

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, den Richter R2 und die weiteren Senatsmitglieder L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch PWC PricewaterhouseCoopers WP u StB GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, über die Beschwerden vom 1. August 2014 und 10. August 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Juli 2014 und 11. Juli 2016 betreffend Säumniszuschlag gemäß § 217 BAO nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Dezember 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Juli 2014 setzte die Abgabenbehörde von der Lohnsteuer 01/2014 in Höhe von € 11.583,69, Lohnsteuer 02/2014 in Höhe von € 11.276,68 und Lohnsteuer 03/2014 in Höhe von € 8.275,71 erste Säumniszuschläge in Höhe von € 231,67, € 225,53 und € 165,51 fest, weil die Abgabenschuldigkeiten nicht bis 17. Februar 2014, 17. März 2014 und 15. April 2014 entrichtet wurden.

Mit der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 1. August 2014 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen für Lohnsteuer 01/2014, Lohnsteuer 02/2014 und Lohnsteuer 03/2014.

Zur Begründung führte die Bf aus, dass die entsprechende Lohnsteuer von G-AG für entsendete Mitarbeiter mittels freiwilligem Lohnsteuerabzug abgeführt worden sei. Diese Vorgehensweise entspreche dem BMF-Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 zum wirtschaftlichen Arbeitgeber bei Arbeitskräfteüberlassungen. Da die Lohnsteuerabfuhr auf freiwilliger Basis durchgeführt worden sei, ersuche sie dementsprechend um Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen und Nicht-Festsetzung der Säumniszuschläge iHv € 622,71.

Die Abgabenbehörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. November 2014 als unbegründet ab.

Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

„Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gem. § 217 Abs. 1-5 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.“

Im gegenständlichen Fall waren die Lohnsteuern 01-3/2014 bereits am 17.2.2014, 17.3.2014 und 15.4.2014 fällig, entrichtet wurden diese Lohnsteuern jedoch erst am 13.5.2014, also verspätet.

Der von Ihnen zitierte Erlass fußt auf dem Erkenntnis des VwGH v. 22.5.2013, 2009/13/0031, wonach die Option für einen (freiwilligen) Lohnsteuerabzug (LStRl. 2002 RZ 927) zwangsläufig die Einbehaltungs- und Abfuhrverpflichtung der §§ 78 + 79 EStG 1988 bewirkt.

Die Option für den (freiwilligen) Lohnsteuereinbehalt kann somit nicht zu einem Willkürakt für den Entrichtungszeitpunkt werden, d.h., die in Rede stehenden Abgaben sind jedenfalls spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Da jedoch die o. a. Abgabenschuldigkeiten verspätet entrichtet wurden, bestehen die Bescheide vom 9.7.2014 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen lt. d.o. Gesetzesbestimmung zu Recht.

Mit Vorlageantrag vom 19. Jänner 2015 stellte die Bf gemäß § 264 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend stellte die Bf die Anträge auf Entscheidung der Beschwerde durch den gesamten Senat (§ 272 Abs. 1 Z 1 BAO), auf mündliche Verhandlung der gegenständlichen Beschwerde (§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO) und auf Ausschluss der Öffentlichkeit für die Dauer der gesamten mündlichen Verhandlung (§ 275 Abs. 3 Z 1 BAO).

Außerdem rege die Bf einen Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits gemäß § 269 Abs. 3 BAO an.

Die Lösung der hier zu beurteilenden Rechtsfrage sei für die Praxis von großer Bedeutung und gehe über den Einzelfall hinaus. Auch von der Finanzverwaltung sei gegenüber der steuerlichen Vertreterin der Bf ein Bedarf nach Klärung durch die Rechtsprechung informell bestätigt worden, die derzeit noch nicht vorliege.

Im Rahmen einer Konzernentsendung seien seit 1. Jänner 2014 zwei Mitarbeiter der Gesellschaft bis auf weiteres der Tochtergesellschaft, der G-GmbH (Österreich), überlassen worden. Gemäß Art 15 DBA Deutschland/Österreich bzw gemäß Art 16 DBA Deutschland/Österreich komme Österreich das Besteuerungsrecht für die durch die entsendeten Mitarbeiter ausgeübte unselbständige Tätigkeit zu.

Ohne hierzu gesetzlich verpflichtet zu sein, habe die Bf sich entschlossen, entsprechend RZ 927 LStR 2002 die Einkommensteuer für die entsendeten Mitarbeiter im Abzugsweg

einzu behalten und abzuführen (freiwilliger Lohnsteuerabzug). Die Vorgehensweise entspreche dem BMF-Erlass BMF-010221/0362-VI/8/2014 zum wirtschaftlichen Arbeitgeber bei Arbeitskräfteüberlassungen.

Im Rahmen der korrekten Periodenzurechnung habe die steuerliche Vertreterin die auf jeden Monat ab Jänner 2014 entfallende Einkommensteuer monatsweise zugeordnet (periodenrichtig) abgeführt. Die auf die Monate Jänner, Februar, März und April entfallende Einkommensteuer sei am 13. Mai 2014 entrichtet worden.

Die bekämpften Bescheide seien erlassen worden, weil die Lohnsteuer 1-3/2014 bereits am 17. Februar 2014, 17. März 2014 und 15. April 2014 fällig gewesen wären. Die Entrichtung zum 13. Mai 2014 sei demnach verspätet.

Die Beschwerde richte sich gegen die zu Unrecht erfolgte Festsetzung der Säumniszuschläge mangels Fälligkeit von Abgabenschulden; dies infolge des Fehlens einer gesetzlichen Verpflichtung zur Einbehaltung und Entrichtung von Lohnsteuern im konkreten Fall.

Gemäß § 47 EStG werde die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) des Arbeitgebers bestehe.

Ein Lohnsteuerabzug sei nur dann vorzunehmen, wenn eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 Abs. 1 EStG 1988 vorliege (vgl LStR 2002 Rz 1205). Liege keine inländische Betriebsstätte vor, sei grundsätzlich kein Lohnsteuerabzug möglich.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien diesfalls im Veranlagungsweg zu erfassen (*Lenneis* in Jakom EStG, § 81 Rz 5). Dies gelte insbesondere im Fall der Personalentsendung, sofern diese nicht über eine bloße Duldungsleistung hinausgehe.

Laut Rz 927 der LStR 2002 hat die Finanzverwaltung keine Bedenken, wenn ein befugter Vertreter im Inland die Lohnkonten für den ausländischen Arbeitgeber führt, die Einkommensteuer im Abzugsweg einbehält und an das Betriebsstättenfinanzamt des befugten Vertreters auf das Abgabenkonto des ausländischen Arbeitgebers abführt sowie einen Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 ausstellt (siehe auch EStR 2000 Rz 7509).

Wird von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht, sind unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer eines ausländischen Arbeitgebers ohne inländische Betriebsstätte mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu veranlagen.

Die Möglichkeit der freiwilligen Abfuhr von Einkommensteuer ist im Gesetz nicht geregelt. Auch die DBA-Entlastungsverordnung regelt eine derartige freiwillige Einbehaltung der Einkommensteuer bei Konzernentsendungen nicht. Die DBA-Entlastungsverordnung sieht zwar in § 5 Abs.3 vor, dass bei Wahrnehmung der Arbeitgeberpflichten im Sinne der §§ 76, 78, 79 80, 82, 84 und 87 EStG durch den inländischen Gestellungsnehmer (Beschäftiger) ein Freistellungsbescheid durch das ausländische Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen auf Basis eines DBA beantragt werden kann und somit eine Entlastung an der Quelle für die sonst einzubehaltende

Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 5 EStG zusteht. Diese Bedingung findet allerdings bei konzerninterner Personalüberlassung keine Anwendung; diesbezüglich ist nämlich gemäß § 5 Abs. 3 Z 4 DBA-EVO die Entlastung an der Quelle auch ohne die Erfüllung der genannten Arbeitgeberverpflichtungen möglich.

Es besteht daher keine Rechtsgrundlage – weder im Gesetz noch in der Verordnung – dafür, dass wir Lohnsteuerbeträge zu den jeweiligen (den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden) Fälligkeitsterminen schulden würden. Auch das von der Behörde zitierte VwGH-Erkenntnis vom 22.5..2013, 2009/13/0031, sagt nichts über eine allfällige Verpflichtung zur Abfuhr von Lohnsteuer für entsendete Konzernmitarbeiter. Der von der belangten Behörde ins Treffen geführte Erlass des BMF vom 12.6.2014 (BMF-010221/0362-VI/8/2014) kann die notwendige rechtliche Grundlage jedenfalls nicht ersetzen. Die Säumniszuschläge sind daher rechtswidrig festgesetzt.

Mit Bescheid vom 11. Juli 2016 setzte die Abgabenbehörde von der Lohnsteuer 04/2015 in Höhe von € 8.370,15 einen ersten Säumniszuschlag mit 2 %, das sind € 167,40, fest, weil die Abgabenschuldigkeit nicht bis 15.05.2015 entrichtet wurde.

Mit Beschwerde vom 10. August 2016 er hob die Bf aus den bereits dargelegten Gründen das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte Aufhebung des Bescheides und Nicht-Festsetzung des Säumniszuschlages iHv insgesamt EUR 167,40.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. September 2016 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 17. Oktober 2016 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde vom 10.08.2016 durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag).

Zusätzlich beantragte die Bf die Entscheidung der Beschwerde durch den gesamten Senat (§ 272 Abs. 2 Z1 BAO), die mündliche Verhandlung der gegenständlichen Beschwerde (§ 274 Abs. 1Z1 lit b BAO) und Ausschluss der Öffentlichkeit für die Dauer der gesamten mündlichen Verhandlung (§ 275 Abs. 3 Z1 BAO).

In der Beschwerdeverhandlung wird ergänzend ausgeführt, dass es für den freiwilligen Lohnsteuerabzug keine gesetzliche Fälligkeit gebe und daher eine Entrichtungsverpflichtung in den gegenständlichen Fällen nicht eingetreten sei. Es gehe hier um eine häufig in der Praxis auftretende Problematik, die einer rechtlichen Beurteilung durch einen Senat des BFG habe zugeführt werden sollen.

§ 79 EStG beziehe sich ausschließlich auf Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten gewesen wäre und nicht auf eine freiwillig eingehaltene Lohnsteuer.

Die Vertreterin habe für sämtliche nach Österreich überlassene Dienstnehmer dieses Arbeitgebers die Lohnverrechnung durchgeführt, die lohnabhängigen Abgaben berechnet und Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt. Wie dies bei Arbeitskräfteüberlassungen üblich sei, sei die Lohnverrechnung erst etwas zeitlich verzögert im April 2014 eingeführt worden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

*Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.*

*Gemäß § 79 Abs. 1 erster Satz EStG hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonates in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen .*

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Pflicht zur Entrichtung des Säumniszuschlages nur den Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld voraus (VwGH 23.3.2001, 2000/16/0080).

Vom Abgabenanspruch zu unterscheiden ist der Abgabenzahlungsanspruch; das ist die Verpflichtung, einen Abgabenbetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich aus einer bescheidmäßigen Festsetzung (§ 198) oder (bei Selbstbemessungsabgaben) auf Grund des Abgabengesetzes selbst bzw aus der Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen.

Diese formelle Abgabenzahlungsschuld wurde von der Bf als Lohnsteuer 01/2014 in Höhe von € 11.583,69, Lohnsteuer 02/2014 in Höhe von € 11.276,68, Lohnsteuer 03/2014 in Höhe von € 8.275,71 und Lohnsteuer 04/2015 in Höhe von € 8.370,15 selbst bemessen, einbehalten, dem Finanzamt gemeldet und abgeführt.

Auch wenn der Lohnsteuerabzug freiwillig durchgeführt wurde, handelt es sich unbestritten um vom Arbeitslohn einbehaltene Lohnsteuerbeträge, deren Fälligkeit entgegen der Meinung der Bf aufgrund der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelung des § 79 EStG am 17. Februar 2014, 17. März 2014, 15. April 2014 und 15. Mai 2015 eintrat.

Das Vorbringen der Bf bezüglich der mangelnden Rechtsgrundlage für den freiwilligen Abfuhr von Einkommensteuer übersieht somit, dass für die Verwirkung eines Säumniszuschlages lediglich die formelle Abgabenzahlungsschuld maßgeblich ist und nicht der davon zu unterscheidende Einkommensteueranspruch des entsendeten Konzernmitarbeiters. Diese Verpflichtung ergab sich aus der Selbstbemessung durch den Abgabepflichtigen.

§ 79 EStG gilt auch, wenn ein befugter Vertreter im Inland die Lohnkonten für den ausländischen Arbeitgeber, der keine Betriebsstätte im Inland hat, führt, die Einkommensteuer im Abzugsweg einbehält und an das Betriebsstättenfinanzamt des befugten Vertreters auf das Abgabenkonto des ausländischen Arbeitgebers abführt ( vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 79 Anm 5; LStR 2002 Rz 927 und 1201 ).

Zum Antrag auf Abhaltung eines Erörterungstermins gemäß § 269 Abs. 3 BAO ist zu bemerken, dass ein Rechtsanspruch einer Partei auf Durchführung einer solchen Erörterung nicht besteht (VwGH 22.2.2007, 2005/14/0111). § 269 Abs 3 BAO ist keine Rechtsgrundlage für rechtsverbindliche Zusagen (zB des Finanzamtes), für Verzichte des

Abgabengläubigers auf Abgabenansprüche oder für öffentlichrechtliche Verträge (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 269 Tz 15). Daraus ergibt sich, dass eine wirkliche Verfahrensbeschleunigung durch die Schaffung des Erörterungstermins nicht bewirkt wurde (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 269, 749). Vielmehr erscheint durch diesen zusätzlichen Termin eine Verzögerung des Verfahrens als wahrscheinlich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 15. Dezember 2016