

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Mag. D Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Adresse1, über die Beschwerde vom 14.09.2012 gegen die Säumniszuschlagsbescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 09.08.2012 und vom 10.09.2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Auf Grund eines am 14.06.2012 eingebrachten Ansuchens um Zahlungserleichterung wurde der Beschwerdeführerin (Bf), ausgehend von einem zu diesem Zeitpunkt auf ihrem Abgabenkonto fälligen Rückstand von 24.351,69 € und unter Einbeziehung der bis zum Ablauf der Zahlungserleichterung zu belastenden Vierteljahresbeträge an Einkommensteuer in Höhe von 20.570,00 €, eine Ratenzahlung bewilligt.

Die erste Rate war am 25.07.2012 mit einem Betrag von 4.000,00 € fällig, die zweite Rate am 27.08.2012 mit einem Betrag von 3.500,00 €.

Der Ratenzahlungen bewilligende **Zahlungserleichterungsbescheid vom 25.06.2012** enthielt u.a. im Punkt „Nichtanrechnung von Gutschriften“ den Hinweis, dass Gutschriften – unabhängig vom Anlass ihres Entstehens – zwar den Rückstand verminderten, aber weder in die zu leistenden Raten, noch auf nicht in die Zahlungserleichterung einbezogene Abgaben angerechnet werden dürften.

Darüber hinaus fand sich im Punkt „Terminverlust“ die Belehrung, dass im Falle eines Terminverlustes gemäß § 230 Abs. 5 BAO Einbringungsmaßnahmen zulässig seien. Terminverlust trete ein, wenn auch nur zu einem Ratentermin eine Zahlung in Höhe der

festgesetzten Rate unterbleibe oder nicht in die Zahlungserleichterung einbezogene Abgaben nicht fristgerecht entrichtet würden.

Mit **Bescheiden vom 09.08.2012 und 10.09.2012** wurden der Bf von der Einkommensteuer 2010 in Höhe von 17.671,64 € und von der Einkommensteuer 07-09/2012 in Höhe von 5.570,00 € jeweils **erste Säumniszuschläge** in Höhe von 353,43 € bzw. 111,40 € vorgeschrieben.

Begründend wurde im Bescheid vom 09.08.2012 darauf verwiesen, dass die bewilligte Zahlungserleichterung durch Terminverlust erloschen oder auf Grund eines Vollstreckungsbescheides außer Kraft getreten sei.

Im Bescheid vom 10.09.2012 wurde begründend ausgeführt, dass die Bf die angeführte Abgabenschuld nicht bis 16.08.2012 entrichtet habe.

Gleichzeitig ergingen an die Bf am **09.08.2012 und 10.09.2012 Rückstandsausweise** mit dem Vermerk, dass sie einen Betrag von 18.244,82 € bzw. 17.412,89 € schulde und diese Abgabenschuld vollstreckbar sei.

Mit Eingabe vom 14.09.2012 erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung (nunmehr **Beschwerde**) gegen die Säumniszuschlagsbescheide und beantragte, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen. Sie habe die erste Rate des Zahlungsplans in Höhe von 4.000,00 € nicht überwiesen, weil die Umsatzsteuergutschrift für Juni 2012 in Höhe von 6.106,87 € die Ratenhöhe überschritten habe. Sie sei daher aus ihrer Sicht der Pflicht zur Abdeckung des Rückstandes nachgekommen. Die zweite Rate von 3.500,00 € sei am 27.08.2012 fällig gewesen. Durch Einreichung der eine Gutschrift von 6.401,93 € ausweisenden Voranmeldung für Juli 2012 am 18.08.2012 sei diese Gutschrift abermals höher gewesen als die fällige Zahlung.

Auf Grund der bisher immer fristgerechten Entrichtung der Abgaben ersuche die Bf, die Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO mangels groben Verschuldens nicht festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr **Beschwerdevorentscheidung**) vom 19.09.2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen wurde zum Säumniszuschlagsbescheid vom 09.08.2012 ausgeführt, dass für die am 21.06.2012 fällige Einkommensteuer 2010 am 14.06.2012 ein Ansuchen um Zahlungserleichterung eingebracht worden sei, welches mit Bescheid vom 25.06.2012 auch bewilligt worden sei. Da die am 25.07.2012 fällige erste Rate von 4.000,00 € nicht bezahlt worden sei, sei Terminverlust eingetreten und die bewilligte Zahlungserleichterung gemäß § 230 Abs. 5 BAO erloschen.

Der Bescheid über die Bewilligung der Zahlungserleichterung habe u.a. eine Belehrung enthalten, dass Gutschriften in die zu leistenden Raten nicht einzurechnen seien und dass Terminverlust eintrete, wenn auch nur zu einem Ratentermin eine Zahlung in Höhe der festgesetzten Rate unterbleibe.

Der Säumniszuschlag sei eine objektive Säumnisfolge; die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, seien grundsätzlich unbeachtlich. Die Belehrung, dass Gutschriften – unabhängig vom Anlass ihres Entstehens – zwar den Rückstand minderten, aber weder in die zu leistenden Raten, noch auf die in die Zahlungserleichterung einbezogenen Abgaben angerechnet werden dürften, sei im Bescheid über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen an erster Stelle angeführt und somit nicht so einfach übersehbar. Daher sei der Antrag auf Abschreibung des Säumniszuschlages im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO abzuweisen.

Zum Säumniszuschlagsbescheid vom 10.09.2012 wurde darauf verwiesen, dass die am 16.08.2012 fällige Einkommensteuervorauszahlung 07-09/2012 in Höhe von 5.570,00 € nicht entrichtet und kein rechtzeitiges Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden sei. Der Säumniszuschlag sei daher zu Recht festgesetzt worden. Eine Anrechnung der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für 07/2012 komme ebenfalls nicht in Frage, da diese erst nach Fälligkeit der Einkommensteuervorauszahlung eingebracht worden sei. Bis zum heutigen Tag seien weder Zahlungen eingelangt, noch sei ein neues Ansuchen um Zahlungserleichterung gestellt worden. Die auf § 217 Abs. 7 BAO gestützte Berufung sei daher ebenfalls abzuweisen gewesen.

Mit **Schreiben vom 20.09.2012** ersuchte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter, den per 20.09.2012 bestehenden **Rückstand** von 10.974,53 € bis Ende Dezember 2012 **zu stunden**.

Auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen ergebe sich ein monatliches Guthaben zwischen 6.000,00 € und 8.000,00 €. Der derzeitige Rückstand werde daher spätestens Ende Dezember 2012 zur Gänze abgedeckt sein. Die Vorauszahlung für die Einkommensteuer für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2012 in Höhe von 5.000,00 € werde die Bf überweisen, sofern die bis dahin eingereichten Umsatzsteuergutschriften nicht ausreichen würden.

Mit Bescheid vom 25.09.2012 bewilligte das Finanzamt die **Stundung** bis 28.12.2012.

Am 17.10.2012 stellte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter einen **Vorlageantrag** und einen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Das Einzelunternehmen der Bf beschäftige sich mit Altstoffrecycling. Hier handle es sich vor allem um Umsätze mit Drittländern, also um echt steuerbefreite Umsätze. Bei der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung ergebe sich daher regelmäßig ein Vorsteuerguthaben.

Die Bf habe am 16.06.2012 ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt, da sich für das Jahr 2010 eine Einkommensteuernachzahlung von 36.448,00 € ergeben habe. Dieses Ansuchen sei mit Bescheid vom 25.06.2012 bewilligt worden. Sie habe die am 25.07.2012 fällige erste Rate in Höhe von 4.000,00 € nicht bezahlt, weil sie der Meinung gewesen sei, dass das Vorsteuerguthaben (gebucht am 16.07.2012) in Höhe von 6.107,87 € für die Abdeckung der ersten Ratenzahlung verwendet werde. Sie habe die Belehrung, dass

Gutschriften in die zu leistenden Raten nicht einzurechnen seien, übersehen. Die Bf sei ihren Zahlungsverpflichtungen immer nachgekommen, und diese leichte Fahrlässigkeit beruhe auf Unkenntnis dieser Rechtslage.

Laut § 217 Abs. 7 BAO setze die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis treffe. Eine (lediglich) leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn ein Fehler unterlaufe, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe. Hier liege kein grobes Verschulden vor.

In einem Telefonat vom 14.09.2012 mit dem Finanzamt sei bestätigt worden, dass die Säumniszuschläge storniert würden, da die Abdeckung des offenen Saldos sechs Monate früher als mit Bescheid vom 25.06.2012 festgestellt, erfolgt sei. In der Berufungsvorentscheidung sei genau gegenteilig gehandelt worden.

Die Frist der Zahlungserleichterung erstrecke sich bis 25.06.2013, aber bereits mit Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung 10/2012 werde die Ratenzahlung erledigt sein. Der Antrag, die Säumniszuschlagsfestsetzungsbescheide vom 09.08.2012 und vom 10.09.2012 aufzuheben, werde daher wiederholt.

Mit Eingabe vom 28.03.2019 nahm die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Rechtslage

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 18.02.2019 wegen langandauernder Erkrankung und anschließender Pensionierung der zuständigen Richterinnen neu zugeteilt.

Nach § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen dazu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen

mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird.

Nach § 212 Abs. 2 lit. b BAO gilt im Fall eines Terminverlustes der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229) als beendet.

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

Nach § 217 Abs. 4 lit. c BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschulden insoweit nicht zu entrichten, als ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt.

Nach § 217 Abs. 7 erster Teilsatz BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegen.

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit (als milderer Grad des Versehens im Sinne des § 1332 ABGB) zu qualifizieren ist. Eine nur leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht.

Grobe Fahrlässigkeit wird mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (Ritz, BAO⁶, § 308 Tz 15, mit Verweis auf die dort angeführte Judikatur).

Nach der Judikatur (VwGH 06.10.1994, 93/16/0075) liegt grobe Fahrlässigkeit insbesondere dann vor, wenn die Säumnis vorhersehbar war und durch ein zumutbares Verhalten hätte abgewendet werden können.

§ 230 Abs. 5 BAO lautet: „Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine bewilligte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermins oder infolge Nichterfüllung einer in den Bewilligungsbescheid aufgenommenen Bedingung (Terminverlust), so sind Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig. Ist ein Terminverlust auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Bewilligung von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermins zurückzuführen, so darf ein Rückstandsausweis frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden.“

Nach § 21 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 wirkt die Gutschrift auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes zurück.

Erwägungen

Dem Vorbringen der Bf war zu entnehmen, dass sie bereits die erste, am 25.07.2012 fällige Rate der bewilligten Zahlungserleichterung nicht entrichtete, weil sie die Belehrung, dass Gutschriften in die zu leistenden Raten nicht eingerechnet werden dürfen, übersah und deshalb der irrigen Meinung war, diese Rate mit der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 06/2012, die am 16.07.2012 bei der Abgabenbehörde eingereicht wurde, abdecken zu können.

Sie sei davon ausgegangen, auch die zweite, am 27.08.2012 fällige Rate mit der höheren Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 07/2012, die dem Finanzamt am 18.08.2012 übermittelt wurde, ausgleichen zu können.

1) Die Säumniszuschlagsfestsetzung mit **Bescheid vom 09.08.2012** erfolgte wegen Nichteinhaltung der im Zahlungserleichterungsbescheid erteilten Auflage, dass Gutschriften nicht auf die zu leistenden Raten angerechnet werden dürfen. Durch Nichtüberweisung der am 25.07.2012 fälligen Rate trat Terminverlust ein und erlosch die bewilligte Zahlungserleichterung.

Bei Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO kam es darauf an, ob das „Übersehen“ dieser in den Bescheid über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen aufgenommenen Auflage als auffallend sorglos zu beurteilen war.

Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes war dies zu bejahen.

Der seit geraumer Zeit (laut Finanzamtsdatenbank zumindest seit dem Jahr 2000) unternehmerisch tätigen Bf war zuzumuten, die im Zusammenhang mit der Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche Sorgfalt an den Tag zu legen und den ihr Ratengesuch bewilligenden Bescheid in ihrem eigenen Interesse nicht nur mit der entsprechenden Aufmerksamkeit, sondern vor allem zur Gänze zu lesen und sich bei allfälligen Zweifeln oder Unklarheiten durch Rücksprache entweder bei der zuständigen Abgabenbehörde oder ihrem steuerlichen Vertreter Gewissheit zu verschaffen.

Sowohl der Passus, dass die Bewilligung jederzeit widerrufen werden könne, als auch die Überschriften „Nichtanrechnung von Gutschriften“ und „Terminverlust“ waren in Fettdruck geschrieben und befanden sich, worauf bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend hingewiesen wurde, am Anfang der zweiten Seite des Bescheides und damit an nicht leicht übersehbarer Stelle.

Hätte die Bf die ihr als Unternehmerin zumutbare Sorgfalt angewendet, hätte ihr bei **vollständiger** Überprüfung des Zahlungserleichterungsbewilligungsbescheides die Untersagung der Anrechnung von Gutschriften auf die zu leistenden Raten umso mehr

auffallen müssen, als ihr offenbar gerade dieses unzulässige Verhalten, nämlich die Anrechnung der sich regelmäßig monatlich ergebenden Umsatzsteuergutschriften auf die Raten, von Anfang an vorschwebte.

Entgegen dieser ausdrücklichen Belehrung ging die Bf dennoch von einer Anrechenbarkeit von Gutschriften auf die zu leistenden Raten aus.

Ein Übersehen, das auf einer unzureichenden Befassung mit den Bedingungen im Zahlungserleichterungsbescheid beruhte und daher leicht vermeidbar gewesen wäre, war als über einen minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden zu werten.

Dass der Bf nach ihren persönlichen Verhältnissen eine solche Sorgfalt nicht zugemutet hätte werden können, wurde nicht behauptet.

2) Die Säumniszuschlagsfestsetzung mit **Bescheid vom 10.09.2012** erfolgte wegen Nichtentrichtung der Einkommensteuervorauszahlung 07-09/2012 bis zum Fälligkeitstag am 16.08.2012.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diesen Bescheid rechtfertigte sich die Bf damit, dass sie davon ausgegangen sei, auch die zweite, am 27.08.2012 fällige Rate mit der höheren Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 07/2012 ausgleichen zu können.

Nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung, der nach der Judikatur die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, erstattete die Bf zu diesem Bescheid im Vorlageantrag kein neues Sachvorbringen.

Mit Zusendung des Rückstandsausweises vom 09.08.2012 und der Feststellung, dass die Abgabenschuld von 18.244,82 € vollstreckbar sei, kam das Erlöschen der Ratenbewilligung ausreichend deutlich zum Ausdruck.

Ein weiterer Irrtum der Bf – neben der Nichtanrechenbarkeit von Gutschriften auf die zu leistenden Raten - bestand darin, dass die beabsichtigte Anrechnung der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 07/2012 auf die zweite Rate wegen der zu diesem Zeitpunkt nicht mehr aufrechten Zahlungserleichterung von vornherein nicht in Frage kam.

Tatsächlich wurde die Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 07-09/2012 gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die älteste Fälligkeit – nämlich die Einkommensteuer 2010 –verbucht.

Die Bf schenkte offenbar auch dem Rückstandsausweis vom 09.08.2012 nicht ausreichend Aufmerksamkeit und ging zu Unrecht vom Weiterbestehen der Ratenbewilligung aus. Vertraute sie trotz des Rückstandsausweises dennoch auf eine weiterhin aufrechte Zahlungserleichterung, war ihr auch in diesem Fall ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden vorzuwerfen.

Wenn die Bf schließlich vorbrachte, sie habe die Abgaben bisher stets fristgerecht entrichtet, so wurde damit kein fehlendes grobes Verschulden an den beiden Zahlungsverzügen aufgezeigt. Das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die

Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages war nicht an Hand des Zahlungsverhaltens in der Vergangenheit, sondern unter Berücksichtigung jener Umstände zu prüfen, die für die Beurteilung der Verschuldensfrage im konkreten Verfahren maßgeblich waren (vgl. VwGH 31.05.2011, 2007/15/0169; UFS 10.08.2007, RV/0021-I/06).

Auch dem weiteren Einwand, ihr sei die Stornierung der Säumniszuschläge telefonisch zugesichert worden, konnte keine entscheidungswesentliche Bedeutung beigemessen werden.

Gehen die Abgabenbehörde bzw. das Gericht von grobem Verschulden aus, sind die Tatbestandsvoraussetzungen für die Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages nicht erfüllt und kann einem auf § 217 Abs. 7 BAO gestützten Antrag nicht entsprochen werden.

Nur der Vollständigkeit halber und ohne Auswirkung auf die vorliegende Entscheidung war anzumerken, dass die Bf in der Folge auch die Einkommensteuervorauszahlungen 10-12/2012 und 01-03/2013 verspätet entrichtete und diese Verspätungen zu weiteren Säumniszuschlagsfestsetzungen führten.

Da die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes zum Schluss führte, dass der Bf ein über den minderen Grad des Versehens hinausreichendes Verschulden anzulasten war, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob im gegenständlichen Fall grobes Verschulden vorwerfbar war, war von der Würdigung des festgestellten Sachverhaltes abhängig und keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 3. April 2019

