



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100482/2017

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF,

gegen

FA

vertreten durch

AB

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 11.05.2017, betreffend
Säumniszuschlag zur Einkommensteuer 2012

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 09.01.2017 wurde dem BF ein erster Säumniszuschlag i.H.v. € 497,38 (2 % der Einkommensteuer 2012 i.H.v. € 24.869,00) festgesetzt.

Mit Antrag vom 20.04.2017 beantragte der BF Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages da ihn kein grobes Verschulden an der Säumnis treffe. Dieser sei eine zwangsläufige Konsequenz der Einkommensteuernachforderung 2012, welche jedoch ausschließlich auf dem Sanierungsgewinn infolge der Insolvenz beruhe.

Mit Bescheid vom 11.05.2017 wies das FA den Antrag des BF ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Verschreibung des Säumniszuschlages eine objektive Folge der Nichtentrichtung der Einkommensteuernachforderung 2012 sei. Die Tatsache dass diese Nachforderung auf einem Sanierungsgewinn infolge Insolvenz beruhe, habe auf die Verschreibung des Säumniszuschlages keinen Einfluss. Damit seien die Voraussetzungen zur Anwendung der Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO nicht gegeben.

Darauf erhob der BF binnen offener Frist Beschwerde und führte darin aus, dass sich die Abweisung des Antrages in keiner Weise mit dem Tatbestandsmerkmal des fehlenden groben Verschuldens befasse. Im gegenständlichen Fall sei die Entrichtung der auf den Sanierungsgewinnen entfallenden Einkommensteuer von vornherein undenkbar gewesen. Die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO sei gerade für derartige Fälle geschaffen worden, um bei Fehlen eines groben Verschuldens die Sanktion des automatischen Säumniszuschlages abzumildern.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.08.2017 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Einkommensteuer iHv. € 24.869,00 nicht spätestens am Fälligkeitstag 12.12.2016 entrichtet worden sei. Mit Beschluss vom 16.07.2012 sei der von den Gläubigern angenommene Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt worden. Er habe damit der Entrichtung einer 25-prozentigen Quote zugestimmt. Damit sei die Nachforderungen aus der Versteuerung des durch das Sanierungsverfahren entstandenen Sanierungsgewinnes vorhersehbar gewesen. Sie entspreche der Sanierungsquote von 25 %. Da für eine ordnungsgemäße Entrichtung unvorhersehbarer Abgabenzahlungsverpflichtungen vorzusorgen sei und diese zumutbare Sorgfalt im vorliegenden Fall unterlassen worden sei, sei das FA von einem groben Verschulden ausgegangen, zumal die Nachforderung an Einkommensteuer 2012 bis dato nicht entrichtet worden sei.

Darauf beantragte der BF binnen offener Frist die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und monierte darin, dass die Begründung der Beschwerdeverentscheidung hinsichtlich des „grobe Verschuldens“ in keiner Weise mit Gesetz und Rechtsprechung im Einklang zu bringen sei. Die belangte Behörde forderte kategorisch die Vorsorge für die ordnungsgemäße Entrichtung vorhersehbarer Abgabenzahlungen ein und ignoriere in geradezu menschenverachtender Art und Weise die in einem Insolvenzverfahren herrschenden Gegebenheiten.

In der mündlichen Verhandlung vom 11.04.2019 führten die Parteien des Verfahrens ergänzend aus:

Der BF wies darauf hin, dass die Ausführungen des FA wonach die Vorschreibung des Sanierungsgewinnes aus dem Insolvenzverfahren nur zu einer Steuerbelastung in Höhe der Quote geführt habe und in der BVE darauf hingewiesen worden sei dass die ESt für 2012 noch immer nicht bezahlt sei, am Sachverhalt vorbei gingen. Im Zuge des Insolvenzverfahrens seien sämtliche Vermögenswerte des BF liquidiert worden, bis hin zur Altersvorsorge. Eine Bezahlung der ESt in Höhe von ca. 25.000,00 Euro sei unter diesen Voraussetzungen nicht leistbar gewesen und sei nicht leistbar. Deswegen sei auch bereits am 12.12.2016 ein Antrag auf Nachsicht eingebracht worden. Ergänzend sei in diesem Zusammenhang um vorläufige Aussetzung der Einbringung nach § 231 BAO angesucht worden, was aber mit einer sehr kurzen Begründung abgewiesen worden sei.

Der AB führt aus, dass der § 217 Abs.7 BAO im Falle einer bescheidmäßigen Vorschreibung im Gegensatz zu Selbstbemessungsabgaben generell nicht greife, weil das mangelnde grobe Verschulden damit begründet worden sei, dass der Abgabensanspruch nicht bestehe. Das FA habe das Vorbringen so verstanden, dass man die Abgabenvorschreibung nicht hätte durchführen dürfen.

Dazu führte der BF aus, dass er im Nachsichtsverfahren den Antrag lediglich auf die persönliche Unbilligkeit gestützt habe und gegen die ESt-Vorschreibung sachlich keine Einwendungen erhoben habe.

Der AB führt aus, dass bei einer Fristversäumnis § 217 Abs. 8 BAO als Mittel vorgesehen wäre.

Befragt dazu wann ihm der ESt-Bescheid für 2012 datiert mit 4.11.2016 zugegangen sei führte der BF zunächst aus, dass ihm dies nicht Erinnerung sei. In weiterer Folge führte der BF noch am Tag der Verhandlung aus, dass ihm der ESt Bescheid 2012 am 08.11.2016 zugestellt worden sei.

Der Vertreter des FA führt dazu aus, dass nach seiner Sicht selbst ein fristgerechter Antrag nach § 231 BAO die Zahlungsfrist nicht hemme.

Befragt dazu, ob ein Antrag auf Stundung oder Ratenzahlung in diesem Zusammenhang für ihn keine Möglichkeit gewesen wäre führte der BF aus, dass er nur das Nachsichtsansuchen gestellt habe, da er auf Grund der Spruchpraxis zu Stundungen diesen Weg für nicht zielführend erachtet hätte.

Befragt dazu, wie die Ausführungen in der Beschwerde zu verstehen seien, dass die Entrichtung der ESt „von vorneherein undenkbar“ gewesen sei führte der BF aus, dass dies zunächst so zu verstehen gewesen sei, dass eine sofortige Entrichtung in einer Summe innerhalb der Monatsfrist nicht denkbar gewesen sei.

Der BF führte nochmals aus, dass er kein grobes Verschulden darin erkennen könne die ESt bei seiner finanziellen Situation nicht zeitgerecht entrichtet zu haben. Dies sei die Vorfrage für dieses Verfahren. Wenn kein grobes Verschulden vorliegen würde, sei in weiterer Folge in einer Ermessensentscheidung darüber abzusprechen ob bzw. in welcher Höhe der Säumniszuschlag nicht festgesetzt werden solle.

Der AB führte aus, dass hinsichtlich der Unmöglichkeit der Bezahlung der ESt bisher ein konkreter Nachweis fehle und daher die Voraussetzungen nicht vorlägen. Es könne nicht nachvollzogen werden, warum eine Entrichtung der ESt unterblieben sei. Von Seiten des BF erfolge immer der Verweis auf das Nachsichtverfahren.

Es sei unterlassen worden entsprechende Stundungsanträge bzw. Ratenansuchen zu stellen. Der AB führte aus, dass er auch dies als ein Verschulden werte, weil auf diese Art und Weise eine teilweise Entrichtung möglich gewesen wäre. Im Verfahren fehle jede Form der Konkretisierung der Gründe bzw. des Nachweises der Zahlungsunfähigkeit.

Abschließend führt der BF aus, dass das Nachsichtsansuchen über die gleiche Schiene laufe. In diesem habe er alles zu seiner finanziellen Situation offengelegt. Wenn ihm vorgehalten werde, dass er ein Zahlungserleichterungsansuchen hätte einbringen können und dies nicht getan habe, so hätte auch dieses Ansuchen auf seine finanzielle Situation gestützt sein müssen. Das FA hätte ein derartiges Ansuchen auf Grund der Gefährdung der Einbringung mit Sicherheit sofort abgewiesen. Sobald man in das Ansuchen hineinschreibe dass man nicht in der Lage sei zu zahlen, sei eine Ermessensentscheidung eigentlich nicht mehr möglich, da bereits zuvor die Einbringlichkeit verneint worden sei.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt den folgenden Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde, der sich aus dem Vorbringen der Parteien im Verfahren und den Akten des Verwaltungsverfahrens ergibt:

Mit Beschluss des LG Salzburg vom 05.12.2012 wurde über das Vermögen des BF der Konkurs eröffnet. Nach Durchführung des Insolvenzverfahrens wurde mit Beschluss des LG Salzburg vom 23.05.2012 von den Gläubigern des BF folgender Sanierungsplan angenommen: Die Konkursgläubiger, soweit sie nicht Rückstellungserklärungen abgegeben haben, erhalten auf ihre Forderungen eine 25 %ige Quote, zahlbar wie folgt: 7 % binnen zwei Monaten ab Annahme des Sanierungsplan, 9 % binnen zwölf Monaten ab Annahme des Sanierungsplan und 9 % binnen 24 Monaten ab Annahme des Sanierungsplanes. Mit Beschluss des LG Salzburg vom 15.06.2012 wurde der angenommene Sanierungsplan bestätigt. Mit Beschluss vom 16.07.2012 wurde die Rechtskraft des Sanierungsplanes bestätigt und der Konkurs aufgehoben. Als Ende der Zahlungsfrist wurde der 23.05.2014 bestimmt. Dies ergibt sich aus der Insolvenzdatei betreffend das Konkursverfahren des BF.

Mit Bescheid vom 04.11.2016 wurde der BF unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Sanierungsverfahrens zur Einkommensteuer für 2012 veranlagt. Darin wurde ein Gewinn für das Jahr 2012 mit € 218.835,92 ausgewiesen. Die Höhe des Sanierungsgewinnes wies der BF mit € 228.210,17 aus. Dabei standen der Einkommensteuerfestsetzung i.H.v. €

24.869,00 Nichtfestsetzungen nach § 206 lit. b BAO in Höhe von 74.607,72 gegenüber. Dies ergibt sich aus dem Einkommensteuerbescheid 2012 des BF.

Dieser Betrag wurde bis zum Fälligkeitstag nicht entrichtet. Mit Bescheid vom 09.01.2017 wurde der verfahrensgegenständliche Säumniszuschlag festgesetzt. Dies ergibt sich aus der vom FA vorgelegten Kontodarstellung des BF.

Für die ESt 2012 stellte der BF einen Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO. Dieser Antrag wurde vom FA abgewiesen, die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom BFG mit Erkenntnis vom 08.07.2019 abgewiesen. Die Voraussetzungen einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabenvorschreibung lägen nicht vor. Die Begleichung der Abgabenschuld aus der ESt 2012 in Raten sei bei der wirtschaftlichen Situation des BF möglich und zumutbar. Dies ergibt sich aus dem Verfahren RV/6100524/2017.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind, wenn eine Abgabe ... nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

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

Gemäß § 230 Abs. 3 BAO dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) nicht eingeleitet werden, wenn ein Ansuchen vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebracht wurde.

Damit verhindern zeitgerechte Ansuchen um Zahlungserleichterungen die **Verwirkung von Säumniszuschlägen**. Zeitgerecht (iSd § 230 Abs 3) ist ein solches Ansuchen, wenn es vor Ablauf der für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist (zB spätestens am Fälligkeitstag) oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes (iSd § 212 Abs 2 zweiter Satz) eingebracht wird. Die einbringungshemmende Wirkung (§ 230 Abs 3) sowie die säumniszuschlagsverhindernde Wirkung zeitgerechter Ansuchen um Zahlungserleichterungen enden mit Ablauf der Nachfrist des § 212 Abs 3 zweiter Satz (ein Monat ab Zustellung des dem Ansuchen nicht stattgebenden Bescheides) bzw mit Ende des Zahlungsaufschubes. (Ritz, BAO⁶, § 217, Tz 18-20)

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften

selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Das Antragsrecht auf Herabsetzung bzw Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen setzt voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt (ErlRV 311 BlgNR 21. GP, 200; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0305). (Ritz, BAO⁶, § 217, Tz 43)

Eine (lediglich) leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (zB VfGH 24.2.1998, B 2290/96, G 176/96; VwGH 22.11.1996, 95/17/0112 ; 31.5.2011, 2007/15/0169). (Ritz, BAO⁶, § 217, Tz 44)

Im Allgemeinen wird kein grobes Verschulden an der Versäumung von Zahlungsfristen vorliegen, wenn eine Abgabentrichtung unmöglich ist, zB bei Zahlungsunfähigkeit (*Kamhuber/Mühlberger/Pilz/Rathgeber*, Abgabenordnung, 50; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO- HB, § 217, 647) oder wenn eine Abgabentrichtung unzumutbar wäre (zB weil nur durch Verschleuderung von Vermögen liquide Mittel erzielbar wären oder weil eine Kreditaufnahme nur durch strafrechtlich zu ahndende Täuschung des Kreditgebers oder durch unzumutbar überhöhte Kreditzinsen erreichbar wäre (vgl *Ritz*, SWK 2001, S 339 ; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO- HB, § 217, 647). (Ritz, BAO⁶, § 217, Tz 47)

Aufgrund der nicht fristgerechten Entrichtung der Nachforderung der Einkommensteuer 2012 liegen die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Säumniszuschlages nach § 217 Abs. 1 und Abs. 2 BAO in der im Verfahrensgang dargestellten Höhe vor.

Der BF bestreitet auch nicht, dass die Einkommensteuer 2012 nicht fristgerecht entrichtet worden wäre. Er argumentiert vielmehr damit, dass die Begründung der Beschwerdeentscheidung hinsichtlich des „grogen Verschuldens“ in keiner Weise mit Gesetz und Rechtsprechung im Einklang zu bringen sei und die belangte Behörde kategorisch die Vorsorge für die ordnungsgemäße Entrichtung vorhersehbarer Abgabenzahlungen einfordere und in geradezu menschenverachtender Art und Weise die in einem Insolvenzverfahren herrschenden Gegebenheiten ignoriere.

Der BF führte im gegenständlichen Verfahren aus, dass bei seiner finanziellen Situation kein grobes Verschulden darin liegen könne die ESt nicht zeitgerecht entrichtet zu haben, da er nicht in der Lage gewesen sei, die ESt 2012 zu entrichten. Dieser Ansicht kann sich das BFG nicht anschließen. Wie oben dargestellt wurde im Beschwerdeverfahren RV/6100524/2017 festgestellt, dass kein Grund für eine Nachsicht der ESt 2012 besteht, da der BF aufgrund seiner Einkünfte in der Lage war und ist diese Abgabenschuld im Wege von Stundungen bzw. Ratenzahlungen zu entrichten.

Dieser Umstand bzw. dessen Beurteilung stellen eine Vorfrage für das gegenständliche Verfahren dar. Die vom BF behauptete Unmöglichkeit der Abgabentrichtung, die ein Verschulden an der Nichtbezahlung der ESt 2012 ausschließen würde, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der BF war sich als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater dessen bewusst, dass ein Sanierungsgewinn, der nicht durch Verlustvorträge aufgesaugt wird der (quotenmäßigen) Einkommensbesteuerung unterliegt. Er war sich weiters der Möglichkeiten bewusst, die ihm zur Verfügung stehen, wenn ihm die sofortige Entrichtung bzw. die sofortige volle Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten nicht möglich ist. Er war sich damit bewusst, dass er Säumniszuschläge durch ein Stundungs- oder Ratenansuchen nach § 212 BAO zu vermeiden kann.

Er hat fristgerecht weder ein Stundungs- noch ein Ratenansuchen gestellt, durch das er jedenfalls bis zu dessen Erledigung das Entstehen des Säumniszuschlages vermieden hätte, sondern ein Nachsichtansuchen. Dadurch hat er bei Kenntnis der Bestimmungen der BAO die Vorschreibung eines Säumniszuschlages bewusst oder zumindest billigend in Kauf genommen.

Eine derartige Vorgangsweise in Kenntnis der Konsequenzen stellt jedenfalls keine leichte Fahrlässigkeit dar. Die Abweisung des Antrages nach § 217 Abs. 7 BAO durch das FA erfolgte zu Recht. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 gegenständliche Entscheidung stützt sich auf die oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen zur Vorschreibung, den Voraussetzungen zur Abstandnahme von der Vorschreibung und den Voraussetzungen zur Herabsetzung des Säumniszuschlages und die dazu ergangene Judikatur des VwGH. eine REchtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 10. Juli 2019