



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse., vertreten durch ECOVIS Austria, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs Ges.m.b.H., 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, vom 10. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 7. Februar 2011 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und des Säumniszuschlages für das Kalenderjahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in Folge: Bw.) hat eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA – Prüfung) stattgefunden. Im Bericht vom 7. Februar 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung wurde vom Prüfungsorgan die Feststellung getroffen, dass bei einem Abgleich der Lohnabgaben für das Kalenderjahr 2009 (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) laut Lohnkonto mit dem Steuerkonto Differenzen (Lohnsteuer € 3.634,86, Dienstgeberbeitrag € 947,25 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 84,20) bestehen.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und der Bw. mit Bescheiden die Differenzbeträge zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diese Bescheide hat der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bw. mit den namentlich

bezeichneten Personen Werkverträge abgeschlossen habe. Eine Einstufung der Werkverträge als Dienstverhältnisse sei vom Prüfungsorgan zu Unrecht vorgenommen worden.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung, mit dem Hinweis, dass keine Lohnabgaben für die namentlich angeführten Personen sondern Abfuhrdifferenzen vorgeschrieben worden seien, als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. dargestellt, dass aus Liquiditätsgründen ab Sommer 2009 bis Februar 2010 die laufenden Gehälter immer erst frühestens gegen Mitte des Folgemonats überwiesen und die Lohnabgaben (deren Fälligkeit nach dem Zuflussprinzip zu ermitteln sei) entsprechend später bezahlt bzw. via Finanzonline gemeldet worden seien. So seien per 31. Dezember 2009 die Gehälter und Lohnabgaben für November und Dezember nicht bezahlt worden. Diese Abgaben seien zusammen mit den Gehältern Jänner und Februar 2010 bezahlt worden.

Für Februar 2010 sei Lohnsteuer von € 17.607,92, Dienstgeberbeitrag von € 4.771,31 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 424,11 bezahlt und belastet worden. Die tatsächlichen Beträge für Februar 2010 betragen € 15.982,14 für Lohnsteuer, € 3.933,80 für den Dienstgeberbeitrag und € 350,20 für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Für November 2009 sei Lohnsteuer von € 11.056,70, Dienstgeberbeitrag von € 2.985,75 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 265,40 bezahlt und belastet worden. Die tatsächlichen Beträge für November 2009 betragen € 4.786,50 für Lohnsteuer, € 1.878,75 für den Dienstgeberbeitrag und € 167,00 für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Gunde gelegt:

Bei der GPLA Prüfung wurde vom Prüfungsorgan ein Abgleich der Daten laut Dienstgeber - Lohnkonto 2009 und dem Abgabenkonto der Bw. für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durchgeführt. Laut Dienstgeber – Lohnkonto beträgt die Gesamtsumme der Lohnsteuer für sonstige Bezüge € 1.769,44 und die Gesamtsumme für die Lohnsteuer nach Tarif € 47.119,62 somit insgesamt € 48.889,06. Der Dienstgeberbeitrag beträgt laut Dienstgeber – Lohnkonto 2009 € 13.639,93 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 1.212,44. Nach der im Prüfungsakt enthaltenen Zusammenstellung der abgeführten Beiträge, sind im Kalenderjahr 2009 von der Bw. Lohnsteuer in Höhe von

€ 45.254,20, Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 12.692,68 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 1.128,24 abgeführt worden.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde eine Kontenabfrage für das Kalenderjahr 2009 für die lohnabhängigen Abgaben durchgeführt. Demnach sind folgende Buchungen am Abgabenkonto der Bw. vorgenommen worden:

| Buchungstag | Abgabenart | Zeitraum | Betrag |
|-------------|------------|----------|-----------|
| 4.03.09 | L | 1/09 | 5.076,45 |
| | DB | | 1.085,27 |
| | DZ | | 96,47 |
| 30.03.09 | L | 2/09 | 4.661,29 |
| | DB | | 1.031,27 |
| | DZ | | 91,67 |
| 28.04.09 | L | 3/09 | 4.778,06 |
| | DB | | 1.065,38 |
| | DZ | | 94,70 |
| 29.05.09 | L | 4/09 | 3.177,87 |
| | DB | | 1.065,38 |
| | DZ | | 94,70 |
| 30.06.09 | L | 5/09 | 3.864,98 |
| | DB | | 1.072,13 |
| | DZ | | 95,30 |
| 03.08.09 | L | 6/09 | 3.634,86 |
| | DB | | 900,00 |
| | DZ | | 80,00 |
| 20.08.09 | L | 7/09 | 3.786,98 |
| | DB | | 1.138,50 |
| | DZ | | 101,20 |
| 08.09.09 | L | 6/09 | -3.634,86 |
| | DB | | -900,00 |
| | DZ | | -80,00 |
| 13.10.09 | L | 7/09 | -3.786,98 |
| | DB | | -1.138,50 |
| | DZ | | -101,20 |
| 16.10.09 | L | 09/09 | 7.852,35 |
| | DB | | 2.508,75 |
| | DZ | | 223,00 |
| 12.11.09 | L | 09/09 | -3.634,86 |
| | DB | | -947,25 |
| | DZ | | -84,20 |
| 14.12.09 | L | 10/09 | 3.634,86 |
| | DB | | 947,25 |
| | DZ | | 84,20 |
| 14.01.10 | L | 11/09 | 11.056,70 |
| | DB | | 2.985,75 |
| | DZ | | 265,40 |
| | L | 12/09 | 4.786,50 |
| | DB | | 1.878,75 |
| | DZ | | 167,00 |

| | | | |
|-------------|----|--|-----------|
| Gesamtsumme | L | | 45.254,20 |
| Gesamtsumme | DB | | 12.692,68 |
| Gesamtsumme | DZ | | 1.128,24 |

Strittig ist im vorliegenden Fall, in welcher Höhe die lohnabhängigen Abgaben von der Bw. im Kalenderjahr 2009 abgeführt worden sind und ob das Finanzamt im Zuge der GPLA – Prüfung zu Recht die Abfuhrdifferenzen vorgeschrieben hat.

Rechtliche Würdigung:

Nach § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Als Lohnzahlung gelten auch Vorschuß – oder Abschlagszahlungen, sonstige vorläufige Zahlungen auf erst später fällig werdenden Arbeitslohn sowie Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung. Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, so hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988).

Gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die gesamte Lohnsteuer, die in einem Kalendermonat einzubehalten war, spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Lohnsteuer von Bezügen (Löhnen), die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat ausbezahlt werden, gilt als Lohnsteuer, die im vorangegangenen Kalendermonat einzubehalten war.

Werden Bezüge für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist die Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen. § 67 Abs. 8 lit. c EStG 1988 ist nicht anzuwenden (§ 79 Abs. 2 EStG 1988).

Gemäß § 43 Abs. 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die Abfuhr des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hat ebenfalls bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu erfolgen.

Nach § 76 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen. Gemäß § 76 Abs. 2 EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt mit Verordnung weitere Daten, die für Zwecke der Berechnung, Einbehaltung, Abfuhr und Prüfung

lohnabhängiger Abgaben von Bedeutung und in das Lohnkonto einzutragen sind, festzulegen. In der Lohnkontenverordnung 2006 BGBL II 2005/256 ist im § 1 Abs. 1 angeführt, dass ua. folgende Daten fortlaufend in das Lohnkonto einzutragen sind:

- 1 der gezahlte Arbeitslohn (einschließlich sonstiger Bezüge und Vorteile im Sinne des § 25 EStG 1988) ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes,
- 2 die einbehaltene Lohnsteuer

Nach Absatz 2 der Verordnung sind ua. die Daten der Z 1 und 2 getrennt nach Bezügen, die nach dem Tarif (§ 66 EStG 1988) und Bezügen, die nach festen Steuersätzen (§ 67 EStG 1988) zu versteuern sind, einzutragen.

Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag (§ 77 Abs.1 EStG 1988). Werden Bezüge für das Vorjahr bis zum 15. Februar ausgezahlt, kann der Arbeitgeber durch Aufrollen der Lohnzahlungszeiträume des Vorjahres die Lohnsteuer neu berechnen. Erfolgt keine Aufrollung, sind die Bezüge dem Lohnzahlungszeitraum Dezember des Vorjahres zuzuordnen (§ 77 Abs. 5 EStG 1988).

Nach § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

Gemäß § 84 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988) oder dem sachlich oder örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs. 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln. Der Lohnzettel ist auf Grund der Eintragungen im Lohnkonto (§ 76 EStG 1988) auszuschreiben (§ 84 Abs. 3 EStG 1988).

Nach der gesetzlichen Bestimmung des § 79 Abs. 1 EStG 1988 besteht für den Arbeitgeber die Verpflichtung, die gesamte Lohnsteuer die er in einem Kalendermonat einbehalten hat, spätestens am 15. Tag des Folgemonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Die Abfuhr der Lohnsteuer kann mit Erlagschein, Zahlschein oder Überweisung durchgeführt werden.

Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekanntgegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind Zahlungen, soweit sie die in Abgabenvorschriften vorgesehene Abfuhr einbehaltener Abgabenbeträge betreffen (§ 214 Abs. 4 lit. b BAO). Wurde eine Verrechnungsanweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 BAO erteilt und wurde hiebei irrtümlich eine unrichtige Abgabenart oder ein unrichtiger Zeitraum angegeben, so sind über

Antrag die Rechtsfolgen der irrtümlich erteilten Verrechnungsanweisung aufzuheben oder nicht herbeizuführen (§ 214 Abs. 5 BAO).

Diese Vorschrift bedeutet, dass die Verbuchung bzw. Verrechnung der Zahlungen am Abgabenkonto auf Grund der Daten, die am Zahlungsabschnitt vom Abgabepflichtigen angegeben werden, erfolgt. Auf dem Zahlungsabschnitt muss daher die Steuernummer, die Abgabenart – im vorliegenden Fall Lohnsteuer (L), Dienstgeberbeitrag (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) – der Zeitraum, in welchem die Lohnsteuer einbehalten worden ist sowie die Höhe der Beträge (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) angeführt werden.

Auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen ist die Höhe der in einem Kalendermonat ausbezahlten Bezüge für die Einbehaltung der Lohnsteuer maßgebend. Für den Arbeitgeber besteht die Verpflichtung die gesamte Lohnsteuer, die er in einem Kalendermonat einbehalten hat, spätestens am 15. Tag des Folgemonats in einem Betrag an das Finanzamt der Betriebsstätte abzuführen. Nur wenn Bezüge bis zum 15. Februar ausbezahlt werden, ist die Lohnsteuer bis zum 15. Februar als Lohnsteuer für das Vorjahr abzuführen.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde eine Kontenabfrage der vom Finanzamt durchgeführten Buchungen eingeholt. Aus dieser Abfrage ergibt sich eindeutig, dass von der Bw. im Kalenderjahr 2009 Lohnsteuer in Höhe von € 45.254,20, Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 12.692,68 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 1.128,24 abgeführt worden sind. Es ist wohl richtig, dass laut dem Betriebskonto von der Bw. Lohnsteuer in einer Gesamtsumme von € 48.889,06 ausgewiesen worden ist und dieser Betrag auch auf den übermittelten Lohnzetteln aufscheint, dass Lohnsteuer in Höhe dieses Betrages von der Bw. auch tatsächlich abgeführt worden ist, lässt sich der Kontenabfrage nicht entnehmen. Aus der Kontenabfrage geht vielmehr hervor, dass die von der Bw. bekanntgegebene Höhe der Lohnsteuer nicht mit den am Dienstgeber – Lohnkonto monatlich genannten Beträgen übereinstimmt. Für den Monat August 2009 ist am Dienstgeber – Lohnkonto Lohnsteuer in Höhe von € 3.634,86 und von € 582,63 ausgewiesen. Laut Kontenabfrage wurden für den Monat August 2009 keine Daten gemeldet. Aus der Kontenabfrage geht auch hervor, dass die Lohnabgaben teilweise mit Erlagschein bezahlt oder mit Umsatzsteuergutschriften verrechnet worden sind. Es mag durchaus zutreffend gewesen sein, dass die Bw. - wie im Vorlageantrag ausgeführt – Zahlungsschwierigkeiten im Kalenderjahr 2009 hatte. Bei Liquiditätsengpässen hätte die Bw. die Möglichkeit gehabt nicht den vollen Arbeitslohn auszubezahlen sondern einen Arbeitslohn entsprechend der ihr zur Verfügung stehenden Mittel. Von den tatsächlich zur Auszahlung gelangenden Beträgen wäre dann die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen gewesen.

Nach den Ausführungen im Vorlageantrag ist von der Bw. für den Monat Februar 2010 zuviel Lohnsteuer abgeführt worden. Dazu wird angemerkt, dass dieser Monat außerhalb des Prüfungszeitraumes liegt. Sollten tatsächlich die Abfuhren falsch bezeichnet oder berechnet worden sein, kann eine Richtigstellung nicht im Rahmen dieser Berufungsentscheidung erfolgen.

Da von der Bw. im Kalenderjahr 2009 laut Abgabenkonto € 45.254,20 Lohnsteuer, € 12.692,68 Dienstgeberbeitrag und € 1.128,24 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt worden ist und die einbehaltene Lohnsteuer laut Lohnzettel höher ist, hat das Finanzamt zu Recht den Differenzbetrag an Lohnsteuer und auch die Differenzbeträge für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Zahlung vorgeschrieben.

Säumniszuschlag:

Nach § 217 Abs. 1 BAO sind, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, Säumniszuschläge entsprechend den im § 217 BAO nachfolgenden Bestimmungen zu entrichten. Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung normiert, dass der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages beträgt. Abs. 10 leg. cit. bestimmt, dass Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, nicht festzusetzen sind, was für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe gilt, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgaben – oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Wie aus den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, ist von der Bw. für das Kalenderjahr 2009 zu wenig Lohnsteuer abgeführt worden. Die Vorschreibung des Säumniszuschlages wegen nicht rechtzeitiger Entrichtung der Lohnsteuer erfolgte daher vom Finanzamt zu Recht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 20. Juni 2011