



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Khüny-Bliem Steuerberatungsgesellschaft KG, 6020 Innsbruck, Adamgasse 16, vom 1. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. September 2009 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aufgrund der Ergebnisse einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben nahm das Finanzamt die Berufungswerberin (Bw.) mit Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 vom 9. 9. 2009 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer für das Jahr 2006 in Höhe von 10.565,61 € in Anspruch. Mit weiterem Bescheid vom gleichen Tag wurde von dieser Nachforderung ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 211,31 € festgesetzt.

In der gegen den Säumniszuschlagsbescheid gerichteten Berufung vom 1. 10. 2009 wurde beantragt, den Säumniszuschlag zu stornieren bzw. in Höhe von Null festzusetzen. Ausgeführt wurde, dass die aufgrund einer GPLA-Prüfung vorgeschriebene Lohnsteuer „fast gleichmäßig“ alle Kalendermonate des Jahres 2006 betreffe. Würde die gesamte Nachforderung durch die Anzahl der Monate dividiert, ergäbe sich eine Nachforderung von zirka 880 € pro Monat und damit kein Säumniszuschlag. Der Berufung war eine Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. 8. 2009 angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. 10. 2009 gab das Finanzamt der Berufung im Wesentlichen mit der Begründung keine Folge, dass die im § 217 Abs. 10 erster Satz BAO normierte Bagatellgrenze für Säumniszuschläge (50 €) nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung für Selbstbemessungsabgaben mit der Maßgabe gelte, dass für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben die Summe der Säumniszuschläge maßgebend sei.

Im Vorlageantrag vom 9. 11. 2009 wurde das Berufungsbegehren wiederholt. Weiters wurde beantragt, für jeden Kalendermonat des Jahres 2006 einen eigenen Haftungsbescheid zu erlassen. Zudem wurde für den Eventualfall ein Antrag auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages nach § 217 Abs. 7 BAO gestellt. Ausgeführt wurde, die auf „Pauschalvereinbarungen“ beruhende Lohnsteuernachforderung habe gleichmäßig alle Monate des Jahres 2006 betroffen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen habe das Finanzamt aber nicht zwölf getrennte, sondern nur einen einzigen Haftungsbescheid erlassen. Da es sich um eine pauschale Lohnsteuernachforderung handle, sei eine monatsweise Aufteilung wohl „schwer möglich“. Wäre die Haftung dennoch getrennt nach Kalendermonaten gelten gemacht worden, wäre im Hinblick auf die für Säumniszuschläge bestehende Bagatellgrenze kein Säumniszuschlag angefallen. Die Bw. treffe kein grobes Verschulden an der unrichtigen Selbstberechnung der Lohnsteuer, weil sie von einer vertretbaren Rechtsansicht ausgegangen sei und die Lohnsteuer stets zeitgerecht entrichtet habe. Wäre die Rechtsansicht der Bw. unvertretbar gewesen, hätte das Prüfungsorgan exakt feststellen müssen, für welche Dienstnehmer wie viel an Lohnsteuer nachzufordern sei. Tatsächlich sei aber nur eine pauschale Nachverrechnung der Lohnsteuer erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 Prozent des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Unstrittig ist die Nichtentrichtung der mit dem Säumniszuschlag belasteten Lohnsteuer zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen.

Die Berufung wird zunächst auf § 217 Abs. 10 BAO gestützt. Der erste Satz dieser Bestimmung normiert eine Bagatellgrenze, der zufolge Säumniszuschläge, die im Einzelfall den Betrag von 50 € nicht erreichen, nicht festzusetzen sind. Der zweite Satz enthält eine Sonderregelung für Säumniszuschläge, die Selbstbemessungsabgaben betreffen. Danach gilt die Bagatellgrenze für Selbstbemessungsabgaben mit der Maßgabe, dass die Summe der Säum-

niszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgaben- oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Im Streitfall hat sich die Selbstberechnung der Lohnsteuer für sämtliche Lohnzahlungszeiträume des Jahres 2006 als nicht richtig erwiesen. Das Finanzamt hat die Arbeitgeberhaftung für die gesamte Lohnsteuer gemäß § 201 Abs. 4 iVm. § 202 Abs. 1 BAO mit einem Bescheid geltend gemacht. Durch die Zusammenfassung der Lohnsteuernachforderung in einem Betrag wurde die Freigrenze des § 217 Abs. 10 BAO überschritten. Entgegen der Ansicht der Bw. bietet diese Bestimmung keine Handhabe für eine monatsweise Aufteilung des Säumniszuschlages, um solcherart zu jeweils unter der Bagatellgrenze von 50 € gelegenen anteiligen Säumniszuschlägen zu gelangen. Vielmehr wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend darauf hingewiesen, dass der Gesamtbetrag der Lohnsteuernachforderung die Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag bildet.

Auch in den Fällen des § 202 BAO liegt die Geltendmachung der Haftung im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 202 Tz 5) Aufgrund der sinngemäßen Geltung des § 201 Abs. 4 BAO umfasst dieses Ermessen auch die Entscheidung, ob Lohnsteuerbeträge desselben Kalenderjahres in einem Haftungsbescheid zusammengefasst werden oder nicht. Dabei werden verwaltungsökonomische Überlegungen vielfach für eine Zusammenfassung sprechen, während Billigkeitsüberlegungen im Zusammenhang mit der Bagatellgrenze des § 217 Abs. 10 BAO dagegen sprechen könnten (vgl. Ritz, BAO³, § 201, Tz 46).

Aus dieser Rechtslage ist aber für die Bw. nichts zu gewinnen, weil im Verfahren betreffend die Festsetzung eines Säumniszuschlages nicht zu prüfen ist, ob bei der Entscheidung über eine zusammengefasste Haftungsinanspruchnahme das Ermessen gesetzeskonform (§ 20 BAO) ausgeübt wurde. Vielmehr hat sich die Berufungsbehörde im Säumniszuschlagsverfahren auf die Beurteilung zu beschränken, ob die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen für eine Anlastung des Säumniszuschlages vorliegen. Trifft dies – wie im Streitfall – zu, ist ein Säumniszuschlag zwingend vorzuschreiben (vgl. VwGH 11.11.1988, 87/16/0138; VwGH 30.5.1995, 95/13/0130).

Mit dem Spruch des Säumniszuschlagsbescheides wurde ein Säumniszuschlag hinsichtlich jener Lohnsteuer festgesetzt, für deren Einbehaltung und Abfuhr die Bw. als Arbeitgeberin haftet. Damit wurde die Sache des konkreten Verfahrens und insoweit auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Berufungsverfahren festgelegt (§ 289 Abs. 2 BAO). Dies bedeutet, dass der Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Entscheidung darüber verwehrt ist, ob allenfalls für jeden Lohnzahlungszeitraum des Jahres 2006

ein gesonderter Haftungsbescheid zu erlassen gewesen wäre. Diese Angelegenheit war nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides.

Das im § 217 Abs. 7 BAO vorgesehene Antragsrecht auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen setzt voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft. Dazu wurde im Vorlageantrag ausgeführt, die Bw. treffe kein grobes Verschulden, weil der Selbstberechnung der Lohnsteuer eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde gelegt worden sei.

Wie dem Prüfungsbericht vom 9. 9. 2009 in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. 8. 2009 zu entnehmen ist, resultiert die dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Lohnsteuernachforderung daraus, dass

- a) ein Sachbezug für die Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges angesetzt wurde, weil im Prüfungszeitraum keine bzw. zu niedrige Sachbezüge berechnet worden waren,
- b) Tagesgelder im Sinn des § 26 Z 4 EStG der Besteuerung unterzogen wurden, weil keine diesbezüglichen Aufzeichnungen vorlagen,
- c) Kilometergelder nicht steuerfrei belassen wurden, weil Fahrtenbücher mangelhaft geführt worden waren,
- d) Diäten im Zusammenhang mit Zustelldiensten der Lohnsteuer unterworfen wurden.

Grobes Verschulden im Sinn des § 217 Abs. 7 BAO fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt. Eine lediglich leichte Fahrlässigkeit liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Dazu wird in der Literatur vertreten, dass ein grobes Verschulden an der Selbstberechnung etwa dann zu verneinen ist, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung die Rechtsprechung von Höchstgerichten, eine Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes, eine Erlassmeinung des BMF oder eine Rechtsauskunft eines Wirtschaftstreuhänders zugrunde legt (vgl. Ritz, a. a. O., § 217, Tz 44).

Bei einem Begünstigungstatbestand trifft denjenigen, der eine solche Begünstigung in Anspruch nehmen will, eine erhöhte Behauptungs- und Beweislast. Der Begünstigungswerber hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1274, mwN).

Mit dem allgemein gehaltenen Vorbringen im Vorlageantrag, die Bw. sei bei der Lohnsteuerberechnung „von einer vertretbaren Rechtsansicht ausgegangen“, hat die Bw. der ihr obliegenden Konkretisierungspflicht nicht entsprochen, weil mit den diesbezüglichen Ausführungen kein nachvollziehbarer und insoweit einer Beweisführung erst zugänglicher Sachverhalt zum

Ausdruck gebracht wurde. Dazu sind diese Ausführungen, die sich in Wahrheit in einer bloßen Rechtsfolgebehauptung erschöpfen, zu wenig konkretisiert.

Der Hinweis im Vorlageantrag, die dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Lohnsteuernachforderung sei pauschal ermittelt worden, ist ebenfalls nicht geeignet, ein fehlendes grobes Verschulden an der Fehlberechnung der Lohnsteuer aufzuzeigen. Gemäß § 86 Abs. 2 EStG 1988 kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen, wenn die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden wäre. Warum aus dieser Bestimmung folgen sollte, die Bw. habe der Fehlberechnung der Lohnsteuer vertretbare Rechtsansichten zugrunde gelegt, ist nicht nachvollziehbar. Somit bleibt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Annahme berechtigt, dass die Selbstberechnung der Lohnsteuer nicht mit der erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt vorgenommen wurde und deshalb ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden vorliegt.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung abzuweisen.

Innsbruck, am 10. Februar 2010