

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 09.01.2015 betreffend Säumniszuschlag - Steuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Im angefochtenen Bescheid wurden hinsichtlich der Umsatzsteuer 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 (erste) Säumniszuschläge von insgesamt 420,09 € festgesetzt. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass diese bis 16.2.2015 zu entrichten seien. In der Begründung wird ausgeführt, die Festsetzungen waren deshalb erforderlich, weil die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der obenstehenden Fristen (Fälligkeitstage) entrichtet wurden.

In ihrer Beschwerde führte die Beschwerdeführerin (Bf.) durch ihren ausgewiesenen Vertreter aus, entsprechend dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26.6.2014, RV/2100422/2014, sei § 29 Abs. 2 FinStrG eine eigene Entrichtungsvorschrift und es handle sich dabei um eine von Gesetzes wegen normierte Zahlungsfrist iSd. § 230 Abs. 2 BAO, wonach Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet werden dürfen. Nach Einreichung der Selbstanzeige und Stellung eines Zahlungserleichterungsansuchens innerhalb offener Frist von einem Monat nach Bescheiderlassung seien sämtliche nach dem Gesetz geforderten Voraussetzungen nach § 230 BAO erfüllt, weshalb die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen für die Umsatzsteuer 2007-2013 rechtswidrig sei.

In der daraufhin erlassenen Beschwerdevorentscheidung vertrat das Finanzamt die Rechtsansicht, die Vorschreibung der Säumniszuschläge sei eine objektive Säumnisfolge, setze kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus und diene dazu, die pünktliche Tilgung der Abgabenschulden sicherzustellen. Bei Selbstbemessungsabgaben wie z.B. die

Umsatzsteuer, trete die Fälligkeit unabhängig davon ein, ob dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt die Höhe der Abgabenschuld bekannt sei, denn § 21 Abs. 5 UStG lege fest, dass durch die Nachforderung auf Grund der Veranlagung ebenfalls keine von den Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet werde.

Im Vorlageantrag beantragte die Bf. ihrem - unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung – überreichten Antrag Folge zu geben und führte ergänzend aus, die Einreichung der Selbstanzeige betreffend Umsatzsteuer 2007 bis dato wäre am 30.9.2014 und die Festsetzung der Umsatzsteuer 2007-2013 mit den jeweiligen Jahresbescheiden am 22.12.2014 erfolgt.

Unter Wiedergabe der § 21 Abs. 1, 3 und 5 UStG sowie § 210 Abs. 1 BAO verwies die Bf. darauf, dass Abgaben unbeschadet deren Abgabenvorschriften besonderer Regelungen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig werden.

Werden Abgaben, ausgenommen Nebenansprüche, später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt, so stehe nach § 210 Abs. 4 BAO dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Abgaben eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zu.

Gemäß § 29 Abs. 2 FinStrG stehe dem Abgabepflichtigen zur Entrichtung der Abgaben eine Frist von einem Monat zu, welche bei selbst zu berechnenden Abgaben mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgabenbescheides zu laufen beginne und könne durch Gewährung von Zahlungserleichterungen auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

Nach § 217 Abs. 4 BAO seien Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt sei.

Wenn die (verkürzte) Selbstberechnungsabgabe auf Grund der Selbstanzeige durch Abgabenbescheid (§ 201 BAO, § 21 Abs. 3 UStG) festgesetzt wurde, stehe dem Abgabepflichtigen eine Zahlungsfrist von einem Monat zu, innerhalb welcher keine Einbringungsmaßnahmen wie die Festsetzung von Säumniszuschlägen vorgenommen werden dürfen.

Abschließend sei festzuhalten, bei ordnungsgemäßen Umsatzsteuervoranmeldungen und verspäteten Zahlungen wäre es im gesamten Streitraum auf Grund der geringfügigen Zahllasten in den quartalsmäßigen Umsatzsteuervoranmeldungen zu keiner Festsetzung von Säumniszuschlägen gekommen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und bemerkte, ungeachtet der Frage, ob § 29 FinStrG als eigene Entrichtungsvorschrift angesehen werde, trete bei Selbstbemessungsabgaben die Verpflichtung zur Entrichtung des ersten Säumniszuschlages unabhängig vom Zeitpunkt der Bekanntgabe oder behördlichen Festsetzung (rückwirkend) mit ungenutztem Ablauf des (in jeweiligen Gesetzen geregelten) gesetzlichen Fälligkeitstages (z.B. bei der Jahresumsatzsteuer gemäß § 21 Abs. 5 iVm. Abs. 1 und 3 UStG mit 15.2. des nächstfolgenden Jahres) ein. Erste

Säumniszuschläge seien bei Selbstbemessungsabgaben unabhängig davon, wann ihre Bekanntgabe oder Festsetzung erfolgt, bereits mit Ablauf des gesetzlichen Fälligkeitstages verwirkt (VwGH 22.4.1999, 97/15/0200; 26.5.1999, 99/13/0054, UFS 14.10.2011, RV/1026-W/11). Daran könne auch die Erstattung einer Selbstanzeige nichts ändern, weil § 29 FinStrG die gesetzliche Abgabefälligkeit jedenfalls nicht berühre.

Mit Eingabe vom 8. Juni 2015 wurden die für die einzelnen vierteljährlichen Voranmeldungszeiträume angefallenen Zahllasten aufgegliedert, wobei in keinem Zeitraum eine Zahllast von mehr als 2.500 € anfiel, weshalb es mangels Überschreitens der Bagatellgrenze von 50 € (Säumniszuschlag) gekommen wäre.

In der mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass die Entrichtung nach § 217 Abs. 4 BAO mit der Festsetzung gleichzusetzen sei und deshalb innerhalb der Monatsfrist ein Säumniszuschlag nicht festzusetzen sei. Hinsichtlich der Bagatellgrenze werde auf die bisherigen Schriftsätze verwiesen.

Die belangte Behörde verweist darauf, dass eine Hemmung der Vollstreckbarkeit nicht zur Folge habe, dass der erste Säumniszuschlag nicht festgesetzt werden dürfe. Außerdem sei die von der Bf. angeführte Entscheidung zu einem zweiten Säumniszuschlag ergangen und daher nicht vergleichbar. Es erscheine auch eine Zusammenfassung mehrerer Abgaben innerhalb derselben Abgabenart zulässig und schließe daraus, dass es keine Vervielfältigung der Freigrenze durch Aufteilung auf die einzelnen Umsatzsteuerquartale gebe.

Über die überreichte Beschwerde wurde erwogen:

Die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen lauten auszugsweise wie folgt:

#### § 210 BAO

*Abs. 1: Abgaben werden unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabenbescheides fällig. Wenn bei mündlicher Verkündung eines Bescheides auch eine schriftliche Ausfertigung zuzustellen ist, wird die Monatsfrist erst mit der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung in Lauf gesetzt.*

*Abs. 2: Wird ein Bescheid, der eine sonstige Gutschrift (§ 213 Abs. 1) zur Folge hatte, ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben, so ist die sich hierdurch ergebende, dem Gegenstand des aufgehobenen Bescheides zuzuordnende Abgabenschuldigkeit am Tag der Aufhebung fällig. Für die Entrichtung einer solchen Abgabenschuldigkeit steht jedoch eine Nachfrist von einem Monat zu.*

*Abs. 3: Werden Abgaben, ausgenommen Eingangs- oder Ausgangsabgaben, an einem Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember fällig, so gilt als Fälligkeitstag der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist.*

*Abs. 4: Werden Abgaben, ausgenommen Nebenansprüche, später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt, so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der Abgabennachforderung eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zu.*

*Abs. 5: In den im § 228 angeführten Fällen des Wiederauflebens einer Abgabenschuldigkeit steht dem Abgabepflichtigen für deren Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe der Umbuchung, Rückzahlung oder Richtigstellung der Gebarung zu.*

*Abs. 6: Soweit eine Abgabe nur deswegen als nicht entrichtet anzusehen ist, weil vor dem Ablauf einer zur Entrichtung einer anderen Abgabenschuldigkeit zur Verfügung stehenden Zahlungsfrist eine Verrechnung gemäß § 214 auf diese andere Abgabenschuldigkeit erfolgte, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der erstgenannten Abgabe eine Nachfrist bis zum Ablauf der später endenden Zahlungsfrist für eine der genannten Abgaben zu.*

#### **§ 217 BAO**

*Abs. 1: Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.*

*Abs. 2: Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.*

...

*Abs.4: Säumniszuschläge sind 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.*

...

*Abs. 10: Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.*

## § 21 UStG

*Abs. 1: Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.*

*Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, daß in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. Unternehmer, die danach für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuß.*

*Von den Voranmeldungen sind Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.*

*Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Voranmeldungen auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.*

*Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Voranmeldung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.*

*Abs. 2: Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; der Unternehmer kann jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung*

*für den ganzen Veranlagungszeitraum den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen.*

*Abs. 3: Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.*

*Abs. 4: Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.*

*Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.*

*Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.*

*Unternehmer, die im Inland keine Umsätze ausgeführt haben oder nur Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und die ausschließlich eine Steuer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz oder Abs. 1a schulden, hinsichtlich der sie zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, werden nur dann zur Steuer veranlagt, wenn sie dies ausdrücklich schriftlich beantragen.*

*Abs. 5: Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.*

...

Die Säumniszuschlagsregelung erfuhr in den vergangenen Jahrzehnten eine wechselvolle Entwicklung. § 221 Abs. 2 BAO lautete damals: „Von der Festsetzung eines

*Säumniszuschlages ist abzusehen, wenn die hierfür maßgebliche Bemessungsgrundlage im Einzelfall 10.000 Schilling nicht erreicht.*“ Die Bagatellgrenze sollte sich deshalb auf die gleichzeitig fälligen Abgaben derselben Art (Summe der Bemessungsgrundlagen) beziehen. Durch das Budgetbegleitgesetz 2001 wurde die Bagatellregelung zur Gänze beseitigt und durch eine (bloße) Erlassregelung mit einem Nichtfestsetzungskonzept gemäß § 206 lit. c BAO ergänzt (vgl. *Schwaiger, SWK 2010, S 754*). In der weiteren Folge wurde nach formeller Kritik des VwGH die nunmehr gültige Regelung im Budgetbegleitgesetz 2003 festgelegt.

Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 217 Abs. 10 BAO idF BGBl I 71/2003). Bei Selbstberechnungsabgaben gilt dies mit der Maßgabe, dass für die Nachforderungen gleichartiger, mit einem Abgabenbescheid geltend gemachter Abgaben die Summe der Säumniszuschläge maßgebend ist.

Nach der Rechtsprechung des UFS v. 30.9.2004, RV/0202-S/04 sei neu gegenüber der Rechtslage des ehemaligen § 221 Abs. 1 BAO dabei zum einen die Grenze von 50 € und zum anderen die Einschränkung, dass dieser Grenzbetrag auch im Falle der Vorschreibung bestimmter Abgaben in einem einzigen Bescheid nicht zu vervielfachen sei. Hinsichtlich der Umsatzsteuer vertritt die Entscheidung somit die Rechtsmeinung, dass auf Grund der Umsatzsteuerjahreserklärung die Umsatzsteuer in einem einheitlichen Bescheid festzusetzen sei und daher die Freigrenze nicht vervielfacht werden könne.

Diese Ansicht erscheint vorerst nicht mit den Überlegungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.1.2002, 2001/13/0108 (ähnlich auch VwGH vom 19.1.2005, 2001/13/0182). Säumniszuschlägen im Zusammenhang mit der Festsetzung von Zuschlägen von Dienstgeberbeiträgen, wobei wörtlich ausgeführt wird: *„Bezogen auf den Beschwerdefall ergibt sich daraus, dass der Säumniszuschlag verwirkt ist, wenn der für den einzelnen Kalendermonat nicht rechtzeitig entrichtete Dienstgeberbeitrag den im § 221 Abs. 2 BAO genannten Betrag von mindestens 10.000 S (für Fälligkeiten ab 21. Februar 1994; zuvor 4.000 S) erreicht. Für Zwecke der Säumniszuschlagsfestsetzung ist es somit erforderlich, die zusammengefasst festgesetzten Dienstgeberbeiträge dem jeweiligen Kalendermonat zuzuordnen und sodann für das einzelne Kalendermonat das Erreichen der Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen.“*, vereinbar.

In einem ebenfalls vergleichbaren Erkenntnis vom 22.5.2002, 2002/15/0041 zum KriegsopferabgabeG VlbG 1989 und AbgVG VlbG 1984 führt der VwGH aus: *“Bereits in Hinblick auf die Bagatellregelung des § 90 Abs. 8 Abgabenverfahrgesetz - der dort vorgesehene Mindestbetrag von 50 S ist je Abgabe und je Fälligkeitszeitpunkt zu sehen (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz. 7 zu § 221 BAO, sowie etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.1.2002, 2001/13/0108) - wäre nachvollziehbar zu begründen gewesen, warum die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vorschreibung des Säumniszuschlages (die Vorschreibung der Kriegsopferabgabe betrifft drei verschiedene Kalendermonate des Jahres 1998) als erfüllt anzusehen sind.“* Aus letzterem Judikat ergibt sich unmissverständlich, dass der Gerichtshof eine aus der Regelungstechnik abzuleitende Differenzierung bei der Festlegung der Bagatellgrenze

zwischen Bemessungsgrundlage und Abgabebetrag als wenig maßgeblich ansieht und sich daher weitere Ausführungen erübrigen.

Bei richtiger Vorgangsweise darf die (Jahres-) Steuererklärung keine höheren Umsätze aufweisen, als in der Gesamtheit der Voranmeldungen enthalten sind. Kommt es auf Grund der Veranlagung zu einer Nachforderung, so wird für diese gemäß § 21 Abs. 5 keine von Abs. 1 oder 3 abweichende Fälligkeit begründet. Diese Gesetzesfassung beruht auf der - vom VfGH im Erk 27.9.1984, G 111/84, ÖStZB 1985, 233 = Slg 10.156 vertretenen - Rechtsauffassung, dass Nachforderungen an Umsatzsteuer auf Grund der Jahreserklärung zwangsläufig die Unrichtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Veranlagungszeitraum implizieren.

Umsatzsteuernachforderungen sind damit zwangsläufig nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse. Eine Differenzierung zwischen einer Restschuld auf Grund der Umsatzsteuererklärung (rückständige Vorauszahlungen, Minderung von Überschüssen) und der Abschlusszahlung auf Grund des Umsatzsteuerbescheides ist somit nicht (mehr) vorzunehmen. In beiden Fällen liegen (im Verständnis der VfGH-Judikatur) rückständige Vorauszahlungen bzw. Minderungen von Überschüssen vor. Somit ergibt sich als Fälligkeitstag im Fall rückständiger Vorauszahlungen der 15. des auf den betreffenden Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonats; Fälligkeitstag bei Minderungen vorangemeldeter Überschüsse ist der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war, das ist der Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens der Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes. Eine von der Bescheidzustellung abhängige Fälligkeit ist nicht mehr vorgesehen.

Da es sich bei der Veranlagung um eine Festsetzung von Abgaben nach der Fälligkeit handelt, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab der Bekanntgabe des maßgebenden Bescheides zu (§ 210 Abs. 4 BAO). Während dieser Zahlungsfrist dürfen Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 2 BAO). Da die Zahlung auf Grund der Nachforderung erst nach Fälligkeit erfolgt, ist jedoch grundsätzlich ein Säumniszuschlag verwirkt (VwGH 22.2.1995, 94/13/0242, ÖStZB 196, 36; 22.4.1999, 97/15/0200, ÖStZB 623; 26.5.1999, 99/13/0054, ÖStZB 705; *Ruppe/Achatz, UStG 1994*<sup>4</sup>, § 21, Tz. 40ff).

Auf Grund dieser Überlegungen, wonach die Umsatzsteuerrestschuld auf Grund der Veranlagung eigentlich als rückständige Umsatzsteuervorauszahlungen zu betrachten waren, wäre grundsätzlich wie von der Bf. auch argumentiert bei der Beurteilung Säumniszuschlagspflicht auf die einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungszeiträume (Quartale) abzustellen und danach die Säumniszuschlagspflicht zu beurteilen (ähnlich wohl *Schwaiger, SWK 2010, S 754*).

Wie bereits unter Bezugnahme auf das oa. Erkenntnis des VwGH vom 22.5.2002, 2002/15/0041 zum KriegsopferabgabeG VlbG 1989 und AbgVG VlbG 1984 ausgeführt, scheint eine genauere dogmatische Unterscheidung der Ausgestaltung der Bagatellregelung, ob nun Bemessungsgrundlage oder Steuerbetrag der Judikatur eher



sekundär, weshalb auch die zur Vorgängerbestimmung des § 210 Abs. 10 BAO nämlich § 221 Abs. 2 BAO a.F. ergangene Judikatur heranzuziehen war.

Im Erkenntnis des VwGH vom 26.4.1993, 91/15/0106 wird im Zusammenhang mit einer Nachforderung eines Umsatzsteuerjahresbescheides dem keine Vorauszahlungen (Voranmeldungen) vorangingen auf die Argumentation der dem Grunde nach bestandenen (vierteljährlichen) Voranmeldungsverpflichtung ausgeführt, dass diese über eine fiktive Aufteilung der für das Jahr zu entrichtenden Umsatzsteuer auf die Voranmeldungszeiträume nichts zu ändern vermag, weil nicht ein fiktiver Sachverhalt, sondern nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt rechtlich zu beurteilen sei. Somit wurde dem Aufteilungsargument kein entscheidender Wert beigemessen. In diese Richtung geht auch die Entscheidung des UFS RV/0202-S/04 v. 30.9.2004).

Was das primär als Argumentationshilfe herangezogene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/2100422/2014 vom 26.6.2014 anlangt, ist vorerst auszuführen, dass dieses ausschließlich die Festsetzung von sogenannten zweiten Säumniszuschlägen betrifft und daher nicht unbesehen übernommen werden kann. Abgesehen davon handelt es sich um eine im Wege eines innerhalb der Nachfrist eines abgewiesenen Zahlungserleichterungsansuchens geleistete Einkommensteuerzahlung und ist daher gegenständlich nicht vergleichbar, zumal hinsichtlich der Einkommensteuerschuld lediglich die allgemeine Fälligkeitsregel des § 210 Abs. 1 BAO ( *Ritz, BAO*<sup>5</sup>, § 210, Tz. 1 *letzter Absatz*) gilt.

Abgesehen davon wird durch die Regelung des § 29 FinStrG die gegenständliche Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht berührt, weil eine Aufhebung der Fälligkeitsregelung des § 21 Abs. 1 UStG 1994 dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen und dem Gesetzgeber auch nicht zugesonnen werden kann. Die ins Treffen geführte Norm des Finanzstrafgesetzes ermöglicht lediglich die Straffreiheit bei einer nachträglichen Offenlegung der Verfehlung eines Finanzvergehens und Entrichtung der Abgaben. Die Monatsfrist beginnt mit bei selbst zu berechnenden Abgaben mit der Selbstanzeige.

Damit kann eine Änderung der gesetzlichen Fälligkeit nicht abgeleitet werden, zumal selbst § 210 Abs. 1 BAO wörtlich „*unbeschadet der in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen*“ ausführt und damit die speziellen Regelungen der Fälligkeit in den materiellen Abgabengesetzen unberührt lassen will, umso mehr als es im Finanzstrafrecht nicht um die Entrichtung von Abgaben, sondern um die Sanktionierung schuldhaften abgabenrechtlichen Fehlverhaltens geht. Zusammenfassend kann daher bei verkürzten Selbstbemessungsabgaben meist davon ausgegangen werden, dass diese nicht innerhalb der gesetzlichen Fälligkeiten entrichtet wurden. Somit waren diese im Zeitpunkt der Nachmeldung oder Selbstanzeige bereits fällig, was der Bf. in ihrer Argumentation entgangen sein dürfte. Durch Nachfristen wird die Fälligkeit einer Abgabe nicht verschoben. Wirkungen der Nachfristen ergeben sich für die Hemmung der Einbringung und gegebenenfalls den Säumniszuschlag ( *Ritz, BAO*<sup>5</sup>, § 210, Tz. 9).

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 30. November 2015