

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder S1, S2 und S3, in der Beschwerdesache der X, vertreten durch S, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt

über die Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen vom 9. Dezember 2013 und

über die Festsetzung von Gebühren und Auslagenersätzen des Vollstreckungsverfahrens vom 19. Dezember 2013

nach der am 18. Juni 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Bescheid über die Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen vom 9. Dezember 2013 wird aufgehoben.

Der Bescheid über die Festsetzung von Gebühren und Auslagenersätzen des Vollstreckungsverfahrens vom 19. Dezember 2013 wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erstattete am 8. Oktober 2013 vor Beginn einer Außenprüfung Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG, dass für die Zeiträume 2008 bis 2013 Abzugssteuern im Sinne des § 99 EStG in der Höhe von 338.925,70 Euro nicht einbehalten wurden.

Am 6. November 2013 beantragte die Bf. die Entrichtung des auf ihrem Abgabenkonto aushaftenden Rückstandes in monatlichen Raten.

Das Finanzamt wies das Ansuchen mit dem Bescheid vom 22. November 2013 mit der Begründung ab, der aushaftende Rückstand sei im Wesentlichen auf die nicht erfolgte Zahlung selbst zu berechnender Abgaben zurück zu führen, in deren sofortiger Entrichtung keine erhebliche Härte erblickt werden könne.

Zur Vermeidung von Einbringungsmaßnahmen werde die Bf. ersucht, die rückständigen Abgabenschuldigkeiten in der Höhe von 310.067,21 Euro unverzüglich und im Ausmaß von 6.778,50 Euro bis 30. Dezember 2013 zu entrichten.

Die Entrichtung der aushaftenden Abgaben durch die Bf. erfolgte am 19. Dezember 2013 (230.000 Euro) und am 23. Dezember 2013 (80.067,21 Euro).

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 9. Dezember 2013 setzte das Finanzamt zweite Säumniszuschläge in der Höhe von insgesamt 3.062,26 Euro fest, weil die Abgabenschuldigkeiten (Einkommensteuer 2009 bis 2013) nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet wurden.

Am 18. Dezember 2013 wurden bei der Bf. Einbringungsmaßnahmen durchgeführt. Die Gebühren und Auslagenersätze des Vollstreckungsverfahrens wurden mit dem angefochtenen Bescheid vom 19. Dezember 2013 mit 3.025,10 Euro festgesetzt.

Die Bf. brachte gegen die oben angeführten Bescheide die vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden zu erledigenden Rechtsmittel der Berufung ein (Eingaben vom 19. Dezember 2013 und vom 8. Jänner 2014).

Gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG stehe dem Abgabepflichtigen zur Entrichtung der Abgaben eine Frist von einem Monat ab Erstattung der Selbstanzeige zu. Innerhalb dieser Monatsfrist habe die Bf. im Sinne des § 230 Abs. 2 BAO zeitgerecht ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO eingebracht. Im Falle der Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens stehe gemäß § 212 Abs. 3 BAO eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Abweisungsbescheides zu.

Gemäß § 230 Abs. 2 BAO dürften während dieser gesetzlich zustehenden Frist keine Einbringungsmaßnahmen eingeleitet und gemäß § 217 Abs. 4 BAO keine Säumniszuschläge vorgeschrieben werden. Die in Rede stehenden Abgaben seien daher am Abgabenkonto der Bf. wieder gut zu schreiben.

Mit den Beschwerdeverentscheidungen vom 24. und 27. Jänner 2014 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab.

Eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 BAO werde nur dann zuerkannt, wenn ein Zahlungserleichterungsansuchen beim Finanzamt spätestens am Fälligkeitstag der betreffenden Abgabe einlange. Sämtliche Fälligkeitstage der betreffenden Abgaben lägen jedoch vor dem 6. November 2013, weshalb das Ansuchen verspätet eingebracht worden sei.

Durch die Nutzung der Nachfrist gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG sei lediglich eine schuldbefreiende Wirkung hinsichtlich einer Finanzstrafe erwirkt worden; der Säumniszuschlag und die mit der Einhebungsmaßnahme verbundene Vorschreibung der Gebühren und Auslagenersätze bleibe davon unberührt.

Daraufhin beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

Die Abgabenbehörde gehe in ihrer rechtlichen Beurteilung von der Rechtslage vor der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 aus. Würde die Rechtsansicht des Finanzamtes zutreffen, wären Zahlungserleichterungsansuchen, die in Verbindung mit Selbstanzeigen gemäß § 29 FinStrG gestellt werden, nie rechtzeitig gestellt, weil die Fälligkeit der Abgaben bei einer Selbstanzeige naturgemäß in der Vergangenheit liege.

Es werde die Abänderung des Abweisungsbescheides über das Zahlungserleichterungsansuchen wie in der Beschwerde sowie die Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides und des Bescheides über die Festsetzung der Gebühren und Auslagenersätze beantragt.

In der Beschwerdevorlage vom 28. März 2014 führte das Finanzamt ergänzend aus, die Abgaben seien im Zeitpunkt der Antragstellung gemäß § 212 BAO bereits fällig gewesen. Eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgaben sei erst nach der Abweisung des Zahlungserleichterungsansuchens erfolgt, weshalb keine gesetzliche Zahlungsfrist für die Entrichtung der Abgaben im Sinne der BAO bestanden habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

#### **§ 29 Abs. 1 FinStrG**

*Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). ...*

#### **§ 29 Abs. 2 FinStrG**

*War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei*

*selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. ...*

#### **§ 212 Abs. 1 BAO**

*Die Abgabenbehörde kann 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 hiezu 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. ...*

#### **§ 212 Abs. 3 BAO**

*Wird die Bewilligung einer Zahlungserleichterung durch Abänderung oder Zurücknahme des Bescheides widerrufen (§ 294), so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung des noch aushaftenden Abgabenbetrages eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Widerrufsbescheides zu. Soweit einem vor 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 eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des das Ansuchen erledigenden Bescheides zu. Dies gilt - abgesehen von Fällen des Abs. 4 - nicht für innerhalb der Nachfristen des ersten oder zweiten Satzes eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen.*

#### **§ 230 Abs. 2 BAO**

*Während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist dürfen Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.*

#### **§ 230 Abs. 3 BAO**

*Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) 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, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt.*

### **1. Bescheid über die Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen**

*Gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist.*

Im Zuge der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 (BGBl I Nr. 104/2010) wurde im § 29 Abs. 2 FinStrG die Entrichtung von mit Selbstanzeige offen gelegten Abgabebeträgen neu geregelt: ab 1. Jänner 2011 steht in Fällen, in denen die mit Selbstanzeige bekannt gegebenen Abgabebeträge bereits fällig waren, zur Entrichtung eine einmonatige Nachfrist ab der Erstattung der Anzeige zu. Die Monatsfrist kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

Die Abgabenbehörde vertritt die Rechtsauffassung, dass die einmonatige Frist zur Entrichtung der im Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits fällig gewesenen Abgabenschuldigkeiten ausschließlich die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige betrifft, abgabenrechtliche Entrichtungsvorschriften der BAO aber nicht berührt.

Eine nach dieser Rechtsansicht mögliche zwangsweise Einbringung der mit Selbstanzeige bekannt gegebenen Abgaben noch vor Ablauf der Frist des § 29 Abs. 2 FinStrG durch die Abgabenbehörde hätte jedoch zur Folge, dass diese gesetzlich zuerkannte Frist nicht (zur Gänze) in Anspruch genommen werden könnte. Im Sinne einer systematischen Auslegung dieser Bestimmung ist daher davon auszugehen, dass § 29 Abs. 2 FinStrG für aus Selbstanzeigen resultierende Abgaben eine eigene Entrichtungsvorschrift festlegt und es sich dabei um eine von Gesetzes wegen zustehende Zahlungsfrist im Sinne des § 230 Abs. 2 BAO handelt, in der Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet werden dürfen.

Aus dem Gesetzeswortlaut des § 29 Abs. 2 FinStrG ergibt sich weiters, dass die Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens innerhalb der Monatsfrist zulässig ist. Ein solches Ansuchen stellt demnach ein rechtzeitiges Ansuchen im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO dar, weil es sich dabei um ein Zahlungserleichterungsansuchen handelt, das vor dem Ablauf der für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebracht wurde (siehe dazu Schrottmeyer, Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, Rz 671 ff.).

Im vorliegenden Fall wurde die Selbstanzeige am 8. Oktober 2013 erstattet; die strafbefreiende Entrichtung der Einkommensteuer hätte daher nach § 29 Abs. 2 FinStrG bis spätestens 8. November 2013 erfolgen müssen.

Innerhalb dieser Frist und damit rechtzeitig vor dem Ablauf der für die Entrichtung der Abzugssteuern zur Verfügung stehenden Frist beantragte die Bf. am 6. November 2013 eine Ratenzahlung hinsichtlich der mit Selbstanzeige bekannt gegebenen Abgaben.

Dieses Zahlungserleichterungsansuchen wurde vom Finanzamt mit dem Bescheid vom 22. November 2013 als unbegründet abgewiesen.

Da das Zahlungserleichterungsansuchen, wie bereits ausgeführt, vor dem Ablauf der für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebracht wurde, stand der Bf. gemäß § 212 Abs. 3 2. Satz BAO für die Entrichtung der Abgaben eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Abweisungsbescheides, somit bis 27. Dezember 2013 zu.

Während dieser gesetzlich zuerkannten Zahlungsfrist war die Einbringung wiederum gemäß § 230 Abs. 2 BAO gehemmt; Säumniszuschläge waren gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO insoweit nicht zu entrichten.

Diese Rechtsansicht wird auch in der Literatur vertreten: *"Wird somit ein derartiges Zahlungserleichterungsansuchen rechtzeitig innerhalb der vorgesehenen Zahlungsfrist von einem Monat eingebracht und wird diesem Ansuchen nicht stattgegeben, ist für die Zahlung von Amts wegen eine Nachfrist von einem Monat zu setzen"* (siehe Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG, Bd. 1, § 29, 12a).

Einbringungsmaßnahmen der Abgabenbehörde hätten im gesamten Zeitraum, in dem die Einbringung der Abzugssteuern gehemmt war, nur nach Erlassung eines Vollstreckungsbescheides gemäß § 230 Abs. 7 BAO erfolgen können.

Unbestritten ist, dass die Entrichtung der gegenständlichen Abgaben vor Ablauf dieser Frist (am 19. bzw. 23. Dezember 2013) und daher innerhalb der im Abweisungsbescheid vom 22. November 2013 zuerkannten Zahlungsfrist erfolgte.

Ein Säumniszuschlag war daher gemäß § 217 Abs. 4 lit. b BAO nicht zu entrichten, weshalb der angefochtene Bescheid vom 9. Dezember 2013 aufzuheben war.

Bescheid über die Festsetzung von Gebühren und Auslagenersätzen

*§ 26 Abs. 1 lit. a AbgEO*

*Der Abgabenschuldner hat für Amtshandlungen des Vollstreckungsverfahrens eine Pfändungsgebühr anlässlich einer Pfändung im Ausmaß von 1 % vom einzubringenden Abgabebetrag zu entrichten; wird jedoch an Stelle einer Pfändung lediglich Bargeld abgenommen, dann nur 1 % vom abgenommenen Geldbetrag.*

*§ 26 Abs. 2 AbgEO*

*Diese Gebühren sind auch dann zu entrichten, wenn die Amtshandlung erfolglos verlief oder nur deshalb unterblieb, weil der Abgabenschuldner die Schuld erst unmittelbar vor Beginn der Amtshandlung an den Vollstrecker bezahlt hat.*

#### **§ 26 Abs. 3 AbgEO**

*Außer diesen Gebühren hat der Abgabenschuldner auch die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen zu ersetzen. ...*

#### **§ 26 Abs. 5 AbgEO**

*Gebühren und Auslagenersätze werden mit Beginn der jeweiligen Amtshandlung fällig und können gleichzeitig mit dem einzubringenden Abgabenbetrag vollstreckt werden; sie sind mit Bescheid festzusetzen, wenn sie nicht unmittelbar aus einem Verkaufserlös beglichen werden (§ 51).*

#### **§ 13 Abs. 1 AbgEO**

*Wenn der Abgabenschuldner bestreitet, dass die Vollstreckbarkeit eingetreten ist, oder wenn er behauptet, dass das Finanzamt auf die Einleitung der Vollstreckung überhaupt oder für eine einstweilen noch nicht abgelaufene Frist verzichtet hat, so hat er seine bezüglichlichen Einwendungen beim Finanzamt (§ 12 Abs. 2) geltend zu machen.*

Wie bereits oben ausgeführt, wurde das Zahlungserleichterungsansuchen im Sinne des § 29 Abs. 2 FinStrG fristgerecht eingebracht; bis zur Erledigung des Ansuchens am 22. November 2013 war die Einbringung der Abzugssteuern gemäß § 230 Abs. 3 BAO gehemmt.

Der Bf. stand nach der Erlassung des Abweisungsbescheides vom 22. November 2013 zur Entrichtung der Abgaben gemäß § 212 Abs. 3 BAO die Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Bescheides zu; auch in diesem Zeitraum durften daher gemäß § 230 Abs. 2 BAO Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet werden.

Nach den obigen Ausführungen kommt dem Einwand der Bf., die Vollstreckbarkeit der Abgaben, auf die sich die Amtshandlung des Finanzamtes am 18. Dezember 2013 bezog, sei nicht vorgelegen, Berechtigung zu. Da die Amtshandlung unzulässig war, besteht auch kein Anspruch auf Gebühren und Auslagenersätze im Sinne des § 26 AbgEO. Der angefochtene Bescheid vom 19. Dezember 2013 war daher ebenfalls aufzuheben.

#### **Zulässigkeit einer Revision**

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig, weil Rechtsprechung zur Frage fehlt, ob die einem Abgabepflichtigen gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG zur Entrichtung der aus einer Selbstanzeige resultierenden Abgabenbeträge zustehende Frist nur hinsichtlich der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige von Bedeutung ist oder ob es sich bei dieser

Frist um eine gesetzliche Zahlungsfrist für die Entrichtung der Abgaben im Sinne der BAO handelt.

Graz, am 26. Juni 2014