



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 10

GZ. RV/2592-W/12,
miterledigt RV/3479-W/11

I. Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Groschedl, KR ÖK.-Rat Ludwig Ableitinger und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung von Frau A.B., Wien, vertreten durch MOORE STEPHENS City Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1015 Wien, Kärntner Ring 5-7, vom 3. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. April 2010 über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2007 nach der am 27. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Sitzung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Groschedl, KR ÖK.-Rat Ludwig Ableitinger und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über den Vorlageantrag von Frau A.B. vom 27. September 2011 gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Juni 2010 betreffend Berufung vom 3. Juni 2010 gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages vom 10. Mai 2010 nach der am 27. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Sitzung entschieden:

Der Vorlageantrag wird als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

Die angefochtene Berufungsvorentscheidung bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

I. Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. April 2010 wurden die Anspruchszinsen 2004 bis 2007 für die Einkommensteuernachforderungen der Jahre 2004 bis 2007 von Frau A.B. (in weiterer Folge: Bw.) in einer Höhe von € 905,26 (2004), € 106,45 (2005), € 739,70 (2006) sowie € 79,88 (2007) festgesetzt.

II. Mit weiterem Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Mai 2010 wurde über die Bw. ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 68,05 festgesetzt, da die Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 3.402,26 nicht bis zum 15. Februar 2007 entrichtet worden sei.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 3. Juni 2010, die sich auch gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 und den Säumniszuschlagsbescheid zu Umsatzsteuer 2006 vom 10. Mai 2010 sowie den Anspruchszinsenbescheid 2003 richtet, wurden Argumente gegen die Einstufung der betrieblichen Tätigkeit als Liebhaberei im Sinne des Abgabenrechts vorgebracht und beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben und die ursprüngliche Veranlagung für endgültig zu erklären bzw. die für 2007 eingereichten Erklärungen antragsgemäß zu veranlagen. Spezielle Ausführungen zu den Anspruchszinsen wurden nicht vorgebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Juni 2010 wurde die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass gemäß [§ 217 Abs. 1 – 5 BAO](#) Säumniszuschläge zu entrichten seien, wenn eine Abgabe nicht spätestens mit Ablauf des gesetzlichen Fälligkeitstages entrichtet werde.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages trete unabhängig von der sachlichen Richtigkeit des Abgabenbescheides ein. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setze die Säumniszuschlagspflicht im Sinne des [§ 217 BAO](#) nur eine formelle Abgabenschuld voraus, wobei ein Bescheid über einen Säumniszuschlag auch dann rechtmäßig sei, wenn die zugrunde liegende Abgabenfestsetzung sachlich unrichtig sei (VwGH 26.5.1999, [99/13/0054](#)).

Die Vorschreibung des in Rede stehenden Säumniszuschlages bestehe daher dem Grunde und der Höhe nach zu Recht.

Sollte jedoch im gegenständlichen Fall die Umsatzsteuer 2006 nachträglich zugunsten des Abgabepflichtigen abgeändert werden, bestehet nach erfolgter Abänderung die Möglichkeit, einen Antrag gemäß [§ 217 Abs. 8 BAO](#) auf Herabsetzung der Säumniszuschläge einzubringen. Die Zustellung dieser Berufungsvorentscheidung erfolgte am 25. Juni 2010.

Mit weiterer Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. September 2011 wurde die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2003 bis 2007 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass der Anspruchszinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden sei. Daher sei eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, nicht möglich.

Die Berufung enthalte kein inhaltliches Vorbringen gegen die Anspruchszinsenbescheide. Das Vorbringen beschränke sich auf die Bekämpfung der Abgabennachforderungen nach Betriebsprüfung. Diesem Einwand habe kein Erfolg beschieden werden können, die Festsetzung sei rechtmäßig. Sollte der Berufung gegen die Grundlagenbescheide stattgegeben werden, habe eine amtswegige Anpassung der Zinsenvorschreibung zu erfolgen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 27. September 2011 verweist die Bw. auf die Begründung der Berufung und beantragt die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Da im Betreff auch die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2007 vom 27. April 2010 bzw. der Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages vom 10. Mai 2010 genannt sind, ist daraus zu schließen, dass auch die Reduzierung bzw. Aufhebung der Anspruchszinsen bzw. des Säumniszuschlages beantragt werde, zumal detaillierte Aussagen weder zu den Bescheiden über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2007 noch den Säumniszuschlag vorgebracht werden.

Die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde nicht beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Gemäß [§ 205 Abs. 2 BAO](#) betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Ab 1. Jänner 2005 sind Anspruchsrenten für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Den angefochtenen Anspruchsrentenbescheiden 2004 bis 2007 (der Vorlageantrag erstreckt sich nicht auf das Jahr 2003) liegen die in den Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. April 2010 ausgewiesenen Abgabennachforderungen für das Jahr 2004 von € 5.667,82, für das Jahr 2005 von € 714,81, für das Jahr 2006 von € 7.428,86 sowie für das Jahr 2007 von € 1.720,89 zugrunde. Die Bw. bekämpft die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchsrenten 2004 bis 2007 ausschließlich mit der abgeleiteten Begründung, dass die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 unrichtig und daher auch die Anspruchsrenten unrichtig berechnet wären.

Laut Bundesabgabenordnung sind Anspruchsrentenbescheide an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Die Festsetzung von Anspruchsrenten ist objektiv allein von der zeitlichen Komponente, nämlich wann der Einkommensteuerbescheid dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben wurde und von der Höhe des Differenzbetrages (Nachforderung oder Gutschrift) abhängig.

Dabei setzen Zinsenbescheide entgegen den Berufungsausführungen der Bw. auch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Schon in der Rechtsmittelbelehrung der angefochtenen Bescheide wurde ausgeführt, dass der Differenzbetrag nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Einkommensteuerbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Solche Bescheide sind daher nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid (hier: Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007) wäre rechtswidrig.

Weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus dem Einkommensteuerakt sind Argumente ersichtlich, dass die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2007 nicht rechtswirksam erlassen worden wären, sodass den angefochtenen Anspruchsrentenbescheiden auch keine formalrechtlichen Hindernisse entgegenstehen.

Von Amts wegen war zur Berechnung und der Höhe der Anspruchsrenten 2005 bis 2007 jedoch festzustellen, dass die Anspruchsrenten in den angefochtenen Bescheiden insoweit unrichtig berechnet wurden, als der Berechnung der Anspruchsrenten als Zustelldatum der 27. April 2010 zugrunde gelegt wurde.

Dazu ist festzustellen, dass die Anspruchsverzinsung auf dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Bescheides basiert ([§ 205 Abs. 1 letzter Halbsatz BAO](#)). Die Finanzämter erlassen Anspruchsrentenbescheide zugleich mit den Abgabenbescheiden, ohne zu wissen, wann die

Zustellung wirksam werden wird. Die Anspruchszinsen sind deshalb im Zuge von Berufungsverfahren regelmäßig neu zu berechnen, wobei laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Verböserungsverbot besteht (vgl. beispielsweise VwGH 9.2.2005, [2004/13/0126](#)). Dabei ist der Tag der tatsächlichen Zustellung des Abgabenbescheides zu ermitteln und der Berechnung zu Grunde zu legen.

Im vorliegenden Fall wurde in der Berufung darauf hingewiesen, dass die angefochtenen Bescheide erst am 3. Mai 2010 zugestellt wurden.

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen rechtswidrigen Bescheid gegebenenfalls von sich aus in jede Richtung abzuändern hat, musste die Berechnung der Anspruchszinsen im Hinblick auf den von der Bw. bekannt gegebenen Tag der Zustellung des Bescheides über die Festsetzung und dem somit geänderten Zeitpunkt der Bekanntgabe des Erstbescheides (Zustelldatum 3. Mai 2010) adaptiert werden, sodass für sechs weitere Tage Anspruchszinsen vorzuschreiben und die Abgabenbeträge entsprechend zu erhöhen wären. Die Berechnungen sind den nachfolgenden Tabellen zu entnehmen.

Anspruchszinsen 2005:

Zeitraum	Differenzbetrag	Berechnungsgrundlage	Anzahl Tage	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2006–10.10.2006	714,81	714,81	10	0,0109	0,78
11.10.2006–13.03.2007	714,81	714,81	154	0,0128	14,09
14.03.2007–08.07.2008	714,81	714,81	483	0,0142	49,03
09.07.2008–14.10.2008	714,81	714,81	98	0,0156	10,93
15.10.2008–11.11.2008	714,81	714,81	28	0,0141	2,82
12.11.2008–9.12.2008	714,81	714,81	28	0,0127	2,54
10.12.2008–20.1.2009	714,81	714,81	42	0,0106	3,18
21.1.2009–10.3.2009	714,81	714,81	49	0,0093	3,26
11.3.2009–12.5.2009	714,81	714,81	63	0,0079	3,56
13.5.2009– 03.05.2009	714,81	714,81	356	0,0065	16,54
Abgabenschuld					106,73

Anspruchszinsen 2006:

Zeitraum	Differenzbetrag	Berechnungs-	Anzahl	Tages-	Zinsen

		grundlage	Tage	zinssatz	
1.10.2007 – 08.07.2008	7.428,86	7.428,86	282	0,0142	297,48
09.07.2008–14.10.2008	7.428,86	7.428,86	98	0,0156	113,57
15.10.2008 -11.11.2008	7.428,86	7.428,86	28	0,0141	29,33
12.11.2008 – 9.12.2008	7.428,86	7.428,86	28	0,0127	26,42
10.12.2008 – 20.1.2009	7.428,86	7.428,86	42	0,0106	33,07
21.1.2009 – 10.3.2009	7.428,86	7.428,86	49	0,0093	33,85
11.3.2009 – 12.5.2009	7.428,86	7.428,86	63	0,0079	36,97
13.5.2009 – 03.05. 2009	7.428,86	7.428,86	356	0,0065	171,90
Abgabenschuld					742,59

Anspruchszinsen 2007:

Zeitraum	Differenzbetrag	Berechnungs- grundlage	Anzahl Tage	Tages- zinssatz	Zinsen
1.10.2008 – 14.10.2008	1.720,85	1.720,85	14	0,0156	3,76
15.10.2008 -11.11.2008	1.720,85	1.720,85	28	0,0141	6,79
12.11.2008 – 9.12.2008	1.720,85	1.720,85	28	0,0127	6,12
10.12.2008 – 20.1.2009	1.720,85	1.720,85	42	0,0106	7,66
21.1.2009 – 10.3.2009	1.720,85	1.720,85	49	0,0093	7,84
11.3.2009 – 12.5.2009	1.720,85	1.720,85	63	0,0079	8,56
13.5.2009 – 03.05. 2009	1.720,85	1.720,85	356	0,0065	39,82
Abgabenschuld					80,55

Angesichts der Geringfügigkeit der abzuändernden Beträge (€ 0,27, € 2,89 bzw. € 0,67)

konnte gemäß § 206 Abs. c BAO von der Festsetzung der Nachforderungen an

Anspruchszinsen 2005 bis 2007 Abstand genommen werden.

Für den Fall, dass der von einem anderen Senat des Unabhängigen Finanzsenates zu behandelnden Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 allenfalls (teilweise) stattgegeben werden sollte und sich nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungs- bzw. Gutschriftszinsen bedingenden) Abgabenfestsetzung erweist, egalisiert

ein neu zu erlassender Gutschrifszinsenbescheid (unter Hinweis auf [§ 205 Abs. 2 und 5 BAO](#)) die Belastung mit Nachforderungszinsen. Wird der Abgabenbescheid abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides zu erfolgen hat (VwGH 28.5.2009, [2006/15/0316](#), 0332).

Eine Abänderung von Zinsenbescheiden (anlässlich einer Abänderung bzw. Aufhebung des Stammabgabenbescheides) ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Über den Vorlageantrag wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), 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.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Fälligkeit der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) jeweils am fünfzehnten Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats eintritt. Für die Entstehung des Säumniszuschlags nach [§ 217 BAO](#) kommt es auf den Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide über die Jahresumsatzsteuer nicht an (VwGH 26.5.1999, [99/13/0054](#)).

Die Tatsache, dass gegen den dem Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Stammabgabenbescheid (Umsatzsteuer 2006) Berufung eingebracht wurde, rechtfertigt noch keine Stattgabe der gegenständlichen Berufung, da die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages unabhängig von der sachlichen Richtigkeit des Abgabenbescheides eintritt. Wie die Abgabenbehörde erster Instanz bereits richtig ausgeführt hat, setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Säumniszuschlagspflicht im Sinne des [§ 217 BAO](#) nur eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus, wobei ein Bescheid über einen Säumniszuschlag auch dann rechtmäßig ist, wenn die zugrunde liegende Abgabenfestsetzung sachlich unrichtig ist (vgl. ebenfalls VwGH 26.5.1999, [99/13/0054](#)).

Säumniszuschläge fallen grundsätzlich immer dann an, wenn Abgaben nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werden und keine im Gesetz taxativ aufgezählten Aufschiebungsgründe oder Ausnahmetatbestände gesetzt wurden. Die Fälligkeit von Abgaben ist in den einschlägigen Abgabenvorschriften geregelt. Gemäß der hier zur Anwendung kommenden Bestimmung des [§ 21 Abs. 5 Umsatzsteuergesetz 1994](#) wird durch eine

Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Ob auf Grund eines nach Eintritt der Fälligkeit der Abgabenschuld gestellten Antrages der Abgabepflichtigen in weiterer Folge eine Aussetzung der Einhebung gemäß [§ 212a BAO](#) bewilligt wurde, ist für die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages unerheblich, weil nur ein vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebrachter Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Festsetzung eines Säumniszuschlages entgegenstünde (VwGH 20.4.1995, [92/13/0115](#)). Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages entsteht nicht erst mit seiner bescheidmäßigen Geltendmachung, sondern bereits mit Ablauf des für die Entrichtung der betreffenden Abgaben maßgebenden Fälligkeitstages (UFS 5.8.2005, RV/1764-W/04).

Da im Berufungsfall die Umsatzsteuer als Selbstbemessungsabgabe schon lange vor ihrer bescheidmäßigen Nachforderung fällig geworden ist (§ 21 UStG), somit die Zustellung des Umsatzsteuerbescheides 2006 die mit Ablauf des umsatzsteuergesetzlichen Fälligkeitstages verwirkte Säumniszuschlagsverpflichtung nicht mehr berührte, kann auch der innerhalb der Nachfrist gemäß [§ 210 Abs. 4 BAO](#) eingebrachte Antrag auf Aussetzung der Einhebung keine Auswirkung auf die mit Ablauf der Fälligkeitstage bereits entstandenen Säumniszuschlagsansprüche bewirken (VwGH 20.4.1995, [92/13/0115](#)). Nachdem die Antragstellung bereits entstandene Säumniszuschlagsansprüche nicht berührt (vgl. Stoll, BAO, 2275), wäre mangels Vorliegen der Voraussetzung des [§ 217 Abs. 4 lit. a und b BAO](#) die Berufung abzuweisen gewesen.

Allerdings wurde die die Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 23. Juni 2010 bereits am 25. Juni 2010 dem steuerlichen Vertreter der Bw. zugestellt.

Angesichts der Tatsache, dass gemäß [§ 276 Abs. 2 BAO](#) gegen eine Berufungsvorentscheidung innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden kann, die Bw. jedoch erst mit Eingabe vom 27. September 2011 (auch) die Vorlage der Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung einer ersten Säumniszuschlages vom 10. Mai 2010 beantragte, somit die Monatsfrist zum Zeitpunkt des Vorlageantrages vom 27. September 2011 bereits lange abgelaufen war, war der Vorlageantrag gegen den Bescheid über die Festsetzung einer ersten Säumniszuschlages vom 10. Mai 2010 als nicht fristgerecht eingebracht zurückzuweisen.

Wien, am 1. Oktober 2012