



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0591-L/08, RV/0592-L/08,
RV/0593-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MU, vertreten durch Dr. Helmut Blum, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Mozartstraße 11/6,

- 1) vom 26. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 23. Mai 2002 über die Festsetzung von Aussetzungszinsen in Höhe von 3.742,24 €
- 2) vom 12. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Juli 2002 über die Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 1.765,91 € betreffend Umsatzsteuer 2000
- 3) vom 12. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 10. Juni 2002 über die Festsetzung von Säumniszuschlägen in Höhe von insgesamt 9.579,92 € betreffend die Umsatzsteuern 1994 bis 1999 und 01-11/2001,

entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Aussetzungszinsenbescheid wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 wird teilweise stattgegeben. Der Säumniszuschlag wird auf 1.224,72 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.
- 3) Der Berufung gegen die Säumniszuschlagsbescheide betreffend die Umsatzsteuern 1994 bis 1996 wird stattgegeben, die Bescheide über die Festsetzung dieser Säumniszuschläge werden aufgehoben.

Der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 1997 wird teilweise stattgegeben. Der Säumniszuschlag wird auf 540,36 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen

Der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 wird teilweise stattgegeben. Der Säumniszuschlag wird auf 550,27 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen

Der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 1999 wird teilweise stattgegeben. Der Säumniszuschlag wird auf 909,36 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 01-11/2001 wird teilweise stattgegeben. Der Säumniszuschlag wird auf 1.183,68 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1) Bescheid betreffend Aussetzungszinsen

Das Finanzamt verfügte mit Bescheid vom 23.5.2002 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung detailliert nach Abgabenart, Zeitraum und Betrag aufgegliederter Abgabenschuldigkeiten in Höhe von insgesamt 60.092,21 €.

Mit weiterem Bescheid vom 23.5.2002 wurden Aussetzungszinsen in Höhe von 3.742,24 € festgesetzt. Die Berechnung der Aussetzungszinsen wurde auf einem beigelegten Berechnungsblatt unter Angabe des Aussetzungsbetrages (unter Berücksichtigung von Anfangsbestand und Änderung), der Anzahl der Tage (Zeitraum der in Anspruch genommenen Aussetzung der Einhebung), des Jahreszinssatzes und des Tageszinssatzes sowie der dafür im einzelnen angefallenen Aussetzungszinsen dargestellt.

Mit Eingabe vom 26.6.2002 wurde unter anderem gegen den Aussetzungszinsenbescheid Berufung erhoben. Der Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung sei nicht nachvollziehbar begründet, ebenso wenig die Berechnung der Aussetzungszinsen. Zur Vorschreibung hinsichtlich Umsatzsteuer 1998 und 1999 sowie Einkommensteuer 1998 und 1999 werde darauf verwiesen, dass die den Zahlungsvorschreibungen zugrunde liegenden Bescheide durch die am 28.5.2002 ergangenen Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gegenstandslos und durch noch nicht rechtskräftige Ersatzbescheide ersetzt worden seien.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15.4.2008 als unbegründet ab. Die Berufungswerberin beantragte mit Eingabe vom 13.5.2008 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

2) Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2000

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 18.6.2002 die Umsatzsteuer 2000 mit 95.928,14 € fest. Aufgrund der für diesen Zeitraum bisher festgesetzten Umsatzsteuer in Höhe von 7.632,75 € ergab sich eine bereits fällig gewesene Nachforderung von 88.295,39 €.

Mit Bescheid vom 9.7.2002 setzte das Finanzamt von dieser Umsatzsteuernachforderung einen Säumniszuschlag von 1.765,91 € fest. Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 12.8.2002 allein mit der Begründung Berufung erhoben, dass die dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Abgabenschuld noch nicht rechtskräftig wäre, da gegen den Umsatzsteuerbescheid Berufung erhoben worden sei.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29.2.2008 wurde die Umsatzsteuer 2000 mit 68.868,85 € festgesetzt. Gegenüber der bisherigen Vorschreibung in Höhe von 95.928,14 € ergab sich somit eine Herabsetzung von 27.059,29 €.

Das Finanzamt gab daraufhin mit Berufungsvorentscheidung vom 15.4.2008 der Berufung vom 12.8.2002 gegen den Säumniszuschlagsbescheid teilweise statt, und setzte diesen mit 1.224,72 € neu fest. Als Bemessungsgrundlage ging das Finanzamt dabei von einer Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 61.236,10 € aus (68.868,85 € laut Berufungsentscheidung vom 29.2.2008 abzüglich des bereits im Erstbescheid vom 18.6.2002 ausgewiesenen Umsatzsteuervorsolls in Höhe von 7.632,75 €, welches nicht Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Säumniszuschlag war).

Die Berufungswerberin beantragte mit Eingabe vom 13.5.2008 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

3) Säumniszuschläge betreffend die Umsatzsteuern 1994 bis 1999 und 01-11/2001

Mit Bescheiden vom 10.6.2002 setzte das Finanzamt folgende Säumniszuschläge fest:

Abgabe		Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Umsatzsteuer	1994	15.02.1995	38.179,91	763,60
Umsatzsteuer	1995	15.02.1996	46.461,63	929,23
Umsatzsteuer	1996	17.02.1997	65.869,71	1.317,39
Umsatzsteuer	1997	16.02.1998	73.023,84	1.460,48
Umsatzsteuer	1998	15.02.1999	72.614,55	1.452,29
Umsatzsteuer	1999	15.02.2000	82.621,96	1.652,44
Umsatzsteuer	01-11/2001	15.01.2002	100.224,35	2.004,49

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingabe vom 12.7.2002 allein mit der Begründung Berufung erhoben, dass die den Säumniszuschlägen zurunde liegenden Angaben gesetzwidrig vorgeschrieben worden wären und im Rechtsmittelweg bekämpft würden. Sollten diese Rechtsmittel erfolgreich sein, erweise sich auch die Vorschreibung der Säumniszuschläge als rechtsgrundlos.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.4.2008 gab das Finanzamt dieser Berufung teilweise statt, und hob die Säumniszuschläge betreffend die Umsatzsteuern 1994 bis 1999 auf. Der Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer 01-11/2001 wurde auf 1.183,68 € herabgesetzt.

Die Berufungswerberin beantragte mit Eingabe vom 13.5.2008 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1) Bescheid betreffend Aussetzungszinsen

Gemäß § 212a Abs. 9 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6) oder soweit infolge

einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Im angefochtenen Bescheid wurde die Berechnung der Aussetzungszinsen am beigelegten Berechnungsblatt unter Angabe des Aussetzungsbetrages (unter Berücksichtigung von Anfangsbestand und Änderung), der Anzahl der Tage (Zeitraum der in Anspruch genommenen Aussetzung der Einhebung), des Jahreszinssatzes und des Tageszinssatzes sowie der dafür im einzelnen angefallenen Aussetzungszinsen detailliert dargestellt. Im Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung waren die von der Aussetzung umfasst gewesenen Abgaben nach Abgabenart, Zeitraum und Betrag aufgegliedert worden. Es trifft daher nicht zu, dass der angefochtene Bescheid nicht nachvollziehbar begründet worden wäre. Im Übrigen legte die Berufungswerberin nicht näher dar, welche Bescheidbestandteile für sie nicht nachvollziehbar wären.

Auch aus dem Einwand, dass die der Vorschreibung von Aussetzungszinsen zugrunde liegenden Erstbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1998 und 1999 durch eine nachfolgende Wiederaufnahme der Verfahren "gegenstandslos" geworden wären, und die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide (noch) nicht rechtskräftig gewesen wären, ist für die Berufungswerberin nicht zu gewinnen. Zum einen ist aufgrund der Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.10.2007 und 29.2.2008 mittlerweile Rechtskraft der Abgabenfestsetzungen eingetreten. Die erwähnten Einkommensteuern wurden mit 46.623,26 € (1998) und 71.288,42 € (1999) festgesetzt. Der Berechnung der Aussetzungszinsen waren aber ohnehin nur die in den Erstbescheiden vom 14.7.2000 und 17.10.2000 festgesetzten Einkommensteuern in Höhe von 9.261,21 € bzw. 127.437,00 ATS (1998) und 7.400,13 € bzw. 101.828,00 ATS (1999) zugrunde gelegt worden. Diese Abgabenforderungen erwiesen sich somit letztlich jedenfalls als rechtmäßig. Bemessungsgrundlage für die Aussetzungszinsen ist immer der für die Aussetzung in Betracht kommende Abgabenbetrag bzw. die im Aussetzungsbescheid angeführte Abgabenschuldigkeit, wobei nur eine nachträgliche Herabsetzung der Abgabenschuld zu berücksichtigen ist. Entscheidend ist stets, ob sich der strittige Betrag letztlich als rechtswidrig oder rechtmäßig erweist (Ritz, BAO³, § 212a Tz 34). Sinn der Aussetzungszinsen ist die Abgeltung des Zinsvorteiles des Abgabepflichtigen für jene Abgaben, deren Vorschreibung sich letztlich als rechtmäßig erweist. Nur soweit sich die strittigen Beträge tatsächlich als zu Unrecht vorgeschrieben erweisen ("im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld ..."), fallen keine Zinsen an. Da wie bereits ausgeführt der Berechnung der Aussetzungszinsen ohnehin nur die in den Erstbescheiden vom 14.7.2000 und 17.10.2000 festgesetzten

Einkommensteuern zugrunde gelegt wurden, und sich diese Abgabensforderungen aufgrund der erwähnten Berufungsentscheidungen letztlich jedenfalls als rechtmäßig erwiesen, kam eine Herabsetzung der Zinsen nicht in Betracht.

Gleiches gilt für die Aussetzungszinsen für den Zahlungsaufschub betreffend die Umsatzsteuern 1998 und 1999. Diese Abgaben wurden mit Berufungsentscheidung vom 29.2.2008 mit 34.112,63 € bzw. 50.053,27 € festgesetzt. Der Berechnung der Aussetzungszinsen waren aber auch hier nur die mit den Erstbescheiden vom 14.7.2000 und 17.10.2000 festgesetzten Umsatzsteuernachforderungen in Höhe von 11.250,99 € bzw. 154.817,00 ATS (1998) und 12.187,89 € bzw. 167.709,00 ATS (1999) zugrunde gelegt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat Beschwerden gegen die Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.10.2007 und 29.2.2008 mit Erkenntnissen vom 28.5.2008, 2007/15/0286 und vom 25.6.2008, 2008/15/0166 als unbegründet abgewiesen.

Insgesamt gesehen zeigte die Berufungswerberin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Aussetzungszinsenbescheides auf, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

2) Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2000

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Bemessungsgrundlage des Säumniszuschlages ist die nicht entrichtete Abgabenschuldigkeit unabhängig davon, ob die Festsetzung rechtmäßig, rechtskräftig oder mit Berufung angefochten ist (Ritz, BAO³, § 217 Tz 4 mit zahlreichen Judikaturnachweisen). Die Pflicht zur Entrichtung des Säumniszuschlages setzt nicht den Bestand einer sachlich richtigen Abgabenschuld voraus, sondern nur den einer formellen Abgabenzahlungsschuld. Der Umstand, dass die den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Abgabenbescheide mit Berufung angefochten wurden, vermag daher einer Berufung gegen die Säumniszuschlagsbescheide nie zum Erfolg zu verhelfen.

In derartigen Fällen wird immer wieder allein zur Erlangung einer Aussetzung der Einhebung der Säumniszuschläge eine Berufung gegen die Säumniszuschlagsbescheide erhoben. Dies ist weder notwendig noch sinnvoll. Eine mittelbare Abhängigkeit der Höhe einer Abgabe von der Erledigung einer Berufung im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO liegt auch dann vorliegt, wenn der Abgabenbescheid nach Berufungserledigung nur dann abzuändern ist, wenn dies die Partei beantragt. Daher ist die Aussetzung von Säumniszuschlägen bei Anfechtung des Stammabgabenbescheides möglich, obwohl die Anpassung des Säumniszuschlages nach § 217 Abs. 8 BAO nur auf Antrag zulässig ist (Ritz, BAO³, § 212a Tz 7). Es genügt daher allein

eine Berufung gegen den Stammabgabenbescheid, um auch eine Aussetzung der Einhebung des davon abgeleiteten Säumniszuschlages beantragen zu können (z.B. UFS 19.12.2008, RV/0076-L/08).

Die Berufungsbehörde hat im Zuge einer Berufungsentscheidung gemäß § 289 Abs. 2 BAO (von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen) immer von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (Ritz, BAO³, § 289 Tz 59 mit Judikaturnachweisen). Es ist daher im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung gegen die angefochtenen Säumniszuschlagsbescheide eine zwischenzeitig im Abgabefestsetzungsverfahren eingetretene Herabsetzung der Abgabenschuld zu berücksichtigen.

Bei der Entscheidung über die gegenständliche Berufung betreffend den Säumniszuschlag zur Umsatzsteuer 2000 ist daher (wie schon in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes) zu berücksichtigen, dass mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29.2.2008 diese Umsatzsteuer mit 68.868,85 € festgesetzt wurde. Gegenüber der bisherigen Vorschreibung in Höhe von 95.928,14 € ergab sich somit eine Herabsetzung um 27.059,29 €. Da die ursprüngliche Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag aber nur die Nachforderung aus dem Erstbescheid vom 18.6.2002 in Höhe von 88.295,39 € war, verminderte schon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 15.4.2008 zu Recht die Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag auf 61.236,10 € (88.295,39 € abzüglich 27.059,29 € bzw. 68.868,85 € laut Berufungsentscheidung vom 29.2.2008 abzüglich des bereits im Erstbescheid vom 18.6.2002 ausgewiesenen Umsatzsteuervorsolls in Höhe von 7.632,75 €).

Der gegenständlichen Berufung war daher teilweise stattzugeben, und der Säumniszuschlag auf 1.224,72 € (2 % von 61.236,10 €) herabzusetzen.

3) Säumniszuschläge betreffend die Umsatzsteuern 1994 bis 1999 und 01-11/2001

Auch gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 10.6.2002 wurde allein mit der Begründung Berufung erhoben, dass die den Säumniszuschlägen zurunde liegenden Angabenvorschreibungen nach Ansicht der Berufungswerberin rechtswidrig bzw. noch nicht rechtskräftig wäre. Es wurde bereits oben unter Punkt 2 aufgezeigt, dass mit einem derartigen Vorbringen keine Rechtswidrigkeit der Säumniszuschlagsfestsetzungen dargetan wird.

Unter Bedachtnahme auf die ebenfalls oben zitierte Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO ist jedoch auch hier im Zeitpunkt der Entscheidung über die Berufung gegen die angefochtenen Säumniszuschlagsbescheide auf eine zwischenzeitig eingetretene Herabsetzung der Stammabgabe Bedacht zu nehmen.

a) Den Säumniszuschlägen betreffend die Umsatzsteuern für die Jahre 1994 bis 1996 wurden die Nachforderungen aus den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheiden vom 28.5.2002 zugrunde gelegt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.7.2007 wurden die Bescheide über die Wiederaufnahme aufgehoben. Damit schieden auch die zuvor im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus. Die Jahre 1994 bis 1996 wurden in weiterer Folge nicht wiederaufgenommen. Es fehlt damit endgültig an Nachforderungen an Umsatzsteuern für diese Jahre, die Bemessungsgrundlage für die gegenständlichen Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996 sein könnte. Der Berufung war daher hinsichtlich dieser Säumniszuschläge unter Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide stattzugeben.

b) Hinsichtlich der Umsatzsteuern 1997 bis 1999 ergingen jedoch in den "neuerlich" mit Bescheiden vom 19.7.2007 wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide vom selben Tag, aus denen sich (gegenüber den Erstbescheiden) folgende Nachforderungen an Umsatzsteuern ergaben: 27.018,16 € (1997), 27.513,79 € (1998) und 45.467,90 € (1999).

In der Berufungsentscheidung vom 29.2.2008 wurden die Umsatzsteuern für diese Jahre in der selben Höhe wie in den neuen Sachbescheiden vom 19.7.2007 festgesetzt, an den der Säumniszuschlagsbemessung zugrunde zu legenden Nachforderungen (aus den Bescheiden vom 19.7.2007) trat damit keine Änderung ein. Die Beschwerde gegen diese Berufungsentscheidung wurde wie bereits erwähnt vom Verwaltungsgerichtshof abgewiesen.

Die Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuern 1997 bis 1999 waren daher unter teilweiser Stattgabe der Berufung auf folgende Beträge einzuschränken:

Abgabe		Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Umsatzsteuer	1997	16.02.1998	27.018,16	540,36
Umsatzsteuer	1998	15.02.1999	27.513,79	550,27
Umsatzsteuer	1999	15.02.2000	45.467,90	909,36

c) Mit Bescheid vom 28.5.2002 wurde die Umsatzsteuer für 01-11/2001 mit 95.928,14 € festgesetzt. Aufgrund des bis dahin insgesamt geltend gemachten Vorsteuerüberschusses von 4.296,21 € ergab sich aus diesem Bescheid eine Nachforderung von 100.224,35 €. Diese Nachforderung war Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Säumniszuschlag betreffend eben diese Umsatzsteuer.

Mit Bescheid vom 22.7.2003 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 mit 95.928,14 € festgesetzt (somit in selber Höhe wie im Festsetzungsbescheid 01-11/2001 vom 28.5.2002). Aus diesem Bescheid ergab sich eine weitere Nachforderung von 230,18 € (in der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2001 war ein Vorsteuerüberschuss von 230,18 € geltend gemacht worden).

Mit Berufungsentscheidung vom 29.2.2008 wurde die Umsatzsteuer 2001 mit 54.887,68 € neu festgesetzt. Gegenüber der bisherigen Zahllast ergab sich somit eine Herabsetzung um 41.040,46 €. Die Berufung gegen den Bescheid über die Umsatzsteuervorauszahlung 01-11/2001 wurde als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Es war daher die Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Säumniszuschlag um 41.040,46 € herabzusetzen, die sich dadurch auf 59.183,89 € verminderte. Der Berufung war daher insoweit stattzugeben, und der Säumniszuschlag auf 1.183,68 € (2 % von 59.183,89) einzuschränken.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. März 2009