



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X., vom 10. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Jänner 2009 betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

- 1.1. Nach einer Lohnsteuerprüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 10. 1. 2009 gegenüber der Berufungswerberin (kurz Bw.) Säumniszuschläge im Gesamtbetrag von 2.980,16 € von den mit Bescheiden vom gleichen Tag zur Haftung und Zahlung vorgeschriebenen Lohnabgaben (betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für 2001 bis 2006) fest.
- 1.2. Die Berufung vom 10. 2. 2009 richtet sich sowohl gegen die Stammabgabenbescheide als auch gegen die Säumniszuschlagsbescheide. Die ersatzlose Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide wurde mit der impliziten Begründung beantragt, dass die mit den Säumniszuschlägen belasteten Lohnabgaben aus näher ausgeführten Gründen zu Unrecht vorgeschrieben worden seien. Weiters wurde hinsichtlich jener Bescheide, "die die Jahre 2001 und 2002 betreffen", Verjährung eingewendet.
- 1.3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. 3. 2009 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Säumniszuschlagsbescheide unter Hinweis auf den Formalschuldcharakter von Säumniszuschlägen und Zitierung diesbezüglicher Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes keine Folge.

1.4. Im Vorlageantrag vom 20. 4. 2009 wurde ausgeführt, dass die Bw. nicht im Verzug sei, weil sie die Lohnabgaben für die Jahre 2001 bis 2006 "gemäß den aufgrund der Steuererklärungen erfolgten Vorschreibungen" pünktlich bezahlt habe. Die Bw. habe gegen die Nachforderung an Lohnabgaben im Gesamtbetrag von 152.811,56 € rechtzeitig berufen und in der Folge einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Somit gelte die (mit negativer Berufungsvorentscheidung vom 8. 4. 2009) erledigte Berufung wiederum als unerledigt.

Säumniszuschläge seien nur dann zu entrichten, wenn die zugrunde liegenden Abgabeforderungen zu Recht bestünden. Dies sei aber aus den in der Berufung gegen die Stammabgabenbescheide dargelegten Gründen nicht der Fall. Die in der Berufungsvorentscheidung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes hätten ausschließlich Fälle betroffen, in denen die Hauptforderung rechtskräftig festgestellt und nur ein Verschulden am Zahlungsverzug strittig gewesen sei. Im vorliegenden Fall gehe es jedoch nur darum, ob die mit den Säumniszuschlägen belastete Hauptschuld zu Recht bestehe oder nicht.

Die Vorschreibung eines Säumniszuschlages für eine noch nicht fällige Forderung sei auch unbillig.

Da die Aussetzung der Einhebung der mit den Säumniszuschlägen belasteten Lohnabgaben bis zur Ablaufverfügung vom 8. 4. 2009 aufrecht gewesen sei, habe die Berufungsvorentscheidung vom 30. 3. 2009 eine "nicht fällige Forderung" betroffen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

2.2. Wie bereits das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat, setzt die Festsetzung von Säumniszuschlägen nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung nicht eine tatsächliche, sondern lediglich den Bestand einer formellen Zahlungsverpflichtung voraus (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 217, Anm. 7; VwGH 27. 8. 2008, 2008/15/0202; VwGH 26. 1. 2006, 2005/16/0240). Somit ist es für die Verwirkung eines Säumniszuschlages unbeachtlich, ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig ist (VwGH 26. 5. 1999, 99/13/0054; VwGH 18. 9. 2003, 2002/16/0072), ob die Festsetzung rechtskräftig ist (VwGH 30. 5. 1995, 95/13/0130) oder ob die Festsetzung mit Berufung angefochten ist (VwGH 23. 3. 2000, 99/15/0145, 0146).

In Anbetracht dieser Rechtslage zeigen die Ausführungen der Berufungswerberin betreffend die Frage der Rechtmäßigkeit der noch nicht in Rechtskraft erwachsenen Stammabgabenbescheide keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Säumniszuschlagsbescheide auf. Zur Vermeidung von Missverständnissen wird aber an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass im Fall einer Abänderung der formellen Abgabenschuld durch eine allfällige (Teil-)Stattgabe der Berufung gegen die Stammabgabenbescheide die Säumniszuschläge entsprechend herabzusetzen- bzw. nicht festzusetzen wären. Die hierfür maßgeblichen Regelungen findet sich im § 217 Abs. 8 BAO.

2.3. Weiters stellt die Berufungswerberin die Fälligkeit jener Abgaben in Abrede, deren Nichtentrichtung zur Festsetzung der strittigen Säumniszuschläge geführt hat. Dazu ist festzustellen, dass es sich bei der Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag um so genannte Selbstbemessungsabgaben handelt, bei denen der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) oder der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) die Abgaben selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (z. B. bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 201, Tz 1). Für die Lohnsteuer und den Dienstgeberbeitrag bestehen in Abgabenvorschriften getroffene spezielle Regelungen über die (unabhängig von einer Festsetzung eintretende) Fälligkeit. Danach 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 (§ 79 Abs. 1 EStG). Auch der Dienstgeberbeitrag ist für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten (§ 43 Abs. 1 FLAG). Die sich aus diesen gesetzlichen Vorschriften ergebenden Fälligkeitstermine sind unverschiebbar und können auch in weiteren Verfahren nicht mehr geändert werden. Somit begründete die der Berufungswerberin nach § 210 Abs. 4 BAO eingeräumte Nachfrist (bis 16. 2. 2009) zur Entrichtung der gegenständlichen Nachforderung, die schon fällig gewesene Selbstbemessungsabgaben betrifft, keinen neuen Fälligkeitszeitpunkt (VwGH 22. 2. 1995, 94/13/0242; RAE, § 210, Rz 41).

Da die Fälligkeit auch nicht durch den in der Berufung gegen die Stammabgabenbescheide gestellten Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) und die Aussetzungsbeurteilung vom 12. 3. 2009 berührt wurde (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 210, Tz 3, mwN), kann keine Rede vom Nichteintritt der Fälligkeit der den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Lohnabgaben sein.

2.4. Die Berufungswerberin hält die Anlastung der Säumniszuschläge auch für unbillig. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Abgabenbehörden bei Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Vorschreibung des Säumniszuschlages unter Ausschaltung jedweden Ermessens verpflichtet sind (vgl. VwGH 14. 11. 1988, 87/15/0138).

2.5. Schließlich wendet die Berufungswerberin Verjährung ein, die hier aber nur insoweit zu prüfen ist, als sich die Verjährungseinrede auch auf die Festsetzung der Säumniszuschläge zur Lohnsteuer und zum Dienstgeberbeitrag für 2001 bis 2002 bezieht.

Nach herrschender Auffassung richtet sich die Verjährung bei den Säumniszuschlägen nach jener für die Stammabgaben (vgl. die bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 207, Tz 12, angeführten Belegstellen). Somit ist für Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen die fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO maßgebend.

§ 208 Abs. 1 lit. a BAO bestimmt für die Fälle des § 207 Abs. 2 BAO, dass die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, beginnt. Nach der Grundregel des § 4 Abs. 1 BAO – diese gilt auch für Säumniszuschläge (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 4, Tz 6; Stoll, BAO, 2319) – entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Demnach entsteht der Abgabensanspruch bezüglich des Säumniszuschlages bei Nichtentrichtung einer Abgabe am Fälligkeitstag (vgl. UFS 27. 3. 2006, GZ. RV/0473-W/06). Da die gesetzliche Fälligkeit der Lohnsteuer und des Dienstgeberbeitrages für 2001 im Jahr 2001 eingetreten ist bzw. die Lohnsteuer und der Dienstgeberbeitrag für 2002 im Jahr 2002 fällig waren, ist die Säumniszuschlagsverpflichtung (ungeachtet einer späteren bescheidmäßigen Festsetzung) in den Jahren 2001 und 2002 entstanden. Somit begann die fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist für die Säumniszuschläge betreffend Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag 2001 mit Ablauf des Jahres 2001 zu laufen, jene für die Säumniszuschläge zur Lohnsteuer und zum Dienstgeberbeitrag 2002 mit Ablauf des Jahres 2002.

Die Verlängerung der Verjährungsfrist ist im § 209 Abs. 1 BAO geregelt. Nach dieser Bestimmung verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Bei der Berufungswerberin wurde vom zuständigen Sozialversicherungsträger (TGKK) eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben gemäß § 86 Abs. 1 EStG i. V. m. § 41a ASVG durchgeführt. Wie dem diesbezüglichen Prüfungsauftrag vom 14. 9. 2006 zu entnehmen ist, umfasste der Prüfungsgegenstand – soweit hier von Bedeutung – eine Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 2002 bis 2005. Dieser Prüfungsauftrag enthält auch den Vermerk, dass der Prüfungszeitraum auf die Jahre 2001 bis 2005 ausgedehnt und mit der Prüfung der Lohnabgaben für diesen ausgedehnten Prüfungszeitraum am 14. 9. 2006 begonnen wurde. Der

Prüfungsauftrag wurde dem vertretungsbefugten Geschäftsführer der Berufungswerberin bei Prüfungsbeginn zur Kenntnis gebracht und von diesem unterfertigt; eine Ausfertigung hiervon wurde an ihn ausgefolgt.

Weiters ist aktenkundig, dass der auf die Jahre 2001 bis 2005 ausgedehnte Prüfungsauftrag vom 14. 9. 2006 am 28. 10. 2008 neuerlich, und zwar auf den Zeitraum 2001 bis 2006 ausgedehnt wurde. Dies hat aber für den Berufungsfall keine Bedeutung, weil die Festsetzung von Säumniszuschlägen zur Lohnsteuer und zum Dienstgeberbeitrag für 2006 aus verjährungsrechtlicher Sicht nicht strittig ist.

Wie der Leiter der Prüfungsabteilung der TGKK dem Finanzamt mit E-Mail vom 4. 5. 2009 mitgeteilt hat, stellte sich der Ablauf der am 14. 9. 2006 begonnenen Außenprüfung so dar, dass das zuständige Prüfungsorgan "in der Zeit vom 14. 9. 2006 bis 31. 12. 2007 6 Prüftage (2006) und 7 Prüftage (2007) wahrgenommen" hat. Dies offenbar deshalb, weil sich die Beschaffung der für die Prüfung erforderlichen Buchhaltungsunterlagen ungewöhnlich lange hingezogen hat. So wurden etwa die Lohnkonten für das Jahr 2005 erst im August 2007 von der Kanzlei des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin vorgelegt. Weitere Prüfungshandlungen wurden noch im Jahr 2008 vorgenommen, in welchem auch die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO abgehalten wurde (vgl. Niederschrift vom 17. 12. 2008). Der Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ist am 10. 1. 2009 ergangen. Unter den gegebenen Umständen kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass bei der Berufungswerberin ab dem 14. 9. 2006 eine Außenprüfung anhängig war, die zwar mehrmals unterbrochen wurde, aber von Beginn an auch die Lohnabgaben der Jahre 2001 und 2002 umfasst hat.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich hieraus, dass die innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist begonnene Außenprüfung eine Verlängerung der Verjährungsfrist (auch) hinsichtlich der Säumniszuschläge zur Lohnsteuer und zu den Dienstgeberbeiträgen für 2001 bis 2002 bewirkte, wobei schon der der Berufungswerberin am 14. 9. 2006 bekannt gegebene Prüfungsauftrag bezüglich der Jahre 2001 bis 2005 zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist führte (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 209, Tz 18, mwN). Im Übrigen wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach Amtshandlungen, die objektiv geeignet sind, die Verjährung zu verlängern, bereits mit ihrem Beginn auf die Verjährung wirken und die Verjährungsfrist verlängern (vgl. z. B. VwGH 25. 5. 2000, 99/16/0279, ergangen zu § 156 Abs. 1 TLAO 1984 i. V. m. § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180).

Da die fünfjährige Verjährungsfrist durch die im Jahr 2006 vorgenommenen Prüfungshandlungen um ein Jahr und durch die Fortsetzung der Außenprüfung in den Jahren 2007 und

2008 um jeweils ein weiteres Jahr verlängert wurde, war das Recht zur Festsetzung der in Rede stehenden Säumniszuschläge mit Bescheiden vom 10. 1. 2009 nicht verjährt.

Da die Berufung somit nicht berechtigt war, war sie abzuweisen.

Innsbruck, am 28. August 2009