



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Josef Graf, Mag. Bernhard Pammer und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufungen der Firma K-GmbH, vertreten durch KP-GmbH, vom 20. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. November 2006 betreffend Säumniszuschlag am 24. November 2011 in nichtöffentlicher Sitzung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 20. November 2006 setzte das Finanzamt erste Säumniszuschläge in Höhe von € 1.984,94, € 1.597,75, € 3.851,64 und € 3.822,31 fest, da die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2002 bis 2005 in Höhe von € 99.247,20, € 79.887,60, € 192.582,00 und € 191.115,60 nicht innerhalb der dafür zur Verfügung stehenden Fristen entrichtet wurde.

In den dagegen eingebrochenen Berufungen führte die Berufungswerberin (Bw) aus, dass die in den Haftungs- und Abgabenbescheiden 2002 bis 2005 festgesetzten Säumniszuschläge aus der im Rahmen einer Betriebsprüfung vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer betreffend die in den Jahren 2002 bis 2005 erfolgten Gewinnausschüttungen für die Geschäftsjahre 2001 bis 2004 an den Hauptgesellschafter, die N-AG (Beteiligungsanteil 62,4 %) mit dem Firmensitz in W in der Schweiz, resultierten.

Die Bw habe im Vertrauen auf die Gültigkeit des Artikels 10 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-Schweiz) im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung keine Kapitalertragsteuer einbehalten. Denn in diesem Artikel werde festgelegt, dass Dividenden im erstgenannten Vertragsstaat (also in Österreich) von der Steuer befreit seien, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) sei, die unmittelbar über mindestens 20 von Hundert des Kapitals der Dividenden zahlenden Gesellschaft verfüge. Dies sei hier der Fall. Erst im Zuge der Betriebsprüfung habe sich herausgestellt, dass aufgrund einer Durchführungsregelung in diesem Zusammenhang bis zum 1. Juli 2005 im Verhältnis zur Schweiz anstelle der sofortigen Steuerentlastung das Rückzahlungsverfahren vorgesehen gewesen sei.

Grobes Verschulden setze ein vorsätzlich verübtes Finanzvergehen voraus. Gemäß § 9 FinStrG werde dem Täter aber weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlaufen sei, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen habe lassen. Im vorliegenden Fall sei das Verhalten der Bw daher nicht einmal als fahrlässig einzustufen, da sich ihre Handlungen im Einklang mit den Bestimmungen des Artikels 10 Abs. 2 DBA-Schweiz befunden hätten.

Darüber hinaus sei ab dem 1. Juli 2005 eben dieses Verfahren der sofortigen Steuerentlastung gestattet worden.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO werde daher gebeten, die Säumniszuschläge in Höhe von € 984,94, € 1.597,75, € 3.851,64 und € 3.822,31 nicht festzusetzen und die aufgrund der Bescheide vom 20. November 2006 erfolgten Belastungen auf dem Steuerkonto der Bw wieder rückgängig zu machen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrochenen Antrag vom 19. Juni 2007 auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde beantragt, die Berufungen dem gesamten Berufungssenat vorzulegen und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Weiters werde ein Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO gestellt, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen bzw. herabzusetzen, da die Bw an der Säumnis kein Verschulden treffe.

Grobes Verschulden fehle in der Sachlage, da überhaupt kein Verschulden bzw. auch keine leichte Fahrlässigkeit vorliege. Dem entspreche auch die Begründung in der

Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2007, wo festgehalten werde, dass laut ständiger Rechtsprechung ab 2002 der Ansässigkeitsstatt (Schweiz) das volle Besteuerungsrecht habe.

Die weitere Begründung, wonach deshalb „seitens des österreichischen Unternehmens eine Zahlung in Höhe von 75% an die Anteilsinhaber in der Schweiz und eine Zahlung in Höhe von 25% an das Finanzamt“ erfolgen müsse, sei rechtswidrig. Dies insofern, als im Art. 10 Abs. 2 DBA-Schweiz festgehalten werde, dass diese Dividenden „in dem erstgenannten Vertragsstaat, in dem die dividendausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung habe, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer aber 15 von 100 des Bruttbetrages der Dividenden nicht übersteigen dürfe. Diese Dividenden seien jedoch im erstgenannten Vertragsstaat von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) sei, die unmittelbar über mindestens 20 von 100 des Kapitals der die dividendenzahlenden Gesellschaft verfüge.“

Im berufungsgegenständlichen Fall sei die Firma N-AG mit dem Firmensitz in W in der Schweiz zu 62,4% (somit zu mehr als 20%) an der Bw beteiligt. Diese Begünstigungsbestimmung des Art. 10 Abs. 2 habe die Bw in Anspruch genommen. Aufgrund dessen könne kein grobes Verschulden vorliegen.

Auch die Rechtsmeinung, dass die Gültigkeit des Abs. 2 des Art. 10 DBA-Schweiz, wonach keine Kapitalertragsteuer einzubehalten sei, erst ab 1. Juli 2005 Gültigkeit habe, sei unrichtig. Dies insofern, als der Abs. 2 im BGBI III 2001/204, letzter Satz ab 2000 sonst ab 2002, bereits Gültigkeit habe.

Auch ein Hinweis auf eine nicht gesetzlich fundierte „Durchführungsregelung“, welche nicht nachvollziehbar sei, könne die gesetzlichen Bestimmungen nicht negieren.

Aufgrund der obigen Ausführungen werde deshalb ersucht, die Säumniszuschläge für die Jahre 2002 bis 2005 jeweils zur Gänze aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß Artikel 10 Abs. 1 des DBA-Schweiz dürfen Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Artikel 10 Abs. 2 DBA-Schweiz dürfen diese Dividenden jedoch in dem erstgenannten Vertragsstaat, in dem die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung hat, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttbetrages der Dividenden nicht übersteigen. Diese Dividenden sind jedoch im erstgenannten Vertragsstaat von der Steuer befreit, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 20 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt (BGBI III 2001/204).

Werden in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Abzugswege (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzuges durch dieses Abkommen nicht berührt (Artikel 28 Abs. 1 DBA-Schweiz).

Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird (Artikel 28 Abs. 1, 1. Satz DBA-Schweiz).

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) 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. 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.

Der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen.

Laut Aktenlage hat die Firma N-AG in den Jahren 2000 bis 2007 die Mehrheit an der Bw gehalten. Die Bw hat regelmäßig Gewinnausschüttungen durchgeführt. Für Ausschüttungen an österreichische Anteilseigner (natürliche Personen) wurde die Kapitalertragsteuer regelmäßig angemeldet und abgeführt. Auf der Kapitalertragsteueranmeldung selbst wurde regelmäßig vermerkt, dass ein Steuerabzug nach B1 (Gewinnanteile etc.) für den schweizerischen Mehrheitsgesellschafter unterblieben ist, „weil die Voraussetzungen des § 94 EStG bzw. Art. 10 DBA Schweiz gegeben sind“.

Aufgrund einer Betriebsprüfung für den Zeitraum 2002 bis 2004 hat das Finanzamt für die in den Jahren 2002 bis 2005 erfolgten Gewinnausschüttungen an die N-AG Kapitalertragsteuern vorgeschrieben, wobei gemäß Artikel 28 DBA-Schweiz das Rückerstattungsverfahren vorgesehen ist. Die von der Betriebsprüfung vorgeschriebenen Kapitalertragsteuern wurden schließlich auch erstattet.

Da die Voraussetzungen für die endgültige Besteuerung der Gewinnausschüttungen in der Schweiz unbestritten vorlagen, hat die Bw im Vertrauen auf die Gültigkeit des Art. 10 Abs. 2 DBA-Schweiz, wonach die Dividenden im erstgenannten Vertragsstaat (also in Österreich) von der Steuer befreit sind, wenn der Empfänger eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 20 von Hundert des Kapitals der Dividendenzahlenden Gesellschaft verfügt, was im gegebenen Fall vorliegt, keine Kapitalertragsteuern einbehalten.

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren ist. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 13.9.1999, 97/09/0134). Grobe Fahrlässigkeit wird mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden die für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 12.5.1999, 1999/01/0189).

Ob ein grobes Verschulden anzunehmen ist, ist stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Abgabepflichtigen (bzw. seines Vertreters) zu beurteilen.

Auch ein Rechtsirrtum bzw. die Unkenntnis einer Rechtsvorschrift kann ein grobes Verschulden ausschließen, wenn dem Abgabepflichtigen an dem Rechtsirrtum bzw. an der Unkenntnis der Rechtsvorschrift keine grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen ist (vgl. OGH 23.5.1996, 8 Ob A 2045/96; VwGH 3.9.1996, 96/04/0134).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsmeinungen, sowie der im Einzelnen von der Bw dargelegten und oben wiedergegebenen Argumente kann im vorliegenden Fall in Hinblick auf den Wortlaut des Art. 10 Abs. 2 DBA-Schweiz, wonach grundsätzlich die Steuerbefreiung von Dividenden bei einer Mindestbeteiligung von 20 von Hundert vorgesehen ist, und auf die Komplexität des nationalen und internationalen Steuerrechts zum Kapitalertragsteuerabzug, welches aufgrund des Artikels 28 DBA-Schweiz unter Anwendung der Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schweiz das Rückerstattungsverfahren vorsieht, nicht von einer gänzlich unvertretbaren Rechtsansicht ausgegangen werden. Dass die Rechtsansicht im Rahmen der Prüfung und anschließenden Abgabenfestsetzung nicht geteilt wurde, somit als unzutreffend gewürdigt wurde, liegt in der Natur der Sache, da sich andernfalls eine Verschuldensprüfung im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO ohnedies erübrigen würde. Diese setzt gerade eine unrichtige Selbstberechnung voraus, es darf aber kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist in diesem Zusammenhang das Ausmaß des Verschuldens an der unrichtigen Selbstberechnung zu quantifizieren. Auch bei einer unvertretbaren Rechtsansicht kommt noch eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages in Betracht, wenn die unvertretbare Rechtsansicht nicht vorsätzlich (also wider besseren Wissens) oder grob fahrlässig (somit bei Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt unschwer erkennbar zu Unrecht) vertreten worden ist.

Selbst wenn man daher im gegenständlichen Fall nicht von einer unzutreffenden, aber doch noch vertretbaren Rechtsansicht der Bw, sondern wie der Prüfer von einer unvertretbaren Rechtsansicht ausgeht, kommt dennoch eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung des

Säumniszuschlages in Betracht, da keine Anhaltspunkte für eine vorsätzlich oder grob fahrlässig fehlerhaft vorgenommene Selbstberechnung erkennbar sind, zumal die den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Kapitalertragsteuerbeträge nach deren Festsetzung am 20. November 2006 innerhalb der gemäß § 210 Abs. 4 BAO zu gewährenden Nachfrist am 21. Dezember 2006 entrichtet wurden.

Da somit insgesamt die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO vorlagen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zum Antrag der Bw auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass die Bw durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2001, 97/13/0138) zwar in ihrem aus § 284 Abs. 1 BAO erfließenden Verfahrensrecht verletzt wird. Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, ÖStZ 1996, 70) wurde jedoch in Hinblick darauf, dass nach den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass sie bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Wien, am 24. November 2011