Verwaltungsgerichtshof eine Rechtsauslegung durch weitere Erkenntnisse konkretisiert.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nur das Vertrauen des Abgabepflichtigen, soweit er auf Grund einer formellen Auskunftserteilung im Sinne des Gesetzes durch die zuständige Behörde mit einer entsprechenden Aufforderung Dispositionen getroffen hätte. Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung stellen keine solche die Abgabenbehörde bindende Auskünfte dar, weil es nicht Inhalt eines Prüfungsauftrages ist, Hinweise für ein künftiges Verhalten zu geben. Es besteht auch keine Bindung an eine in der Vergangenheit im Zuge von Lohnsteuerprüfungen geübte Verwaltungspraxis, sodass die Abgabenbehörde auch von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abgehen kann (siehe VwGH 14.2.2000, 95/15/0028).

Auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) kann der Grundsatz von Treu und Glauben im Übrigen nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188). Bei Beantwortung der Frage, ob eine Pflicht zur Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag besteht, ist der Behörde nach den Bestimmungen des FLAG 1967 aber kein Vollzugsspielraum eingeräumt.

Auch nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates lassen weder das Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, noch die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen eine Einschränkung der Anwendbarkeit dieser Rechtssprechung zur Dienstgeberbeitragspflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern auf Zeiträume erkennen, die nach dem Ergehen des Erkenntnisses liegen. Eine Berufung auf Treu und Glauben vermag die Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in die Beitragsgrundlage des

Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2002 bis 2004 nicht zu verhindern (UFS 29.12.2006, RV/0127-K/06).

Der Berufung war daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), 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 nicht zu den relevanten Fälligkeitsterminen, sondern erst nach der durchgeführten Lohnsteuerprüfung 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).

Da Berufungserledigungen grundsätzlich auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Erlassung Bedacht zu nehmen haben, ist ein im Zuge einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellter Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO bei der Entscheidung über die Berufung zu berücksichtigen. Der Antrag kann somit auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen. Für die Beurteilung von Anbringen kommt es dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 85 Tz 1) nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes. Ist aus dem Vorbringen des Berufungswerbers zu erschließen, dass ihn seiner Ansicht nach aus den von ihm ins Treffen geführten Gründen an der Säumnis kein (grobes) Verschulden treffe, ist in der Berufungsentscheidung das Vorliegen der Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO zu prüfen (z.B. UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04 mwN). Dies trifft im gegenständlichen Fall zu.

Bei Selbstberechungsabgaben 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 die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde legt (Ritz, BAO³, § 217 Tz 48).

Nach der vorliegenden Sachlage kann der Bw. kein Vorwurf gemacht werden, dass sie - auch vor dem Hintergrund der Feststellungen im Bericht vom 19. Dezember 2002 über das

Ergebnis der Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 01/1998 bis 12/2001 - vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos ausgegangen ist, und damit unter Berücksichtigung der in den hier maßgeblichen Jahren 2002 bis 2004 herrschenden Ansicht und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Vorliegen von DB- und DZ-pflichtigen Einkünfte 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 (siehe auch UFS 18.3.2008, RV/0784-L/07).

Da im vorliegenden Fall die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO erfüllt sind, und durch diese Norm kein Entscheidungsermessen eingeräumt wird, hat die Festsetzung der Säumniszuschläge für die Zeiträume 2002, 2003 und 2004 zu unterbleiben.

Aus den dargelegten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. September 2008