

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***4***, ***3***, über die Beschwerde vom 11. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***5*** (nunmehr ***FA***) vom 9. Dezember 2019 betreffend Nachsicht § 236 BAO 2019 Abweisung eines Antrags auf Nachsicht gemäß § 236 BAO zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Antrag vom 22. November 2019 (ON 5) begehrte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) einen Säumniszuschlag in Höhe von 554,11 Euro, der im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer Dezember 2017 angefallen war, gemäß § 236 BAO durch Abschreibung nachzusehen.

Wie bereits im Zuge der Betriebsprüfung erläutert habe die ***1*** einen Beratungsvertrag vom Oktober 2017 (abgeschlossen zwischen der ***1*** und der ***2***) als freien Dienstvertrag mit dem Bf. gewertet und eine entsprechende Meldung gemäß § 109a EStG 1988 erstattet. Die Verrechnung der Beratungsleistungen sei jedoch vertragsgemäß über die ***2*** erfolgt. Die ***2*** habe diesen Umsatz in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2017 entsprechend erfasst und die darauf entfallende Umsatzsteuer fristgerecht entrichtet.

Zur Richtigstellung im Rechenwerk der ***2*** sei im April 2018 die Verrechnung dieser gemeldeten Leistungen an die ***2*** sowie an die ***1*** direkt erfolgt. Die nach § 109a EStG 1988 gemeldeten Leistungen seien in der UVA April 2018 vom Bf. berücksichtigt und entrichtet (Zahllast 55.000 Euro) worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei die UVA April 2018 mit 27.675,10 Euro neu festgesetzt worden.

Die von dem betreffenden Säumniszuschlag umfasste Umsatzsteuer sei sohin fristgerecht entrichtet, lediglich die Überrechnung an den Bf. sei im Zeitraum April 2018 erfolgt. Somit sei die Umsatzsteuer im Ergebnis zeitgerecht entrichtet worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 9. Dezember 2019 (ON 4) wies die belangte Behörde den Antrag vom 22. November 2019 als unbegründet ab. Eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, da die Vorschreibung von Säumniszuschlägen alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe. Eine persönliche Unbilligkeit könne in der Einhebung eines Säumniszuschlages in der Höhe von 554,11 Euro angesichts des Einkommens des Bf. ebenfalls nicht erblickt werden.

Gegen diesen Bescheid richtete der Bf. nach zwei Fristverlängerungsansuchen (ON 1 und 2) mit Schriftsatz vom 11. Februar 2020 (ON 3). Neben der Wiederholung der im Antrag vom 22. November enthaltenen Ausführungen brachte der Bf. vor, Zweck der Bestimmung des § 236 BAO sei es, in jenen Fällen, in denen die Einhebung einer Abgabe nach der Lage des Einzelfalles unbillig ist, die Strenge des Gesetzes nach Ermessen der Behörde durch Billigkeitsmaßnahmen zu mildern (VwGH 7. Dezember 1972, 440/72), sodass im Sinne des Zweckes der Bestimmung die nachsichtsgegenständlichen Abgabenschuldigkeiten im Ausmaß von 554,11 Euro zur Gänze nachzusehen seien, zumal ein Öffentliches Interesse an der Einbringung von zu Unrecht festgesetzten Abgaben (Zweckmäßigkeit) wohl nicht gegeben sei und auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung Bedeutung zukomme.

Durch die Einhebung des Säumniszuschlages komme es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff. Der offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen habe seine Wurzel eindeutig in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe.

Ihre abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 5. März 2020 (ON 6) begründet die belangte Behörde insbesondere damit, dass Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraussetze, dass unter Bedachtnahme auf die besonderen Umstände des Einzelfalles, die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben. Die Einhebung eines Betrages in Höhe von 554,11 Euro bei einem erklärten Jahreseinkommen von über 1 Million Euro (letzterveranlagtes Jahr 2016) könne keine erhebliche Härte im Sinne des § 236 BAO darstellen.

Mit Schreiben vom 7. April 2020 (ON 7) begehrte der Bf. die Vorlage der Bescheidbeschwerde zur Entscheidung an das Verwaltungsgericht. Für die Beurteilung der Voraussetzungen einer

sachlichen Unbilligkeit sei eine ex-post-Betrachtung durch das Finanzamt nicht ausreichend. Der Bf. hätte keine Chance auf Vermeidung des Säumniszuschlages gehabt. Er habe die Umsatzsteuer rechtzeitig über die ***2*** gemäß der gelegten Rechnung abgeführt, die erfolgte Änderung in der Zurechnung sei nicht in seiner Sphäre gewesen und die Korrektur habe sofort nach Bekanntgabe durch den Auftraggeber erfolgt.

Die rückwirkende Zurechnung durch die Betriebsprüfung sei aufgrund einer ex-post-Betrachtung und nicht einer ex-ante-Betrachtung erfolgt. Die Festsetzung eines Säumniszuschlages sei sachlich unbillig, da der Abgabenschuldner keine Chance auf andere Handlung gehabt habe.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2020 (ON 12) legte die belangte Behörde die Bescheidbeschwerde dem Verwaltungsgericht vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Als Ausfluss einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Außenprüfung wurde die Umsatzsteuer betreffend Dezember 2017 mit Bescheid vom 11. Oktober 2019 mit 27.705,52 Euro festgesetzt. Davor hatte der Bf. für diesen Zeitraum weder Umsatzsteuer erklärt noch entrichtet. Die betroffenen Umsätze wurden vom Bf. erst in der Umsatzsteuervoranmeldung für April 2018 – und damit objektiv verspätet – erklärt und entrichtet.

Mit Bescheid vom 11. November 2019 erfolgte im Hinblick auf die verspätete Entrichtung dieser Umsatzsteuer die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 556,11 Euro.

Der Bf. verfügte im letztveranlagten Jahr 2018 über ein Einkommen von 634.837,89 Euro.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den im Verfahrensgang genannten – im verwaltungsgerichtlichen Akt aufliegenden – Dokumenten, insbesondere aus der Zusammenfassung im Vorlagebericht (ON 12). Diese Feststellungen zum Entstehen des streitgegenständlichen Säumniszuschlages durch die belangte Behörde wurden seitens des Bf. nicht bestritten und spiegeln sich auch im elektronischen Veranlagungsakt des Bf. wider. Das Verwaltungsgericht geht von diesen glaubwürdigen und nachvollziehbaren Angaben aus.

Die Höhe des Einkommens des Bf. wurde durch Einsichtnahme in den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 22. März 2021 des Bf. ermittelt.

3. Rechtliche Beurteilung

Zunächst ist festzuhalten, dass das ***FA*** gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des die angefochtenen Bescheide erlassenden Finanzamtes ***5*** getreten ist.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Fällige Abgabenschuldigkeiten können gemäß § 236 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Ein entsprechender Antrag des Bf. vom 22. November 2019 liegt vor.

Im Nachsichtsverfahren liegt das Hauptgewicht der Behauptungslast und Beweislast beim Nachsichtswerber. Seine Sache ist es, einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (vgl. VwGH 25. Mai 2016, 2013/15/0213).

Im Falle eines Ansuchens um Nachsicht ist zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" entspricht (vgl. VwGH 27. Juni 2013, 2013/15/0173, mwN).

Die Unbilligkeit im Sinn des § 236 BAO kann nach § 1 der Verordnung BGBl II Nr. 435/2005 persönlicher oder sachlicher Natur sein.

Die in den §§ 2 und 3 der Verordnung BGBl II Nr. 435/2005 aufgezählten Fälle schließen Fälle anderer Art nicht aus ("insbesondere"). Es ist aber auch § 1 der Verordnung nicht dahingehend auszulegen, dass ein Sachverhalt mit Merkmalen sowohl der sachlichen als auch der persönlichen Unbilligkeit die in rechtlicher Gebundenheit zu beurteilende Voraussetzung der Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO nur erfüllt, wenn eine dieser Komponenten auch für sich allein genommen dafür ausreichen würde. Die Beurteilung erfordert in solchen Fällen eine Gesamtschau (VwGH 21. September 2016, 2013/13/0097).

Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde oder mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 26. Mai 2014, 2013/17/0498; siehe auch § 2 V BGBl II 2005/435).

Dass der Bf. oder ihm gegenüber unterhaltsberechtigte Angehörige durch die streitgegenständlichen Abgabenverbindlichkeiten in einem Ausmaß, wie oben dargelegt,

gefährdet oder beeinträchtigt wären, wurde im gesamten Verfahren nicht vorgebracht und ist in Ansehung der Höhe der Einkünfte des Bf. zu verneinen. Eine persönliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO liegt damit nicht vor.

Eine sachliche Unbilligkeit nach den in § 3 Z 1 und 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO beispielhaft aufgezählten Fällen liegt hier nicht vor. Weder wurden Rechtsauslegungen der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts noch entsprechende Auskünfte, auf die der Bf. hätte vertrauen dürfen behauptet oder festgestellt.

Eine sachliche Unbilligkeit ist - unbeschadet der in § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, beispielsweise aufgezählten Fälle - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 20. November 2018, Ra 2018/15/0014mVa VwGH 25. Mai 2016, 2013/15/0213; 20. Mai 2010, 2006/15/0337).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine abgabenrechtliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist, nicht im Einzelfall als Unbilligkeit gewertet und durch Nachsicht behoben werden. § 236 BAO soll die Unbilligkeit des Einzelfalles beseitigen. Eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einhebungseinzelfalles ist dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden (vgl. VwGH 15. September 2016, Ra 2015/15/0076 mVa VwGH 23. Oktober 1997, 96/15/0154).

Hinsichtlich der Säumniszuschläge im Sinne des § 217 BAO ist eine sachliche Unbilligkeit nicht anzunehmen, weil ein Säumniszuschlag eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe darstellt (VwGH 20. September 2007, 2002/14/0138 mwN). Die Einhebung von Säumniszuschlägen ist nicht schon deshalb unbillig, weil den Abgabenschuldner an der verspäteten Entrichtung der Abgaben kein oder nur ein geringfügiges Verschulden trifft (vgl. VwGH 4. August 2005, 2001/17/0158).

Die Korrektur einer unrichtig vorgenommenen Besteuerung durch die Außenprüfung ist, wie auch die belangte Behörde ausgeführt hat, ein regelmäßig vorkommender Vorgang. Dass es dem Bf. unmöglich gewesen, die Umsatzsteuer richtig zu erklären und abzuführen, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt nicht. Die Festsetzung des verfahrensgegenständlichen Säumniszuschlags ist unmittelbare gesetzliche Folge dieser verspäteten Abgabentrachtung. Dass, wie in der Beschwerde vorgebracht, die Abgaben zu Unrecht festgesetzt worden wären, ist für das Verwaltungsgericht nicht erkennbar und würde für sich betrachtet, auch keine Nachsicht im Sinne des § 236 BAO rechtfertigen (vgl. zuletzt VwGH 4. Juni 2020, Ra 2019/15/0117).

Es ist daher festzustellen, dass sich die Besteuerung des Bf. nicht anders gestaltet, als dies bei anderen Steuerpflichtigen der Fall ist, die – aus welchen Gründen auch immer – ihrer Abgabentrachtungsverpflichtung hinsichtlich einer entstandenen Umsatzsteuer nicht rechtzeitig nachgekommen sind. Eine atypische Belastung ist hiebei nicht zu erkennen, weshalb das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO zu verneinen ist.

Ein Umstand wie der gegenständliche Säumniszuschlag, der auch bei allen anderen Abgabepflichtigen in der gleichen Lage hätte eintreten können und den der Gesetzgeber daher hätte voraussehen können, vermag nicht zur Annahme der Unbilligkeit zu führen (vgl. VwGH 11. November 2004, 2004/16/0077).

Es handelt sich bei der Festsetzung des Säumniszuschlages überdies um keine Abgabenschuld, die ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist, da diese – dem Gesetz entsprechend 2% des verspätet entrichteten Abgabebetrags beträgt. Dem Säumniszuschlag von 554,11 Euro steht zudem auch ein hohes Einkommen des Bf. gegenüber.

Auch der Umstand, dass diese Steuer (zum Großteil) seitens der ***2*** in deren eigenen Namen entrichtet worden sein soll, zeigt weder eine anormale Belastungswirkung noch einen atypischen Vermögenseingriff auf. Die Festsetzung des Säumniszuschlags ist schlichte Folge der verspäteten Abgabentrachtung. Im Übrigen kann auf die Antragsmöglichkeit des § 217 Abs. 7 BAO verwiesen werden.

Im Falle eines Ansuchens um Nachsicht ist zuerst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff "Einhebung nach der Lage des Falles unbillig" entspricht. Wird diese Frage verneint, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum mehr, demnach ist der Antrag abzuweisen (vgl. VwGH 27.06.2013, 2013/15/0173, mwN). Wenn keine Unbilligkeit hinsichtlich der Einhebung eines Säumniszuschlages vorliegt, ist für eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kein Raum mehr (vgl. VwGH 11. Dezember 1986, 86/16/0015).

Im vorliegenden Fall kann, wie dargelegt im Sinne einer Gesamtschau (vgl. VwGH 21. September 2016, 2013/13/0097), weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung festgestellt werden. Für eine Entscheidung im Rahmen des Ermessens findet sich demnach kein Platz. Die Beschwerde war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das gegenständliche Erkenntnis steht im Einklang mit der zitierten reichhaltigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde nicht aufgeworfen. Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist unzulässig.

Linz, am 26. April 2021