

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri über die Beschwerde der NN, Adresse, vom 19.01.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 09.01.2017, Abgabekontonummer 12 x, über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages nach der am 31.03.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem Bescheid vom 09.01.2017 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf.) einen ersten Säumniszuschlag in der Höhe von 11.309,55 Euro fest, weil die Umsatzsteuer 2010 nicht spätestens am Fälligkeitstag 15.02.2011 entrichtet wurde.

Mit der Eingabe vom 19.01.2016 (richtig 19.01.2017), brachte die Bf. - neben einem ergänzenden Vorbringen zur nicht verfahrensgegenständlichen Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 19.12.2016 - gegen den Säumniszuschlagsfestsetzungsbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde mit folgender Begründung ein:

"Die Vorschreibung erfolgt rechtswidrig. Da der Betrag über die strittige USt nicht geschuldet ist, kann auch keine Säumnis vorliegen. Es wurde außerdem rechtzeitig Beschwerde erhoben, verbunden mit dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung. Dies steht der Erlassung eines 1. SZ entgegen.

Säumniszuschläge und Verspätungszuschläge sind in der Natur nach Vorschreibungen die darin begründet ist, dass das FA durch verspätete Erklärungen oder verspätete Zahlungen des Steuerpflichtigen einen erhöhten Bearbeitungsaufwand haben. Es muss daher - um einen Verspätungszuschlag oder einen SZ überhaupt zu rechtfertigen - das FA nachweisen, dass ein erhöhter Arbeitsaufwand vorliegt oder vorlag. Die prozentuelle

Vorschreibung für einen Säumniszuschlag oder Verspätungszuschlag - losgelöst vom tatsächlichen Arbeitsaufwand - ist unbillig und letztlich auch rechtswidrig sowie verfassungswidrig."

Die ersatzlose Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides wurde beantragt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 09.02.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages bestehe ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Vorschreibung der Bemessungsgrundlage. Die Säumniszuschlagspflicht setze somit vorerst nur den Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld, die nicht rechtzeitig entrichtet wird, voraus. Eine gegen den Bemessungsgrundlagenbescheid eingebrachte Beschwerde habe demnach (vorerst) keinen Einfluss auf die Festsetzung des Säumniszuschlages.

Für den Fall einer nachträglichen Herabsetzung oder Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2010 (zum Beispiel durch eine stattgebende Beschwerdeerledigung) werde der erste Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs. 8 BAO an die Bemessungsgrundlage angepasst.

Es treffe zu, dass hinsichtlich der Nachforderung aus dem Jahresbescheid Umsatzsteuer 2010 eine Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt worden sei. Der Aussetzungsantrag sei erst nach Fälligkeit der Nachforderung erfolgt und habe daher den bereits verwirkten Säumniszuschlagsanspruch nicht mehr rückgängig machen können.

Im Schriftsatz vom 20.02.2017 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid vom 09.01.2017 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages an das Bundesfinanzgericht und beantragte die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.

Im Schriftsatz vom 28.03.2017 brachte die Bf. ergänzend vor, die Rechtsansicht des Finanzamtes sei verfehlt. Durch die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung im Rahmen der Bekämpfung der Umsatzsteuer-Vorschreibungen für 2010 sei die Fälligkeit von Nachforderungen für Umsatzsteuer 2010 jedenfalls hinausgeschoben. Somit falle die Grundlage für die Vorschreibung eines Säumniszuschlages weg.

Die Entscheidung sei auch unbillig. Das Instrumentarium der Aussetzung der Einhebung für die primäre Abgabenschuld wäre damit ad absurdum geführt. Die Bf. wäre mit einer Säumniszuschlagsforderung in beträchtlicher Höhe belastet, die sie nach ihrer Ansicht hinsichtlich der Umsatzsteuernachforderung 2010 nicht zu bezahlen habe.

"Säumniszuschläge und Verspätungszuschläge sind in der Natur nach Vorschreibungen die darin begründet sind, dass das FA durch verspätete Erklärungen oder verspätete Zahlungen des Steuerpflichtigen einen erhöhten Bearbeitungsaufwand haben. Die

Vorschreibung für einen SZ ist daher keine Strafe, sondern die Abgeltung von Mahn- oder Mühewaltungen des FA. Es muss daher - um einen Verspätungszuschlag oder einen SZ überhaupt zu rechtfertigen - das FA nachweisen, dass ein erhöhter Arbeitsaufwand vorliegt oder vorlag. Die prozentuelle Vorschreibung für einen Säumniszuschlag oder einen Verspätungszuschlag - losgelöst vom tatsächlichen Arbeitsaufwand - ist unbillig und letztlich auch rechtswidrig sowie verfassungswidrig. Hier geht es um die Vorschreibung von immerhin Eur 11.309,55. So eine Mahngebühr rechtfertigt jedenfalls nicht den Arbeitsaufwand des FA, der mit einer allfälligen Zahlungssäumigkeit verbunden ist. Er mutet fiskalisch an, den Steuerpflichtigen durch unbilligen Druck zu pünktlichen Zahlungen zu veranlassen. Dieser wirtschaftliche Druck ist aber dem Wesen des SZ deshalb fremd, weil es der Natur der Sache um einen arbeitsrechtlichen Mehraufwand des FA abdecken soll, der mit Zahlungssäumigkeiten einhergeht. Hingewiesen wird, dass auch im Bereich der Justiz (Firmenbuchsachen) pauschalisierte Vorschreibungen für Arbeitsaufwendungen bei Firmenbucheintragungen gesetzlich vorgesehen waren, diese gesetzlichen Vorschreibungen (basierend auf Prozentkomponenten) wegen Verfassungswidrigkeiten durch den VfGH aufgehoben wurden. Die Justiz veranlasst daher die Vorschreibungen rein bezogen auf tatsächliche Arbeitsaufwendungen."

Die Bf. stellte den Antrag, das Bundesfinanzgericht möge amtswegig den Verfassungsgerichtshof anrufen und die Verfassungskonformität der Bestimmungen in der BAO prüfen lassen. Es lägen erhebliche Bedenken gegen die Verfassungskonformität in der Vorschreibung von Säumniszuschlägen vor.

In der am 31.03.2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wiederholten die Verfahrensparteien ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

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

Nach § 217 Abs. 4 BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 normiert als Fälligkeitstag für Umsatzsteuervorauszahlungen jeweils den 15. Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates. Gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 abweichende Fälligkeit begründet.

Der Säumniszuschlag im Sinne des § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Nebengebühren (Säumniszuschlag, Stundungs- und Aussetzungszinsen) setzt die Pflicht zur Erhebung dieser Nebengebühren nicht den Bestand einer sachlich richtigen oder gar rechtskräftigen, sondern einer formellen Abgabenschuld voraus (VwGH 26.01.2006, 2005/16/0240 mit weiteren Verweisen).

Die Abgabenbehörde hat im Bereich des Säumniszuschlages lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides zu prüfen (VwGH 17.09.1990, 90/15/0028).

Eine rechtskräftige Festsetzung der Stammapgabe ist daher für die Festsetzung eines Säumniszuschlages nicht Voraussetzung. Ein Säumniszuschlagsbescheid ist auch dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde liegende Abgabenfestsetzung nicht rechtskräftig oder sachlich unrichtig ist.

Im Fall einer nachträglichen Offenlegung oder Festsetzung von (rückständigen) Umsatzsteuervorauszahlungen kann daher die Festsetzung eines Säumniszuschlages im Allgemeinen nicht verhindert werden, da der gesetzliche Fälligkeitszeitpunkt dieser Selbstbemessungsabgaben zumeist bereits in der Vergangenheit gelegen, aber ungenützt verstrichen ist.

Im vorliegenden Fall war die Umsatzsteuer 2010 am 15.02.2011 fällig. Da sie bis zu diesem Zeitpunkt nicht entrichtet wurde, war gemäß § 217 BAO der Säumniszuschlag - unter Ausschaltung jeglichen Ermessens - festzusetzen.

Insoweit die Bf. vorbringt, durch die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung im Hinblick auf die Umsatzsteuer 2010 sei die Fälligkeit der Umsatzsteuer jedenfalls hinausgeschoben worden, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die Aussetzung der Einbringung auf eine vor der Antragstellung eingetretene Säumnis und erfolgte Festsetzung eines Säumniszuschlages keine Auswirkungen hat (siehe VwGH 27.02.2015, 2011/17/0103 mit weiteren Nachweisen). Der Antrag auf

Aussetzung der Umsatzsteuer wurde am 12.01.2017 eingebracht, somit zu einem Zeitpunkt, zu welchem die Fälligkeit der Abgabe (15.02.2011) bereits verwirkt war. Die mit dem Antrag auf Aussetzung verbundene Wirkung der Hemmung der Einbringung nach § 230 Abs. 6 BAO bestand aber erst ab dem Zeitpunkt der Antragstellung (vgl. VwGH 06.07.2006, 2003/15/0126).

Auch wenn daher der Aussetzungsantrag vom 12.01.2017 zur Hemmung der Einbringung der Umsatzsteuer 2010 geführt hat, wird damit der bescheidmäßig bereits festgesetzte Säumniszuschlag nicht durch den später gestellten Aussetzungsantrag beseitigt (siehe nochmals VwGH 27.02.2015, 2011/17/0103 mit den Verweisen auf VwGH 03.09.2013, 2009/17/0148, und 18.09.2003, 2002/16/0256).

Dem Vorbringen der Bf., der Säumniszuschlag sei eine Abgeltung der Mahn- und Mühewaltungen des Finanzamtes im Falle einer Säumnis, ist entgegen zu halten, dass die Festsetzung von Säumniszuschlägen ein "Druckmittel" zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabentrichtungspflicht ist (VwGH 27.02.2015, 2011/17/0103, VfGH 25.02.1984, B 249/80). Diese Regelung bezweckt die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanzgebarung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Tilgung von Abgabenschulden (VwGH 24.4.1997, 95/15/0164). Zweck der Festsetzung eines Säumniszuschlages ist somit nicht, wie die Bf. vermeint, die Abgeltung eines Arbeitsaufwandes des Finanzamtes im Fall der Säumnis.

Der Verfassungsgerichtshof hat sich bereits mit der Verfassungsmäßigkeit der Regelung des Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO befasst (VfGH 25.02.1984, B 249/80):

"Der Vorwurf des Bf. lässt sich dahin reduzieren, dass das Gesetz, hätte es den von der Behörde angenommenen Inhalt, als dem Gleichheitsgrundsatz widersprechend verfassungswidrig sei.

Der VfGH hat diese Bedenken nicht:

Schon durch die bloße Tatsache der nicht zeitgerechten Entrichtung der Abgabe ist der Säumniszuschlag verwirkt. Auf ein Verschulden kommt es hiebei nicht an. Die Pflicht zur Entrichtung eines Säumniszuschlages trifft jeden, der eine Abgabe bis zum Fälligkeitstag nicht entrichtet und ein Ansuchen um Zahlungserleichterung nicht rechtzeitig eingebracht hat (VwGH 30. 10. 1961 Z 902/61). Der Säumniszuschlag bezweckt, die rechtzeitige Entrichtung der Abgabe zu bewirken. Gegen dieses Ziel ist nichts einzuwenden, aber auch nicht gegen die Mittel, es zu erreichen.

Die Regelung trifft eine Pauschallösung, die im Interesse der Verwaltungsökonomie liegt. Wie der VfGH schon mehrfach ausgeführt hat (vgl. zB VfSlg. 9258/1981 und die dort zitierte weitere Vorjudikatur), steht es dem Gesetzgeber zu, eine einfache und leicht handhabbare Regelung zu erlassen. Dadurch bewirkte, in Einzelfällen eintretende Härten müssen hiebei in Kauf genommen werden (vgl. zB VfSlg. 7996/1977).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der VfGH gegen die den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften [Anm.: u.a. § 217 BAO] unter dem Gesichtspunkt des vorliegenden Beschwerdefalles keine verfassungsrechtlichen Bedenken hat, und zwar auch dann, wenn sie den von der bel. Beh. angenommenen Inhalt haben".

Der Verfassungsgerichtshof hatte somit keine Bedenken gegen eine Regelung, wonach im Falle einer Säumnis die Festsetzung eines Säumniszuschlages in der Höhe eines pauschalen Prozentsatzes der nicht rechtzeitig entrichteten Abgabe erfolgt. Die seit dem Jahr 1984 beim § 217 BAO eingetretenen Änderungen betreffen die Festsetzung eines zweiten und dritten Säumniszuschlages für den Fall der Nichtentrichtung einer Abgabe nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit bzw. nach Verwirkung des zweiten Säumniszuschlages. Die Regelung des § 217 BAO über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entspricht hingegen im Wesentlichen jener Regelung, die der Verfassungsgerichtshof bereits einer Prüfung unterzogen hat. Das Bundesfinanzgericht sieht daher keine Veranlassung, einen Antrag auf Aufhebung des § 217 BAO an den Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, sieht § 217 Abs. 8 BAO von Amts wegen eine nachträgliche Herabsetzung bzw. den Wegfall des hier in Rede stehenden Säumniszuschlages vor, sollte sich der Umfang der Inanspruchnahme der Bf. infolge Erledigung der gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 gerichteten Beschwerde ändern bzw. der Beschwerde stattgegeben werden.

Die Festsetzung des angefochtenen Säumniszuschlages erfolgte daher - ungeachtet seiner Herabsetzung oder Aufhebung im Falle einer Abänderung oder Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2010 - zu Recht.

Nicht vorgebracht wurde, dass der angefochtene Säumniszuschlagsbescheid rechtsunwirksam sei oder falsch berechnet wurde.

Da keine weiteren Gründe vorgebracht wurden, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Säumniszuschläge aufzuzeigen bzw. keine solchen Gründe aktenkundig sind, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Aussetzung der Einhebung des strittigen ersten Säumniszuschlages gemäß § 212a Abs. 1 BAO ("*mittelbar ... abhängt*") bis zur Erledigung der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 weiter möglich ist. Das Vorbringen der Bf., sie sei mit einer Säumniszuschlagsforderung in beträchtlicher Höhe belastet, obwohl sie nach ihrer Ansicht die Umsatzsteuer nicht zu bezahlen habe, ist damit entkräftet.

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 Entscheidung beruht auf der in den Entscheidungsgründen zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Graz, am 24. April 2017