



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A- GmbH, PLZ Sitzadresse, Straße, vertreten durch Dr. C, Steuerberater in plz Q, H-Straße, vom 22. März und 27. März 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Q vom 10. März 2000 betreffend Säumniszuschläge 2000 für Kapitalertragsteuer 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997, Säumniszuschlag 1992 für Umsatzsteuer 1991 und Säumniszuschlag 1993 für Umsatzsteuer 1992 entschieden:

**1.** Die Berufungen gegen die Säumniszuschlagsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1991 (SZ 1.667,11 € bzw. 22.940,-- S), Kapitalertragsteuer 1992 (SZ 722,80 € bzw. 9.946,-- S), Kapitalertragsteuer 1993 (SZ 228,99 € bzw. 3.151,-- S), Kapitalertragsteuer 1997 (SZ 424,19 € bzw. 5.837,-- S), Umsatzsteuer 1991 (SZ 438,36 € bzw. 6.032,-- S) und Umsatzsteuer 1992 (SZ 107,34 € bzw. 1.477,-- S) werden als unbegründet abgewiesen. Diese angefochtenen Säumniszuschlagsbescheide bleiben unverändert.

**2.** Den Berufungen gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1996 wird teilweise stattgegeben. Für Kapitalertragsteuer 1996 wird anstatt des bisherigen Säumniszuschlages von 694,97 € (9.563,-- S) ein Säumniszuschlag im Betrag von 366,86 € (5.048,-- S) festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage (Kapitalertragsteuer 1996) für diesen Säumniszuschlag beträgt 18.341,-- € (252.375,-- S).

### Entscheidungsgründe

Bei der A- GmbH (Steuernummer alt ww-1111, neu vv-2222) fand zwischen 7. Juni und 19. Juli 1999 eine Betriebsprüfung über den Zeitraum 1991 bis 1997 statt. Dabei wurden unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen für die Jahre 1991 bis 1997 in Höhe von 4.709.820,-- S (1991), 1.989.238,20 S (1992), 630.191,66 S (1993), 12.000,-- S (1994), 44.869,-- S (1995), 1.026.174,-- S (1-6/1996), 1.009.500,-- S (7-12/1996) und 1.167.361,80 S (1997) festgestellt, und eine Vermietungstätigkeit dieser

Gesellschaft als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung qualifiziert (BP-Bericht des Finanzamtes Q vom 16. Februar 2000, ABNr. zzzz).

Wegen dieser festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen wurde das Abgabenkonto der Gesellschaft am 24. Februar 2000 mit Kapitalertragsteuer (KESt) 1991 im Betrag von 1.177.455,-- S, KESt 1992 von 497.310,-- S, KESt 1993 von 157.548,-- S, KESt 1994 von 2.640,-- S, KESt 1995 von 9.871,-- S, KESt 1996 von 478.133,-- S und KESt 1997 von 291.840,-- S (insgesamt 2.614.797,-- S) belastet. Am 9. März 2000 erließ das Finanzamt dazu einen händischen Haftungs- und Abgabenbescheid, mit dem der Gesellschaft abweichend zu vorstehenden Kontobuchungen nur Kapitalertragsteuer für 1991 bis 1997 im verminderten Gesamtbetrag von 2.389.039,-- S vorgeschrieben wurde. Aus dem bereits angeführten Betriebsprüfungsbericht ergibt sich, dass damit anlässlich der bescheidmäßigen Geltendmachung der Kapitalertragsteuern für 1991 bis 1997 vom 9. März 2000 die auf die festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen des Zeitraumes 1-6/1996 (1.026.174,-- S) entfallende und auch gebuchte KESt von 225.758,-- S unberücksichtigt geblieben bzw. vergessen worden ist. Zur Entrichtung des KESt-Nachforderungsbetrages für 1991 bis 1997 wurde im Spruch des Haftungs- und Abgabenbescheides vom 9. März 2000 festgestellt, dass die dafür zur Verfügung stehende Frist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen wäre. Laut Aktenlage wurde der Gesellschaft dabei eine Entrichtungsfrist bis 3. April 2000 eingeräumt, als Fälligkeit der KESt-Nachforderungen für 1991 bis 1997 war in dieser Buchungsmitteilung analog zu den Gebarungsdaten am Abgabenkonto jeweils der 24. Februar 2000 ausgewiesen.

Aus Anlass vorgenannter Betriebsprüfung ergingen für die Gesellschaft am 6. März 2000 auch die Umsatz- und Körperschaftsteuerveranlagungsbescheide für 1991 bis 1997 sowie die Gewerbesteuerbescheide für 1991 bis 1993. Mit Umsatzsteuerbescheid für 1996 kam es dabei zu einer Gutschrift von 21.396,-- S. Die Umsatzsteuerbescheide für 1991 bis 1995 und 1997 hatten Abgabennachforderungen von 301.580,-- S (1991), 73.852,-- S (1992), 25.746,-- S (1993), 3.847,-- S (1994), 59.907,-- S (1995) bzw. 27.287,-- S (1997) zur Folge, zu denen im Spruch dieser Veranlagungsbescheide auf die jeweils bereits eingetretene Fälligkeit hingewiesen wurde. In der der Gesellschaft dazu zugegangenen Buchungsmitteilung war unter anderem als Fälligkeit für die Umsatzsteuernachforderungen 1991 und 1992 der 10. Februar 1992 bzw. 10. Februar 1993 ausgewiesen, zur Entrichtung dieser USt-Nachforderungen räumte das Finanzamt aktenkundig jeweils eine Frist bis 13. April 2000 ein.

Die Gewerbesteuerbescheide für 1991 bis 1993 und die Körperschaftsteuerbescheide für 1992 bis 1995 hatten weder Gutschriften noch Nachforderungen zur Folge. Der Körperschaftsteuerbescheid für 1991 führte dem gegenüber zu einer Abgabengutschrift von 489,-- S, die Körperschaftsteuerbescheide für 1996 und 1997 jeweils zu Abgabennachforderungen in Höhe

von 340.310,-- S bzw. 2.500,-- S.

Außer vorgenannten Veranlagungsbescheiden wurde am 6. März 2000 am Abgabenkonto der Gesellschaft auch noch die Umsatzsteuersondervorauszahlung für 1996 als Gutschrift in Höhe von 8.592,-- S eingebucht. Diese Gutschrift wurde noch am selben Tag gleichzeitig mit den Gutschriften aus der Umsatzsteuerveranlagung 1996 (21.396,-- S) und der Körperschaftsteuerveranlagung 1991 (489,-- S) auf die am 24. Februar 2000 erstgebuchte rückständige KEST-Nachforderung für 1991 (1.177.455,-- S) verrechnet, wodurch es für diese KEST-Schuldigkeit am 6. März 2000 zu einer teilweisen Entrichtung im Umfang von 30.477,-- S gekommen ist.

Schließlich ergingen für die Gesellschaft im Gefolge der Betriebsprüfung am 8. März 2000 noch die Vermögen- und Erbschaftssteueräquivalentbescheide je für 1991 bis 1993. Diese Bescheide hatten allesamt Abgabennachforderungen zur Folge.

Unmittelbar nach diesen Buchungen schrieb das Finanzamt der Gesellschaft mit Sammelbescheiden je vom 10. März 2000 bereits vor Ablauf der jeweils eingeräumten Entrichtungsfristen zweiprozentige Säumniszuschläge wie folgt vor

Bemessungsgrundlage	Säumniszuschlag
Kapitalertragsteuer 1991: 1.146.978,-- S	22.940,-- S
Kapitalertragsteuer 1992: 497.310,-- S	9.946,-- S
Kapitalertragsteuer 1993: 157.548,-- S	3.151,-- S
Kapitalertragsteuer 1996: 478.133,-- S	9.563,-- S
Kapitalertragsteuer 1997: 291.840,-- S	5.837,-- S
Umsatzsteuer 1991: 301.580,-- S	6.032,-- S
Umsatzsteuer 1992: 73.852,-- S	1.477,-- S

und führte dazu entscheidungsbegründend an, dass vorstehende Kapitalertragsteuern jeweils nicht bis 24. Februar 2000 und die Umsatzsteuern für 1991 und 1992 nicht bis 10. Februar 1992 bzw. 10. Februar 1993 entrichtet worden wären.

Hinsichtlich KEST 1992, KEST 1993, KEST 1997, USt 1991 und USt 1992 erfolgten Säumniszuschlagsfestsetzungen damit jeweils vom vollen Nachforderungsbetrag laut bescheidmäßigen Festsetzungen vom 9. März 2000 (KESt) bzw. 6. März 2000 (USt). Dem Säumniszuschlag für KEST 1991 liegt dem gegenüber nicht der gesamte KEST-Nachforderungsbetrag laut Buchung und Festsetzung vom 24. Februar bzw. 9. März 2000 (1.177.455,-- S), sondern wegen dessen Teilentrichtung am 6. März 2000 (30.477,-- S aufgrund Verrechnung mit oben angeführten Abgabengutschriften) nur ein entsprechend verminderter Bemessungsbetrag von 1.146.978,-- S zugrunde. Zur Säumniszuschlagsfestsetzung für KEST 1996 ist festzustellen, dass diese auf dem am 24. Februar 2000 gebuchten KEST-Betrag von 478.133,-- S basiert, eine entsprechende bescheidmäßige Festsetzung aber nicht vorliegt, weil mit Haftungs- und

Abgabenbescheid vom 9. März 2000 tatsächlich nur KEST für 1996 im Betrag von 252.375,-- S (betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen der Monate 7-12/1996) vorgeschrieben wurde.

Mit Telefaxeingaben vom 22. März 2000 erhob NN als gesetzlicher Vertreter der A- GmbH namens dieser Berufung unter anderem gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1997, die Umsatzsteuerbescheide 1991 und 1992 und die in diesem Zusammenhang erlassenen Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000. In diesen inhaltsgleichen Rechtsmitteleingaben führte er jeweils wie folgt aus:

„Gegen den Bescheid in allen einzelnen Punkten auch jeweils einzeln erheben wir fristgerecht Berufung. Wir beantragen Aussetzung aller Vorgänge bis zur rechtsgültigen Entscheidung. Wir beantragen hiermit Akteneinsicht auch alle Gesprächsaufzeichnungen und Hilfsunterlagen – nichts verschwinden lassen!!!! Wir beantragen jetzt schon Kostenerstattung aus

Amtspflichtverletzung. Gründe vorab:

- a) Formfehler und Nichtbeachtung der BAO in mehreren §§en
- b) Siehe unser Schreiben vom 27.2.00 – Anträge usw.
- c) folgen nach Akteneinsicht
- d) Nichtbeachtung unserer Schreiben vom 27.2.00

Die Rechtsmittel werden vorab aus Sicherheitsgründen eingelegt, damit keines vergessen wird; ausführliche Begründung und eventuell weitere Rechtsmittel und Aussetzungsanträge folgen von Herrn Dr. C , Q . Den Eingang der Rechtsmittel und der Aussetzungsanträge wollen Sie bestätigen. NN , Deutschland.“

Im Schreiben (Telefax) vom 27. Februar 2000, auf das in vorstehenden Rechtsmitteleingaben ausdrücklich Bezug genommen wird, und das beim Finanzamt Q anlässlich des Betriebsprüfungsabschlusses eingegangen ist, brachte NN sinngemäß zusammengefasst folgendes vor: Im Betriebsprüfungsverfahren (Anmerkung der Referentin: Betriebsprüfungen durch das Finanzamt Q für alle teils von NN teils von MN geführten verbundenen Gesellschaften sowie auch für beide vorgenannten Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich) sei es zu gravierenden Verfahrensmängeln gekommen, weil beantragte entlastende Beweise nicht aufgenommen, Ladungen zu Besprechungen verabsäumt, Besprechungsinhalte nicht protokolliert, Akteneinsichten nicht gewährt und Fristen unzulässig kurz gesetzt worden wären etc.. Er mache deshalb Befangenheit aller Organwalter des Finanzamtes Q geltend, und beantrage, da sämtliche Betriebsprüfungsvorgänge und die daraus resultierenden Abgabenvorschreibungen wegen der aufgezeigten Verfahrensmängel mit Nichtigkeit belegt seien, die Neuaufrollung der Verfahren unter Delegation aller verbundenen Prüfungsfälle an ein korrekt arbeitendes Finanzamt.

Mit Schreiben vom 27. März 2000 legte der steuerliche Vertreter der Gesellschaft ebenfalls Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1997 vom 24. Februar

2000 (Anmerkung: richtigerweise 9. März 2000), die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 1991 bis 1997 und Gewerbesteuerbescheide 1991 bis 1993 je vom 6. März 2000, Vermögen- und Erbschaftssteueräquivalentbescheide 1991 bis 1993 je vom 8. März 2000 und die Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000 ein und begehrte darin sinngemäß, sämtliche Betriebsprüfungsfeststellungen betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen und Liebhabereibeurteilung der Vermietungstätigkeit wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung des Finanzamtes zu stornieren, und die bekämpften Abgabenvorschreibungen entsprechend abzuändern. Außerdem stellte er in dieser Berufungseingabe auch einen Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung und in einem weiteren Schriftsatz vom selben Tag den Antrag auf Aussetzung der Einhebung hinsichtlich aller berufsungsverfahrenen Abgaben. Über die Einhebungsaussetzungsanträge vom 22. und 27. März 2000 entschied das Finanzamt nach ausgewiesener Aktenlage vorerst nicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2000 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000 als unbegründet ab, weil die säumniszuschlagsbetroffenen Kapitalertragsteuern für 1991 bis 1993, 1996 und 1997 und die Umsatzsteuern für 1991 und 1992 jeweils nicht bis zu ihrer Fälligkeit entrichtet, und die gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne des § 217 Abs. 1 BAO damit erfüllt wären. Ergänzend hielt das Finanzamt in dieser Entscheidungsbegründung fest, dass die strittigen Säumniszuschläge im Falle positiver Erledigung der gegen die Stammabgabenbescheide eingebrachten Berufung amtswegig angepasst werden würden.

Dagegen stellte der gesetzliche Vertreter der Berufungswerberin am 11. August 2000 rechtzeitig einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, beantragte darin Erlass sämtlicher Säumniszuschläge vom 10. März 2000 und erneut deren Aussetzung von der Einhebung und brachte ergänzend zu bisher noch vor, dass anlässlich der Säumniszuschlagsfestsetzungen Abgabenguthaben der Gesellschaft rechtswidrigerweise unberücksichtigt geblieben, und die konkreten „Vorgänge“ daher nach eigener Buchhaltung nicht nachvollziehbar wären. Es bestehe der begründete Verdacht, dass auch bei den strittigen Säumniszuschlagsvorschreibungen einschlägige, für die Berufungswerberin günstige Gesetzesbestimmungen vorsätzlich außer Acht gelassen worden wären. Im Vorlageantrag wurde ebenfalls Akteneinsicht begehrt und dazu festgehalten, dass Terminvereinbarungen nur mit dem gesetzlichen und nicht mit dem dazu nicht legitimierten steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin zu treffen seien, und dabei darauf Bedacht zu nehmen sei, dass sich NN sehr häufig im Ausland aufhalte. Dies sei im Übrigen auch bei Außenterminen und allen sonstigen Fristsetzungen (wie etwa Rechtsmittelfristen) zu berücksichtigen.

Am 19. Dezember 2002 legte das Finanzamt die Berufungen gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000, nachdem sämtliche strittigen Säumniszuschläge zuvor am

21. November 2000 antragsgemäß von der Abgabeneinhebung ausgesetzt worden waren, der Finanzlandesdirektion für Bundesland. als damals zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1997, die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1997 und gegen die Gewerbe-, Vermögen- und Erbschaftssteueräquivalentbescheide für 1991 bis 1993 war der genannten Rechtsmittelbehörde bereits davor am 22. November 2000 zur Entscheidung zugeleitet worden. Mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz, BGBl I 2002/97, wurde mit Wirksamkeit 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als neue Abgabenbehörde zweiter Instanz installiert. Da sämtliche vorangeführten Berufungen der Gesellschaft am 1. Jänner 2003 noch unerledigt waren, ging die Entscheidungszuständigkeit für sie mit diesem Tag auf den UFS über. Laut Geschäftsverteilungsplan des UFS sind diese Berufungen in die Entscheidungskompetenz des Senates y der Außenstelle X gefallen. Senatsintern erfolgte die Bearbeitungszuteilung für die Berufung gegen die materiellrechtlichen Bescheide der Gesellschaft bzw. jene für die Berufungen gegen die Säumniszuschlagsbescheide an zwei verschiedene Referentinnen.

Im gegenständlichen Säumniszuschlagsberufungsverfahren erging am 25. Oktober 2004 an die Rechtsmittelwerberin ein Schreiben, worin dieser mitgeteilt wurde, dass über die Säumniszuschlagsberufungen trotz entsprechender Antragstellung des steuerlichen Vertreters ohne Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung entschieden und die Begründung dazu in der Berufungsentscheidung erfolgen werde. Da Anträge auf Akteneinsicht gestellt worden waren, wurden der Rechtsmittelwerberin bereits aus Anlass dieses Schreibens auch Kopien und Ausdrucke jener Aktenteile ihres beim Finanzamt Q in Papier- und elektronischer Form geführten Veranlagungs- und Finanzkassenaktes Steuernummer 1111 übermittelt, die für die Säumniszuschlagsberufungsentscheidung relevant sein bzw. in diese einfließen würden. Konkret waren dies Ablichtungen vom Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1997 vom 9. März 2000, von den Umsatzsteuerbescheiden 1991 und 1992 vom 6. März 2000, von beiden Säumniszuschlagssammelbescheiden vom 10. März 2000 sowie von der Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2000 und weiters eine elektronische Buchungsabfrage zum Steuerkonto 1111 den Zeitraum 22. Februar 2000 bis 25. Oktober 2004 betreffend. In diesem Zusammenhang wurde im konkreten Schreiben unter gleichzeitiger Anführung des Wortlautes des § 90 BAO (Akteneinsicht) und der hierzu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung mitgeteilt, dass einer beantragten Akteneinsicht unter dem Blickwinkel der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit auch auf postalischem Weg durch Übermittlung von Aktenkopien bzw. von Ausdrucken aus elektronisch geführten Akten entsprochen werden könne. Zum Rechtsmittelvorbringen selbst wurde festgehalten, dass im Säumniszuschlagsberufungsverfahren nur das Vorliegen formeller

Abgabenzahlungsschuldigkeiten und die (Nicht)Entrichtung von Abgaben bis zum Fälligkeitstag, nicht jedoch die sachliche Richtigkeit der Stammabgabenvorschreibungen zu prüfen seien.

In Reaktion auf dieses Schreiben und den Zugang mehrerer Berufungsentscheidungen, die die Referentin dieses Verfahrens im Herbst 2004 in bei ihr parallel anhängig gewesenen Berufungsverfahren an die damaligen Berufungswerber NN , MN und an Gesellschaften aus deren Unternehmensgruppe ausgefertigt hatte, gingen in den folgenden Monaten beim UFS, Außenstelle X , zahlreiche teils von NN , teils von MN und teils von beiden Vorgenannten verfasste Telefaxschreiben ein. In diesen Faxeingaben wurden sowohl Vorbringen zu den bereits mittels Berufungsentscheidungen abgeschlossen gewesenen Rechtsmittelverfahren als auch zum gegenständlichen Säumniszuschlagsberufungsverfahren erstattet.

In den Faxeingaben vom 14. November 2004 (10.48 Uhr und 12:06 Uhr) rügte NN unter anderem für das gegenständliche Säumniszuschlagsberufungsverfahren Aktenunterschlagung und Verweigerung des rechtlichen Gehörs, weil der Berufungswerberin mit UFS-Schreiben vom 25. Oktober 2004 nur Kopien von den oben angeführten Aktenteilen übersendet, dieser damit aber Einsichtnahmen in die zum Nachweis des Rechtsmittelvorbringens erforderlichen Betriebsprüfungsunterlagen (Anberaumung der Schlussbesprechung, Schlussbesprechungsprogramm, Niederschrift über die Schlussbesprechung usw.) verwehrt worden wären. In der Faxeingabe vom 14. November 2004 (10:48 Uhr) stellte NN im gegebenen Zusammenhang deshalb folgenden Antrag: „Die Akten sind im Original oder in beglaubigter Kopie bis spätestens 20.12.2004 nach deutscher Wohnort – genaue Anschrift laut Briefkopf dieses Faxschreibens – zu übersenden.“ An anderer Stelle dieses Telefax teilte er wie folgt mit: „Die Akten werden unter ordentlicher Terminierung erst eingesehen, wenn der UFS für deren Vollständigkeit gesorgt hat. Sobald dies der Fall ist, sollen die Akten in Grenznähe zur Einsicht vorliegen. X ist nochmals weitere 100 km ins Inland. Das Finanzamt Q ist wegen der erwähnten Vorgänge ungeeignet. Ich schlage, damit die Kosten nicht ins Uferlose gehen, das Gemeindeamt Sitzadresse vor, – genau und weiter siehe Ritz, BAO.“ Im selben Faxschreiben brachte NN erneut auch wieder vor, dass sämtliche strittigen Säumniszuschläge von Anfang an sachlich unbillig wären, weil der Gesamtvorgang (Anmerkung der Referentin: gemeint die Betriebsprüfung und die darauf fußenden Abgabenvorschreibungen) von Anfang an nichtig wäre. Völlig unzutreffend und überdies gegen Doppelbesteuerungsabkommen verstoßend wäre auch die Prüfungsfeststellung, dass er am Sitz der Berufungswerberin in PLZ Sitzadresse , Straße , eine Wohnung und er deshalb seine Einkünfte im Inland zu versteuern habe, weil sich sein ständiger Wohnsitz und auch der seiner Familie ausschließlich in Deutschland an der wiederholt genannten Adresse befinde. Da dies auch der UFS anlässlich der im Herbst 2004 erlassenen Berufungsentscheidungen missachtet hätte, und Zustellungen nach Deutschland

reibungslos funktionierten, wurde vom Einschreiter folgender weiterer Antrag gestellt: „Alle noch beim Postamt oder im Postlauf liegenden Vorgänge (Anmerkung der Referentin: schon abgefertigte und noch nicht zugestellte Berufungsentscheidungen des UFS vom Herbst 2004) sind unverzüglich zurück zu rufen, und ordentlich und korrekt an deutsche Adresse zuzustellen. Für MN persönlich bestimmte Sendungen sind unter der Adresse Straße-Nr1 und Sendungen an von dieser geleitete Unternehmen sowie Sendungen für NN persönlich bzw. für von diesem geleitete Unternehmen an der Adresse Straße-Nr2 zuzustellen. Außerdem sind alle in den bereits abgeschlossenen Berufungsverfahren gewährten Fristen (Anmerkung der Referentin: gemeint Beschwerdefristen gegen die im Herbst 2004 erlassenen Berufungsentscheidungen) sofort um zwei Monate zu verlängern. Dies ist auch für noch bei der Post befindliche und alle weiteren Vorgänge zu beachten, da das begehrte Fristausmaß bei anderen inländischen Gerichten für Auslandsbeteiligte durchaus üblich ist.“ Schließlich forderte der Einschreiter die Referentin anlässlich dieser Eingabe auch noch auf, ihre unwahren Angaben in den erlassenen Berufungsentscheidungen, dass er an oben angeführter inländischer Adresse eine Wohnung habe, zu korrigieren, widrigenfalls Strafantrag (Amtsmissbrauch, Verleumdung, üble Nachrede), Antrag auf Einleitung eines Disziplinarverfahrens, Dienstaufsichtsbeschwerde und Amtshaftungsklage gestellt bzw. eingebracht werden würden.

Dem im gegenständlichen Säumniszuschlagsberufungsverfahren am 14. November 2004 gestellten Antrag auf Aktenübersendung gab die Referentin mit Bescheid vom 29. November 2004 mangels eines diesbezüglich aus § 90 BAO ableitbaren Rechtsanspruchs keine Folge. In der Begründung zu diesem Bescheid wurde unter anderem ausdrücklich festgehalten, dass die Ablehnung des Aktenübersendungsantrages keiner Verweigerung der begehrten Akteneinsicht gleichkomme, dass Akteneinsicht dem Wortlaut des § 90 BAO folgend bloß zu gestatten sei, und dass sich der Veranlagungs-, Betriebsprüfungs- und Finanzkassenakt der Berufungswerberin Steuernummer 1111 sowie der Berufsakt RV/AAAA wegen laufender Bearbeitung beim UFS, Außenstelle X , befänden.

Da beim Einlangen obiger Faxschreiben beim UFS, Außenstelle X , außer gegenständlicher Säumniszuschlagsberufung noch weitere Berufungen der konkreten Unternehmensgruppe anhängig waren, bzw. im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang von der Referentin auch bereits Berufungsentscheidungen dazu erlassen worden waren, und sich das Vorbringen bzw. die Anträge in diesen beim UFS Ende des Jahres 2004 eingegangenen Faxschreiben sowohl auf bereits abgeschlossene als auch auf noch anhängige, konkret bezeichnete Berufungsverfahren bezogen haben, forderte die Referentin zwecks Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für die jeweiligen Berufungsverfahren mit Schreiben vom 29. November 2004 unter anderem auch die Berufungsweberin zur Konkretisierung ihres Akteneinsichtsbegehrens auf. Mit Telefax vom 22. Dezember 2004 (00:00 Uhr) teilte der gesetzliche Vertreter der Beru-



fungswerberin in Beantwortung dazu sinngemäß zusammengefasst mit, dass wegen der bereits aufgezeigten Formfehler und Fälschungen im Betriebsprüfungsverfahren vollständige Akteneinsicht notwendig wäre. Säumniszuschläge auf Basis nichtiger Stammabgabenvorschriften seien unzumutbar und auch rechts- und verfassungswidrig, wenn sie wie gegenständlich ohne eigentliche Sachprüfung erzwungen würden. Akteneinsicht werde er aufgrund der großen Entfernung seines Wohnortes erst nehmen, wenn alle Akten an einem Ort lägen, was den Ausführungen der Referentin entnehmbar zurzeit aber offensichtlich noch nicht der Fall sei. Bis zur vollständigen Akteneinsicht beantrage er, alles auszusetzen. Da die Akten bei der Berufungsbehörde nicht korrekt auf Nichtigkeit überprüft würden, erhebe er nunmehr Dienstaufsichtsbeschwerde gegen die Referentin und den Amtsträger des UFS, Außenstelle X, gleichzeitig werde für die Vorgenannten auch Antrag auf Einleitung von Disziplinarverfahren gestellt.

In einer weiteren Faxeingabe vom 22. Dezember 2004 (00:41 Uhr) erhob NN namens der Rechtsmittelwerberin auch Berufung gegen den Bescheid vom 29. November 2004, mit dem deren Aktenübersendungsantrag vom 14. November 2004 abgewiesen worden war. Diese Berufung wurde vom Vorsitzenden des Senates y des UFS, Außenstelle X, mit Bescheid vom 1. Februar 2005, GZ. RV/BBBB, wegen nicht gesonderter Anfechtbarkeit des bekämpften Bescheides als unzulässig zurückgewiesen.

Ferner wurden im vorgenannten Faxschreiben und in einer weiteren Faxeingabe selben Tages (01:06 Uhr) für das gegenständliche Säumniszuschlagsberufungsverfahren auch „Befangenheitsanträge an die Referentin und an den Amtsträger des UFS, Außenstelle X“ gestellt. Dieser Antrag auf Ablehnung der Referentin wegen Befangenheit wurde vom laut Geschäftsverteilungsplan des UFS hierfür zuständigen Vorsitzenden des Senates y mit Bescheid vom 9. Februar 2005, GZ. AO CCCC, abgewiesen.

Schließlich stellte NN aus Anlass der Telefaxeingabe vom 22. Dezember 2004 (00:41 Uhr) im gegenständlichen Säumniszuschlagsberufungsverfahren auch noch einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend den am 29. November 2004 abgewiesenen Aktenübersendungsantrag, weil die Referentin diesen Abweisungsbescheid erlassen hätte, als gegen sie bereits Disziplinar- und Dienstaufsichtsbeschwerdeverfahren anhängig gewesen wären.

Mit Bescheid vom 22. Februar 2005 hat die Referentin diesen Wiedereinsetzungsantrag vom 22. Dezember 2004 mangels Vorliegens einer Fristversäumung und damit der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des § 308 BAO als unzulässig zurückgewiesen. In der Begründung zu diesem Bescheid teilte die Referentin unter anderem mit, dass die gegen sie erhobene Dienstaufsichtsbeschwerde und erstattete Disziplinaranzeige mittlerweile am 20. Jänner 2005 mit Schreiben des Vorsitzenden des Senates y unter Anschluss einer

Stellungnahme desselben sowie obiger Parteieingaben an die zur Dienstaufsicht zuständige Frau Präsidentin des UFS nach Wien zur Kenntnisnahme und weiteren Veranlassung übermittelt worden seien. Weiters wurde festgehalten, dass es sich bei den ergriffenen aufsichtsbehördlichen und disziplinären Maßnahmen nur um Anregungen handle, die der Antragstellerin keinen Rechtsanspruch auf tatsächliche Ausnützung des Aufsichtsrechtes bzw. Einleitung eines Disziplinarverfahrens vermittelten. Bei diesen innerbehördlichen Verfahren komme der Antragstellerin bzw. deren gesetzlichem Vertreter auch keine Parteistellung zu. Die Anhängigkeit solcher innerbehördlicher Verfahren stehe auch der Fortsetzung des Säumniszuschlagsberufungsverfahrens durch die Referentin nicht entgegen. Eben so wenig seien dadurch weitere Rechtsaktsetzungen durch die Referentin mit Nichtigkeit belegt. Dies gelte auch für Amtshandlungen, die von einem befangenen Organ gesetzt werden. In diesem Zusammenhang teilte die Referentin abschließend auch mit, dass sie trotz der gegen sie angeregten aufsichtsbehördlichen und disziplinären Maßnahmen keine Veranlassung für eine Befangenheitserklärung nach § 76 Abs. 1 lit. c BAO sehe. Was den von der Partei selbst gestellten Ablehnungsantrag betreffe, sei darauf zu verweisen, dass dieser inzwischen vom Senatsvorsitzenden abschlägig erledigt worden wäre.

In den nachfolgenden Faxeingaben vom 10. Jänner 2005 (02:19 Uhr), 20. Februar 2005 (22:40 Uhr) und 13. März 2005 (18:38 Uhr) wiederholte NN seine bisherigen Rügen und Anschuldigungen gegenüber dem Finanzamt Q, dem UFS und der verfahrensführenden Referentin, verwies dabei neuerlich auf die in den Betriebsprüfungsverfahren der verbundenen Unternehmen behauptungsgemäß unterlaufenen Formfehler und auf die dadurch erzeugte Unrichtigkeit der erstinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen, behauptete, dass es sich bei den behördlichen Schätzungen um nicht verifizierte bloße Vermutungen handle, die mit den tatsächlichen und so in die jeweiligen Steuererklärungen eingegangenen Lebensvorgängen nicht das Geringste zu tun hätten, monierte wiederum auch sachliche Unbilligkeit der angelasteten Säumniszuschläge und begehrte deshalb erneut Akteneinsicht und Aufhebung aller Bescheide gemäß § 299 BAO.

Da beim Eingang obiger Faxschreiben bereits feststand, dass die Berufung der A- GmbH gegen die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide für 1991 bis 1997, die Gewerbesteuerbescheide für 1991 bis 1993, die Vermögen- und Erbschaftssteueräquivalentbescheide für 1991 bis 1993 und den Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1997 in Kürze in Bearbeitung genommen wird, wurde gegenständliches Säumniszuschlagsberufungsverfahren in der Folge vorerst nicht mehr weiter betrieben, sondern aus Zweckmäßigkeitserwägungen bis zum Abschluss des die Stammapgaben der Säumniszuschläge betreffenden Berufungsverfahrens zugewartet.

Mit Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle X, vom 13. Juni 2006, GZ. RV/DDDD und

RV/EEEE, wies die hierfür zuständige Referentin die Berufung der A- GmbH vom 27. März 2000 gegen die Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 1991 bis 1997, Gewerbesteuerbescheide 1991 bis 1993 und den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend KEST 1991 bis 1997 nach am 1. Juni 2006 durchgeführter Berufungsverhandlung insgesamt als unbegründet ab. Den diesbezüglichen Entscheidungsgründen ist unter anderem zu entnehmen, dass die Berufungswerberin im Berufungsverfahren GZ. RV/DDDD und RV/EEEE mit Vorhalt vom 16. Jänner 2006 zwecks Nachweises ihres Rechtsmittelvorbringens zur Vorlage zahlreicher Unterlagen aufgefordert und ihr anlässlich dieses Schreibens aufgrund gestellten Akteneinsichtsantrages auch mitgeteilt wurde, dass die bezughabenden Veranlagungs- und Betriebsprüfungsakten nach entsprechender Terminvereinbarung jederzeit beim zuständigen Sitzfinanzamt während der Amtsstunden eingesehen werden könnten. Wie für das gegenständliche Säumniszuschlagsberufungsverfahren ebenfalls festzustellen, hat die Berufungswerberin bzw. deren Vertretung laut weiterer Begründung zur Berufungsentscheidung vom 13. Juni 2006 auch im die materiellrechtlichen Abgabenbescheide betreffenden Berufungsverfahren nie Akteneinsicht genommen. Ebenso blieb auch der Vorhalt vom 16. Jänner 2006 unbeantwortet. Zur im Berufungsverfahren GZ. RV/DDDD und RV/EEEE beantragten und am 1. Juni 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung erschien nach weiteren Entscheidungsgründen kein Vertreter für die Berufungswerberin, sondern nur ein Vertreter der Amtspartei, der dabei Abweisung sämtlicher Berufungsbegehren beantragte. Aufgrund dieser abweisenden Berufungsentscheidung vom 13. Juni 2006, GZ. RV/DDDD und RV/EEEE, haben insbesondere auch die für das gegenständliche Säumniszuschlagsberufungsverfahren interessierenden Umsatzsteuernachforderungen für 1991 und 1992 und die KEST-Vorschreibungen für 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997 keine betragsmäßigen Änderungen gegenüber den erstinstanzlichen Festsetzungen vom 6. März 2000 (USt) bzw. 9. März 2000 (KESt) erfahren. Mit Ergehen dieser Berufungsentscheidung am 13. Juni 2006 wurden diese Festsetzungen im Übrigen auch formell rechtskräftig.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung:**

Mit Schriftsatz vom 27. März 2000 hat der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin unter anderem gegen die entscheidungsgegenständlichen Säumniszuschlagsfestsetzungen vom 10. März 2000 berufen und in diesem Zusammenhang auch den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung gestellt.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO idgF des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes (AbgRmRefG), BGBl I 2002/97, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird. Dieses Antragsrecht steht gemäß § 284 Abs. 5 BAO idgF

auch für Berufungen zu, über die nicht der gesamte Berufungssenat des UFS, sondern der Referent namens des UFS zu entscheiden hat. Vorgenannte Bestimmungen sind am 1. Jänner 2003 mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz in Kraft getreten und dem § 323 Abs. 10 BAO zufolge auch auf alle an diesem Tag unerledigt gewesenen Berufungen anzuwenden. Allerdings normiert der gleichfalls mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz geschaffene § 323 Abs. 12 BAO, dass für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung spätestens *bis 31. Jänner 2003* bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden zu stellen gewesen sind. Nach der bis einschließlich 31. Dezember 2002 in Geltung gestandenen Rechtslage hatte eine mündliche Berufungsverhandlung unter den gesetzlich umschriebenen Voraussetzungen nur in Berufungsverfahren für die der Berufungssenat, nicht hingegen in Berufungsverfahren für die der Einzelbeamte gesetzlich zuständig war, stattzufinden. Zur Erledigung von Säumniszuschlagsberufungen war nach der Rechtslage vor dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz der Einzelbeamte zuständig. Der für gegenständliches Säumniszuschlagsberufungsverfahren am 27. März 2000 noch vor Inkrafttreten des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes gestellte Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung war somit nach damaliger Rechtslage unzulässig und konnte der Berufungswerberin daher keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vermitteln. Aufgrund § 323 Abs. 12 BAO konnten jedoch für Berufungen, die am 1. Jänner 2003 unerledigt waren und bis dahin in die Einzelbeamtenzuständigkeit gefallen sind, Anträge auf mündliche Berufungsverhandlung spätestens bis 31. Jänner 2003 nachgeholt werden.

Im gegenständlichen Berufungsfall liegt nur der am 27. März 2000 gestellte Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung vor, eine gesonderte Antragstellung innerhalb der Nachholfrist des § 323 Abs. 12 BAO ist nicht aktenkundig. Im Erkenntnis vom 16. September 2003, Zl. 2003/14/0057, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Anträge auf mündliche Berufungsverhandlung, die vor dem 1. Jänner 2003 gestellt wurden und nach damals in Geltung gestandener Rechtslage unzulässig waren, für sich allein keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem UFS vermitteln, weil § 323 Abs. 12 BAO hierfür ausdrücklich die gesonderte Rechtsausübung bis 31. Jänner 2003 normiert. Mit Rücksicht auf diese Rechtsprechung und die Tatsache, dass im vorliegenden Säumniszuschlagsberufungsverfahren auch bis 31. Jänner 2003 kein Antrag mündliche Berufungsverhandlung gestellt wurde, ist daher über die Säumniszuschlagsberufungen vom 22. bzw. 27. März 2000 ohne Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zu entscheiden.

## 2. Akteneinsicht:

Gemäß § 90 Abs. 1 erster Satz BAO idgF hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der Akten oder Aktenteile zu gestatten, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist. Von der Akteneinsicht ausgenommen sind nach Absatz 2 dieser Bestimmung Beratungsprotokolle, Amtsvorträge, Erledigungsentwürfe und sonstige Schriftstücke, deren Einsichtnahme eine Schädigung berechtigter Interessen dritter Personen herbeiführen würde.

Nach zitiertem Gesetzeswortlaut hat die Abgabenbehörde der Partei Akteneinsicht bloß zu gestatten. Gestattung ist ein Real- und kein förmlicher Akt und bedarf daher im Gegensatz zur Verweigerung einer begehrten Akteneinsicht, die stets in Bescheidform (mündlich oder schriftlich) zu erfolgen hat, keines bescheidmäßigen Abspruchs (VwGH v. 8.2.1989, 87/13/0141; VwGH v. 21.9.1988, 87/13/0256; VwGH v. 20.2.1982, 81/13/0140). Solange über ein Akteneinsichtsbegehren nicht abschlägig entschieden worden ist, ist es somit an der antragstellenden Partei selbst gelegen, die ihr damit gebotene Möglichkeit zur Akteneinsicht auch zu nutzen (VwGH v. 8.2.1989, 87/13/0141). Bleibt die Partei, obwohl ihr im Verlauf eines Abgaben(berufungs)verfahrens kein Bescheid über die Verweigerung der Akteneinsicht zugeht, trotzdem untätig, stellt dies weder einen der behördlichen Sphäre zuzurechnenden Verfahrensmangel noch eine Verletzung der behördlichen Entscheidungspflicht im Sinne des § 311 BAO dar (VwGH v. 24.1.2001, 99/16/0081; VwGH v. 22.9.1987, 86/14/0198).

Aus § 90 BAO idgF geht auch klar hervor, dass die Partei - abgesehen von den vom Einsichts- und Abschriftnahmerecht gesetzlich ausdrücklich ausgeklammerten Schriftstücken (§ 90 Abs. 2 BAO) – nur Rechtsanspruch auf Einsicht- und Abschriftnahme und dies auch nur in die/von den Akten bzw. Aktenteile(n) hat, deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten in einem konkreten Abgaben(berufungs)verfahren erforderlich ist. Aus § 90 BAO idgF ergibt sich daher insbesondere kein Rechtsanspruch der Partei auf Herstellung von Aktenabschriften durch die Behörde und Übersendung derselben an sie. Eben so wenig besteht Rechtsanspruch auf Übersendung von Verwaltungsakten, sei es im Original oder in beglaubigter Abschrift, an die Partei persönlich oder an einen von dieser vorgeschlagenen Ort außerhalb der behördlichen Sphäre. Die Abgabenbehörde ist nämlich nicht berechtigt, die Gewahrsame über verwaltete Akten aufzugeben.

Die Abweisung eines Aktenübersendungsantrages lässt das Recht auf Akteneinsicht unberührt und stellt per se somit keine Verweigerung der Akteneinsicht dar (VwGH v. 9.12.1985, 85/12/0202). Wird ein Aktenübersendungsantrag mangels Rechtsanspruchs abgewiesen, hält die Abgabenbehörde die bezug habenden Akten jedoch zur *Einsichtnahme* bereit, so ist es der Partei damit nämlich ungeachtet vorgenannter Antragsabweisung weiterhin unbenommen,

Einsicht in und Abschriften von den Akten zu nehmen. Dies hat zur Folge, dass mit einer abschlägigen Erledigung eines Aktenübersendungsantrages auch keine „Fristversäumung“ verbunden ist. Der im gegenständlichen Berufungsverfahren nach Abweisung des Aktenübersendungsantrages am 22. Dezember 2004 gestellte Wiedereinsetzungsantrag war daher schon mangels vorgelegener Fristversäumung zurückzuweisen.

Im gegenständlichen Säumniszuschlagsberufungsverfahren wurden sowohl Anträge auf Akteneinsicht als auch auf Aktenübersendung gestellt. Dem Begehren auf Aktenübersendung vom 14. November 2004 war schon mit Rücksicht auf oben dargestellte Rechtslage keine Folge zu geben und daher am 29. November 2004 über dieses mittels Bescheid abschlägig abzusprechen. Da es sich bei diesem Abweisungsbescheid um eine letztinstanzliche, nicht gesondert anfechtbare verfahrensleitende Verfügung im Sinne des § 244 BAO gehandelt hat, war auch der dagegen eingebrachten Berufung vom 22. Dezember 2004 letztlich kein Erfolg beschieden, sondern diese vielmehr als unzulässig zurückzuweisen.

Wenngleich § 90 BAO idgF der Partei selbst keinen Rechtsanspruch auf Zusendung von Akten oder Aktenteilen im Original oder in Abschrift vermittelt, ist es damit aber nicht unzulässig, wenn die Behörde aufgrund initiierteter Akteneinsicht von sich aus Aktenabschriften erstellt und diese der Partei im Postweg zukommen lässt (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 90 Rz 10).

Verfahrensgegenständlich wurden im Berufungsschriftsatz vom 22. März 2000 und im Vorlageantrag vom 11. August 2000 jeweils Anträge auf Akteneinsicht gestellt. Da anlässlich des Rechtsmittelvorbringens gegen die Säumniszuschlagsfestsetzungen vom 10. März 2000 unter anderem auch behauptet wurde, dass im erstinstanzlichen Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren betreffend die Stammapgaben der Säumniszuschläge Akteneinsicht nicht im begehrten Ausmaß gewährt worden wäre, wurde diese Verfahrensrüge zum Anlass genommen, der Berufungswerberin aufgrund ihrer auch für das gegenständliche Berufungsverfahren gestellten Akteneinsichtsanträge bereits gleichzeitig mit der schriftlichen Mitteilung vom 25. Oktober 2004, dass im Säumniszuschlagsberufungsverfahren keine mündliche Verhandlung stattfinden werde, auch Kopien jener Schriftstücke aus ihrem beim Finanzamt Q zu Steuernummer 1111 geführten Veranlagungs-, Kassen- und elektronisch geführten Akt zu übersenden, auf die sich die Säumniszuschlagsberufungsentscheidung stützen wird.

Diese über den gesetzlichen Anspruch nach § 90 BAO tatsächlich hinausgegangene postallische Übermittlung von Aktenkopien und Kontoausdrucken interpretierte der gesetzliche Vertreter der Berufungswerberin in der Folge als Verweigerung der Akteneinsicht bzw. des rechtlichen Gehörs, ja sogar als Aktenunterschlagung, weil damit Betriebsprüfungsunterlagen, die behauptungsgemäß zur Verifizierung des Rechtsmittelvorbringens geführt hätten, nicht übermittelt bzw. bewusst vorenthalten worden wären. Dem ist zu entgegnen, dass sich aus dem Inhalt des Vorhaltsschreibens vom 25. Oktober 2004 klar ergibt, welche Erwägungen

anlassgegenständlich maßgeblich dafür waren, der Einschreiterin die für die abschließende Sachentscheidung relevanten Aktenkopien und -ausdrucke bereits anlässlich dieses Schreibens im Postweg zukommen zu lassen, nämlich zum einen die bereits oben dargelegten Gründe und zum anderen verfahrensökonomische Gesichtspunkte wie auch Zweckmäßigkeitsüberlegungen, ging doch aus der Aktenlage und dem Berufungsvorbringen hervor, dass der gesetzliche Vertreter der Berufungswerberin aufgrund Wohnsitzes in Deutschland nur sporadisch im Inland aufhältig ist.

Dass die Berufungswerberin im abgeführten Berufungsverfahren im Recht auf Akteneinsicht weder durch vorgenannte Zusendung von Kopien von Aktenteilen noch sonst beschnitten werden sollte und wurde, zeigt sich eindeutig auch daran, dass ihr im Bescheid über die Abweisung des Aktenübersendungsantrages vom 29. November 2004, der für sich betrachtet schon mangels entsprechenden Rechtsanspruchs keine solche Beschneidung darstellt, ausdrücklich mitgeteilt wurde, dass die abschlägige Erledigung des Aktenübersendungsantrages keine Verweigerung der gleichfalls beantragten Akteneinsicht darstellt, und ihr in diesem Zusammenhang gleichzeitig zur Kenntnis gebracht wurde, dass die für gegenständliches Säumniszuschlagsberufungsverfahren maßgeblichen Veranlagungs-, Kassen- und Betriebsprüfungsakten Steuernummer 1111 sowie der Rechtsmittelakt GZ. RV/AAAA beim UFS, Außenstelle X, erliegen. Eben so wenig intendierte auch der vom gesetzlichen Vertreter inhaltlich wiederum so verstandene Ergänzungsvorhalt vom 29. November 2004 eine Beschneidung in Parteirechten. Die damit verbunden gewesene Aufforderung zur Konkretisierung des Akteneinsichtsbegehrens diene nämlich allein der Klärung, in welche Akten bzw. Schriftstücke konkret Einsicht genommen werden wolle, um sodann die bezughabenden umfangreichen Akten bereits im Vorfeld einer Einsichtnahme im Hinblick auf § 90 Abs. 2 BAO überprüfen zu können. Außerdem war diese Aufforderung zur Konkretisierung des Akteneinsichtsbegehrens gegenständlich auch wegen der zahlreichen für dieselbe Unternehmensgruppe parallel anhängig gewesenen Berufungsverfahren aus Gründen der Abgrenzung erforderlich.

Da im Bescheid über die Abweisung des Aktenübersendungsantrages unmissverständlich festgestellt wurde, dass das Recht auf Akteneinsicht dadurch unberührt bleibt, sich der aus Sicht dieses Säumniszuschlagsberufungsverfahrens maßgebliche Veranlagungs-, Kassen- und Betriebsprüfungsakt der Berufungswerberin, Steuernummer 1111, nebst dem Rechtsmittelakt in X beim UFS befinden, und im Kopf dieses Bescheides auch Adresse des UFS, Außenstelle X, sowie Telefonnummer der verfahrensführenden Referentin angeführt gewesen sind, war damit konkretisiert, dass, wo und bei wem im Speziellen die bezughabenden Akten zu diesem Berufungsverfahren eingesehen werden können. Gleichzeitig war damit aber auch die telefonische Erreichbarkeit der Referentin zwecks Terminvereinbarung für eine Akteneinsicht

sichergestellt. Eben so gut hätte sich der gesetzliche Vertreter der Berufungswerberin zwecks Terminabsprache für eine Akteneinsicht auch via Fax unter der ihm hinlänglich bekannten Fax-Nummer des UFS, Außenstelle X, mit der verfahrensführenden Referentin in Verbindung setzen können. Bis dato hat eine solche Kontaktaufnahme und damit auch eine Einsicht in die bezughabenden Akten jedoch nicht stattgefunden.

Da im Verlauf dieses Säumniszuschlagsberufungsverfahrens ein Bescheid über die Verweigerung der beantragten Akteneinsicht nicht ergangen, dem gesetzlichen Vertreter der Berufungswerberin der Ort der möglichen Akteneinsicht aktenkundig auch zur Kenntnis gelangt ist, und die Berufungsbehörde nach eingangs dargestellter Rechtslage Akteneinsicht bloß zu gestatten hatte, wäre es im abgeführten Berufungsverfahren daher allein an der Rechtsmittelwerberin bzw. deren Vertretung gelegen gewesen, die damit gebotene Möglichkeit zur Akteneinsicht auch tatsächlich zu nutzen. Anstatt von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen, hat sich der gesetzliche Vertreter der Einschreiterin jedoch in nahezu allen seiner zahlreichen Eingaben im Verlauf dieses Berufungsverfahrens auf aus vorstehenden Gründen unberechtigte Vorwürfe und Verbalinjurien gegenüber der Berufungsbehörde beschränkt, in dem er wiederholt behauptete, diese würde ihm die zur konkreten Interessensgeltendmachung notwendigen Akten vorenthalten bzw. unterschlagen, wäre auch nicht zur Beischaffung der vollständigen Akten an einen Ort im Stande, so dass für die Dauer dieses Zustandes eine Akteneinsicht seinerseits nicht in Betracht komme. Dass es dem gesetzlichen Vertreter dabei offensichtlich weniger um die tatsächliche Durchsetzung vermeintlich verletzter Parteirechte, sondern vielmehr darum gegangen sein dürfte, nunmehr auch den UFS und dessen Organwalter in seine generalisierenden Beschuldigungen gegenüber den behauptungsgemäß „vordemokratisch“ arbeitenden österreichischen Finanzbehörden einzubeziehen, zeigt sich daran, dass im Berufungsverfahren betreffend Stammabgaben der Säumniszuschläge, GZ. RV/DDDD und RV/EEEE, trotz dabei ebenso gebotener Möglichkeit zur Akteneinsicht und erfolgter Ladung zur mündlichen Verhandlung, gleichfalls nie Akteneinsicht genommen wurde, zur durchgeführten mündlichen Verhandlung auch kein Vertreter für die Berufungswerberin erschienen, und im Verlauf dieses Stammabgabenberufungsverfahrens auch die dort verfahrensführende Referentin vom gesetzlichen Vertreter als befangen abgelehnt worden ist.

### 3. Säumniszuschläge:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142, wurden die gesetzlichen Bestimmungen zum Säumniszuschlag (bis dahin in den §§ 217 bis 221a Bundesabgabenordnung geregelt) geändert. Aus der Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 8 BAO ergibt sich, dass die novellierten Säumniszuschlagsbestimmungen in der Fassung des BGBl. I 2000/142 erstmals auf Abgaben anzuwenden sind, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist. Für davor entstandene Abgabenansprüche gelten mit einigen, auf den konkre-



ten Berufungsfall jedoch nicht zutreffenden Einschränkungen weiterhin die Säumniszuschlagsnormen vor dem BudgetbegleitG 2001. Berufungsgegenständlich sind Säumniszuschlagsfestsetzungen wegen Nichtentrichtung von auf verdeckten Gewinnausschüttungen basierenden Kapitalertragsteuern für 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997 sowie wegen Nichtentrichtung von Umsatzsteuern für 1991 und 1992.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 stellen Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Verdeckte Gewinnausschüttungen einer GmbH sind von diesem Tatbestand umfasst und daher ebenfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen. Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) erhoben. § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO normiert, dass der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des *Zufließens* (§ 19 EStG 1988) der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht. Unter Zugrundelegung dieser Rechtslage ist somit der Kapitalertragsteueranspruch für die anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 1991 bis 1993, 1996 und 1997 nach Maßgabe ihres Zufließens an die Gesellschafter laufend in den Jahren 1991, 1992, 1993, 1996 bzw. 1997 entstanden.

Die Umsatzbesteuerung nahm die Berufungswerberin in den hier relevanten Jahren 1991 und 1992 laut Aktenlage nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) vor. Im diesbezüglich maßgeblichen Anwendungsbereich des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1972, BGBl. I 1972/223, entstand die Umsatzsteuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen bei Sollbesteuerung gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit a leg. cit. mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt wurden; dieser Zeitpunkt verschob sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonats erfolgte, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden war. Mit Rücksicht auf diese umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen sind die Abgabenansprüche für die säumniszuschlagsbetroffenen Umsatzsteuern 1991 und 1992 demnach im Jahr 1991 bzw. 1992 (längstens bis Jänner 1993) entstanden. Da der Abgabentstehungszeitpunkt der säumniszuschlagsbetroffenen Kapitalertrag- und Umsatzsteuern damit jeweils noch vor dem 1. Jänner 2002 liegt, haben im Berufungsfall daher unter Bedachtnahme auf § 323 Abs. 8 BAO noch die Säumniszuschlagsbestimmungen vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2001 Anwendung zu finden. Danach galt Folgendes:

*Wird eine Abgabe nicht spätestens bis am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein (§ 217 Abs. 1 erster Halbsatz BAO). Hiervon bestehen – trotz Abgabennichtentrichtung bis am Fälligkeitstag – folgende Ausnahmen, bei deren Vorliegen die Säumniszuschlagspflicht entweder vorerst*

*hinausgeschoben wird (Punkt 1) oder von der Verhängung eines Säumniszuschlages überhaupt abzusehen ist (Punkt 2 bis 5):*

- 1. Die Säumniszuschlagspflicht wurde unter Anwendung der § 217 Abs. 2 bis Abs. 6 oder § 218 BAO hinausgeschoben,*
- 2. die Abgabenschuld (Bemessungsgrundlage) liegt unter S 10.000,-- (§ 221 Abs. 2 BAO),*
- 3. die Abgabentrückung erfolgte durch Postanweisung, Überweisung oder mittels Verrechnungsscheck (§ 211 Abs. 1 lit. c, lit. d oder lit. f BAO) zwar verspätet, aber noch innerhalb der im § 211 Abs. 2 und 3 BAO eingeräumten dreitägigen Respirofrist,*
- 4. die Säumnis währte nicht mehr als fünf Tage und stellte innerhalb der letzten sechs Monate vor der konkreten Säumnis eine erstmalige und damit ausnahmsweise Säumnis dar (§ 221 Abs. 1 BAO), oder*
- 5. die Säumnis betrifft Nebengebühren (§ 217 Abs. 1 zweiter Satz BAO).*

Im vorliegenden Fall wurden der Berufungswerberin mit Sammelbescheiden vom 10. März 2000 jeweils zweiprozentige Säumniszuschläge von 22.940,-- S (KESt 1991), 9.946,-- S (KESt 1992), 3.151,-- S (KESt 1993), 9.563,-- S (KESt 1996), 5.837,-- S (KESt 1997), 6.032,-- S (USt 1991) und 1.477,-- S (USt 1992) vorgeschrieben, weil aus Anlass einer Betriebsprüfung aufgrund dabei festgestellter verdeckter Gewinnausschüttungen vorgeschriebene Kapitalertragsteuern für 1991 von 1.146.978,-- S, für 1992 von 497.310,-- S, für 1993 von 157.548,-- S, für 1996 von 478.133,-- S und für 1997 von 291.840,-- S jeweils nicht bis 24. Februar 2000 sowie dabei nachgeforderte Umsatzsteuer für 1991 von 301.580,-- S nicht bis 10. Februar 1992 und Umsatzsteuer für 1992 von 73.852,-- S nicht bis 10. Februar 1993 entrichtet worden wären.

In den dagegen eingebrachten Berufungen wird hinsichtlich sämtlicher dieser Säumniszuschlagsfestsetzungen vom 10. März 2000 Rechtswidrigkeit schon dem Grunde nach deshalb geltend gemacht, weil den bekämpften Säumniszuschlägen behauptungsgemäß jeweils rechtswidrige und infolge Berufungsanhängigkeit auch nicht rechtskräftige Kapitalertrag- und Umsatzsteuervorschreibungen zugrunde lägen. Die Säumniszuschlagsfestsetzungen erwiesen sich im Übrigen auch deshalb als unrechtmäßig, weil dabei Guthaben am Steuerkonto der Berufungswerberin unberücksichtigt geblieben und ferner für die Berufungswerberin günstige Verfahrensbestimmungen bewusst außer Acht gelassen worden wären. Aufgrund dieses Vorbringens vertritt die Einschreiterin also die Rechtsansicht, dass ein Säumniszuschlag zwangsläufig schon dann unrechtmäßig sei, wenn die ihm zugrunde liegende Stammapgabe wegen Berufungsverfängigkeit selbst noch strittig und damit auch noch nicht rechtskräftig festgesetzt sei. Damit wird die geltende Rechtslage aber grundlegend verkannt.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsvorschreibung nämlich außer dem Eintritt des Säum-

nisfalles nur den Bestand einer *formellen* Abgabenzahlungsschuld, nicht hingegen auch den einer sachlich richtigen oder bereits rechtskräftigen Abgabenschuld voraus (VwGH v. 17.9.1990, 90/15/0028; VwGH v. 8.3.1991, 90/17/0503; VwGH v. 24.11.1993, 90/13/0084; VwGH v. 30.5.1995, 95/13/0130). Die inhaltliche Unrichtigkeit bzw. fehlende Rechtskraft einer Abgabefestsetzung steht der Rechtmäßigkeit eines davon vorgeschriebenen Säumniszuschlages somit nicht entgegen. Abgabenzahlungsschuld ist die Verpflichtung, einen Abgabebetrag bestimmter Höhe bis zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entrichten. Diese Verpflichtung ergibt sich entweder aus einer bescheidmäßigen Festsetzung (§ 198 BAO) oder bei *Selbstbemessungsabgaben* schon auf Grund des Abgabengesetzes selbst bzw. aus der Selbstberechnung durch den Abgabepflichtigen (Stoll, BAO Kommentar § 4 S 81ff). Werden Selbstbemessungsabgaben vom Abgabepflichtigen oder Abzugs- und Abfuhrpflichtigen trotz bestehender Verpflichtung nicht selbst berechnet und bekannt gegeben, liegt eine *formelle* Abgabenzahlungsschuld erst vor, wenn die bereits ex lege entstandene Abgabenzahlungsschuld mittels Bescheid geltend gemacht wird (VwGH 23.3.2001, 2000/16/0080). Fehlt es in solchem Fall an einer bescheidmäßigen Geltendmachung des gesetzlich entstandenen Abgabenzahlungsanspruches, darf mangels Vorliegens einer formellen Abgabenzahlungsschuld ein Säumniszuschlag nicht festgesetzt werden.

Angesichts dieser Rechtslage ist damit aber jenen Berufungseinwänden, mit denen die Rechtswidrigkeit der Säumniszuschlagsfestsetzungen auf behauptete Rechtswidrigkeit von noch nicht rechtskräftigen Stammabgabenvorschreibungen gestützt wird, der Boden bereits entzogen. Dies zunächst deshalb, weil im gegenständlichen Berufungsverfahren allein die objektiven Voraussetzungen der Säumnis und das Vorliegen von formellen Abgabenzahlungsschuldigkeiten für die säumniszuschlagsbetroffenen Kapitalertragsteuern 1991 bis 1993, 1996, 1997 bzw. die Umsatzsteuern 1991 und 1992 zu prüfen sind, es jedoch unmaßgeblich ist, ob diese den bekämpften Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Abgabefestsetzungen sachlich richtig bzw. rechtskräftig sind. Da die inhaltliche Richtigkeit der Stammabgabenvorschreibungen kein essentielles Erfordernis für die Rechtmäßigkeit der am 10. März 2000 davon angelasteten Säumniszuschläge gewesen ist, war es demnach keinesfalls rechtswidrig, dass das Finanzamt Säumniszuschläge von den KEST-Nachforderungen für 1991 bis 1993, 1996 und 1997 und den Umsatzsteuernachforderungen für 1991 und 1992 bereits zu einem Zeitpunkt vorschrieb, als die sachliche Richtigkeit dieser Abgabefestsetzungen wegen entsprechender Berufungserhebung noch in Streit stand, und damit auch noch keine rechtskräftigen Abgabenvorschreibungen vorlagen.

Mit gegenständlichem Berufungseinwand ist im Übrigen aber auch deshalb nichts zu gewinnen, weil im Rahmen dieser Berufungsentscheidung zwingend auf seit erstinstanzlicher Bescheiderlassung eingetretene Sachverhaltsänderungen Bedacht zu nehmen und festzu-

stellen ist, dass die Kapitalertragsteuerfestsetzungen für 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997 vom 9. März 2000 und die Umsatzsteuerfestsetzungen für 1991 und 1992 vom 6. März 2000 aufgrund abweisender Berufungsentscheidung des UFS vom 13. Juni 2006, GZ. RV/DDDD und RV/EEEE, inzwischen als rechtmäßig bestätigt worden und sie damit auch formell rechtskräftig sind. Auf das zur Rechtswidrigkeit der Stammabgabenfestsetzungen in den Rechtsmittel- und Folgeschriftsätzen umfangreich erstattete Vorbringen muss aus vorstehenden Gründen somit aus Anlass dieser Entscheidung nicht weiter eingegangen werden.

Was das Vorliegen formeller Abgabenzahlungsschuldigkeiten betrifft, ist festzustellen, dass der Berufungswerberin im Anschluss an eine im Jahr 1999 abgehaltene Betriebsprüfung unter anderem Umsatzsteuern für 1991 und 1992 und Kapitalertragsteuern für 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997 vorgeschrieben wurden. Dabei handelte es sich jeweils um Nachforderungen von bisher weder erklärten noch entrichteten Selbstbemessungsabgaben. Die Umsatzsteuernachforderungen für 1991 und 1992 (301.580,-- S bzw. 73.852,-- S) gelangten je mit Umsatzsteuerveranlagungsbescheid vom 6. März 2000 gegenüber der Berufungswerberin zur Vorschreibung. Für die davon angelasteten Säumniszuschläge ist somit der Bestand formeller Abgabenzahlungsschuldigkeiten zu bejahen. Außerdem sind die Umsatzsteuerfestsetzungen für 1991 und 1992 wegen diesbezüglich abweisender Berufungsentscheidung vom 13. Juni 2006 auch rechtskräftig.

Hinsichtlich der von der Betriebsprüfung für die Jahre 1991 bis 1997 ermittelten Kapitalertragsteuern kam es am 24. Februar 2000 vorerst nur zu Buchungen am Abgabenkonto der Berufungswerberin in Höhe von 1.177.455,-- S (1991), 497.310,-- S (1992), 157.548,-- S (1993), 478.133,-- S (1996) und 291.840,-- S (1997). Mit dieser kontenmäßigen Erfassung allein lagen für vorgenannte selbst zu berechnende KEST-Schuldigkeiten trotz kraft Gesetzes entstandener Abgabenzahlungsansprüche noch keine formellen Abgabenzahlungsschuldigkeiten, wie sie die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsfestsetzung fordert, vor. Letztgenannte Anspruchsvoraussetzung im Sinne des § 217 BAO wurde vorliegend erst mit Ergehen des Haftungs- und Abgabenbescheides für KEST 1991 bis 1997 vom 9. März 2000 geschaffen. Dazu ist zunächst anzumerken, dass es im Hinblick auf die gleichfalls am 9. März 2000 festgesetzten KEST-Nachforderungen für 1994 (2.640,-- S) und 1995 (9.871,-- S) wegen Unterschreitens der im § 221 Abs. 2 BAO normierten Bemessungsgrenze (10.000,-- S) jeweils zu keinen Säumniszuschlagsfestsetzungen gekommen ist. Weiters ist festzustellen, dass die bescheidmäßige Geltendmachung der Kapitalertragsteuern für 1991 bis 1997 (gesamt 2.389.039,-- S) aktenkundig hinter dem am 24. Februar 2000 für KEST 1991 bis 1997 gebuchten Gesamtbetrag von 2.614.797,-- S zurück geblieben ist. Anhand des BP-Berichtes vom 16. Februar 2000 ergibt sich, dass der bei der Festsetzung vom 9. März 2000 fehlende KEST-

Differenzbetrag von 225.758,-- S auf die im Betriebsprüfungsverfahren für den Zeitraum 1-6/1996 festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen entfällt. Für 1996 ermittelte die Betriebsprüfung nämlich Gesamtnachforderungen an KEST von 478.133,-- S, wovon 225.758,-- S auf die Monate 1-6/1996 und 252.375,-- S auf die Monate 7-12/1996 entfallen sind. Gebucht wurde die KEST 1996 am 24. Februar 2000 noch laut Prüfungsbericht mit gesamt 478.133,--. In die bescheidmäßige Festsetzung vom 9. März 2000 ging die KEST-Schuld für 1-6/1996 von 225.758,-- S jedoch offensichtlich aufgrund eines Übertragungsfehlers aus dem Prüfungsbericht nicht mehr ein.

Damit erweist sich der Säumniszuschlagsbescheid für KEST 1996 aber als unrechtmäßig, weil diesem als Bemessungsgrundlage der bloß gebuchte KEST-Betrag für 1996 von 478.133,-- S zugrunde liegt, eine tatsächliche KEST-Festsetzung für 1996 aber nur im Betrag von 252.375,-- S (KESt 7-12/1996) erfolgt ist. Mit der abweisenden Berufungsentscheidung des UFS vom 13. Juni 2006 wurde der Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1997 vom 9. März 2000, der zu Gunsten der Berufungswerberin nur einen niedrigeren Festsetzungsbetrag von gesamt 2.389.039,-- S ausweist, vollinhaltlich bestätigt. Da die bei der erstinstanzlichen Festsetzung vergessene KEST 1-6/1996 von 225.758,-- S damit auch aus diesem Anlass nicht in die bescheidmäßige Festsetzung einbezogen wurde, fehlt es für diese somit im gegenwärtigen Entscheidungszeitpunkt am Vorliegen einer formellen Abgabenzahlungsschuld. Dies mit der Rechtsfolge, dass der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid betreffend KEST 1996 schon aus diesem Grund unter Einschränkung der KEST-Bemessungsgrundlage auf 252.375,-- S (KESt 7-12/1996) und Verminderung des entsprechenden Säumniszuschlages von 9.563,-- S auf 5.048,-- S teilweise Folge zu geben gewesen ist.

Den Säumniszuschlagsbescheiden betreffend KEST 1991, 1992, 1993 und 1997 liegen Bemessungsgrundlagen (KESt) von 1.146.978,-- S, 497.310,-- S, 157.548,-- S und 291.840,-- S zugrunde. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9. März 2000 wurden Kapitalertragsteuern für diese Jahre in Höhe von 1.177.455,-- S, 497.310,-- S, 157.548,-- S und 291.840,-- S vorgeschrieben. Für die von den oben angeführten KEST-Beträgen bemessenen Säumniszuschläge liegen somit die Anspruchsvoraussetzungen von formell bestehenden Abgabenzahlungsschuldigkeiten ebenfalls vor. Wegen entsprechend abweisender Berufungsentscheidung vom 13. Juni 2006 sind diese Abgabenfestsetzungen überdies auch rechtskräftig.

Zu prüfen bleibt damit, ob sich die Säumniszuschlagsfestsetzungen vom 10. März 2000 auch unter dem Blickwinkel der sonstigen gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne der §§ 217 ff BAO in der Fassung vor dem BudgetbegleitG 2001 als rechtmäßig erweisen. Nach den eingangs zitierten Gesetzesbestimmungen ist ein Säumniszuschlag verwirkt, wenn eine Abgabe nicht spätestens bis am Fälligkeitstag entrichtet wird, und auch keiner der im Gesetz taxativ

aufgezählten Aufschiebungsgründe (§§ 217 Abs. 2 bis 6 und 218 BAO) vorliegt. Ist es im Einzelfall bei Abgabentrückung zur Säumnis gekommen, so ist gemäß § 219 BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von zwei Prozent des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrag festzusetzen. Diese Festsetzung ist zwingende gesetzliche Folge des eingetretenen Säumnisfalles und daher nicht ins Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Nach dem Gesetzeswortlaut stellt der Säumniszuschlag eine objektive, allein an die Erfüllung der im § 217 BAO (Fassung vor BudgetbegleitG 2001) genannten tatbestandsmäßigen Voraussetzungen geknüpfte Rechtsfolge dar. Für seine Verwirkung sind daher Gründe, weshalb es im Einzelfall zur Säumnis gekommen ist, ebenso unbeachtlich wie die Dauer des Zahlungsverzuges. Ein Säumniszuschlag ist bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen sohin selbst dann vorzuschreiben, wenn den Abgabepflichtigen an der nicht zeitgerechten Abgabentrückung kein Verschulden trifft.

§ 217 BAO verlangt außer dem Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld weiters, dass es für eine Abgabe bis zum Fälligkeitstag nicht zur Entrückung gekommen ist. Den bekämpften Säumniszschlägen liegen ausnahmslos Selbstberechnungsabgaben zugrunde. Für diese ergibt sich die Fälligkeit bereits aus spezialgesetzlichen Bestimmungen und zwar im Hinblick auf die Umsatzsteuer aus § 21 UStG. Im berufsgegenständlich maßgeblichen Anwendungsbereich des UStG 1972 hatte der Unternehmer gemäß § 21 Abs. 1 leg. cit. spätestens bis am zehnten Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Vorankmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Vorankmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Vorankmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Vorankmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG 1972 und des § 16 leg. cit. selbst zu berechnen hatte. Eine sich ergebende Vorauszahlung war spätestens am Fälligkeitstag (Abs. 1) zu entrichten. § 21 Abs. 4 UStG 1972 bestimmte, dass der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranklagt wird. Absatz 5 leg. cit. sah vor, dass durch eine Nachforderung aufgrund der Veranklagung *keine* von § 21 Abs. 1 leg. cit. abweichende Fälligkeit begründet wird. Angesichts dieser Rechtslage erweist es sich daher als rechtens, dass in den Umsatzsteuerveranklungsbescheiden für 1991 und 1992 vom 6. März 2000 für die dabei vorgeschriebenen Nachforderungen auf die jeweils bereits eingetretene Abgabefälligkeit hingewiesen und in der entsprechenden Buchungsmitteilung wegen § 21 Abs. 1 iVm. Abs. 5 UStG 1972 dabei als Fälligkeit für die Umsatzsteuernachforderung 1991 der 10. Februar 1992 bzw. für die Umsatzsteuernachforderung 1992 der 10. Februar 1993 ausgewiesen war.

Die Kapitalertragsteuer ist gleichfalls eine Selbstbemessungsabgabe (Abfuhrabgabe) mit gesetzlich geregelter Fälligkeit. Gemäß § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat bei inländischen

Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 leg. cit. (Gewinnanteile, Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung) der zum Abzug Verpflichtete (nach § 95 Abs. 3 EStG 1988 der Schuldner der Kapitalerträge) die einbehaltenen Kapitalertragsteuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das zuständige Finanzamt abzuführen. Bei der Berufungswerberin wurden im Zuge der Betriebsprüfung unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen für die Jahre 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997 festgestellt. Solche Gewinnausschüttungen einer im Inland ansässigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung stellen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 dar, für die die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag zu erheben ist. Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 iVm. Abs. 4 EStG 1988 war die Berufungswerberin als Schuldnerin der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen bereits im jeweiligen Zuflusszeitpunkt dieser Ausschüttungen an die Gesellschafter, konkret also in den Jahren 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997, zum Kapitalertragsteuerabzug im gesetzlichen Ausmaß verpflichtet. Dem § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zufolge waren die auf diese verdeckten Gewinnausschüttungen entfallenden Kapitalertragsteuern jeweils auch bereits binnen einer Woche nach Zufluss von verdeckten Gewinnausschüttungen fällig.

Da die Berufungswerberin oben beschriebener Verpflichtung nicht nachgekommen ist, kam es aus Anlass der im Jahr 1999 bei ihr abgehaltenen Betriebsprüfung wegen der dabei festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 9. März 2000 unter anderem zu bescheidmäßigen Nachforderungen an Kapitalertragsteuer für 1991 von 1.177.455,-- S, für 1992 von 497.310,-- S, für 1993 von 157.548,-- S, für 1996 von 252.375,-- S und für 1997 von 291.840,-- S. Diese KESt-Nachforderungsbeträge waren trotz dieser bescheidmäßigen Festsetzung aufgrund § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bereits vorher und zwar laufend binnen einwöchiger Frist nach Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttungen im Jahr 1991, 1992, 1993, 1996 bzw. 1997 fällig.

Mit den bescheidmäßigen Vorschreibungen vom 6. März 2000 und 9. März 2000 wurden für die dabei nachgeforderten Umsatz- und Kapitalertragsteuern keine neuen Fälligkeiten mehr begründet. Es trifft zwar zu, dass bei bescheidmäßiger Abgabenfestsetzung grundsätzlich § 210 Abs. 1 BAO zur Anwendung gelangt, demzufolge Abgaben erst mit Ablauf eines Monats nach Bescheidbekanntgabe fällig werden, diese Fälligkeitsbestimmung greift jedoch nicht, wenn wie im § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 für die Kapitalertragsteuer bzw. im § 21 Abs. 1 iVm. Abs. 5 UStG 1972 für die veranlagte Umsatzsteuer in Abgabengesetzen spezielle Fälligkeitsregelungen getroffen sind. Solche gehen der Generalnorm des § 210 Abs. 1 BAO nämlich vor. Ebenso ändert im Berufungsfall auch die Tatsache, dass die säumniszuschlagsbetroffenen Kapitalertragsteuern mittels Haftungsbescheid (§§ 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm. 224 BAO) fest-

gesetzt wurden, und § 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO vorsieht, dass der Haftungsschuldner in einem solchen Bescheid zur Entrichtung der Haftungsschuld binnen eines Monats aufzufordern ist, nichts an vorstehender Fälligkeitsbeurteilung für die KEST-Nachforderungen 1991 bis 1993, 1996 und 1997. § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ist nämlich auch vorrangig gegenüber der im § 224 Abs. 1 BAO enthaltenen Fälligkeitsbestimmung (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 224 Rz 9).

Bleibt noch zu untersuchen, ob für die KEST-Nachforderungen 1991 bis 1993, 1996 und 1997 allenfalls dadurch, dass für sie in der zum KEST-Haftungsbescheid vom 9. März 2000 gesondert ausgefertigten Buchungsmitteilung als Fälligkeitstag jeweils der 24. Februar 2000, also das konkrete Abgabebuchungsdatum, angeführt war, neue Fälligkeiten begründet wurden. Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Buchungsmitteilung als solche kein Bescheid ist, und ihr daher grundsätzlich keine normative Wirkung zukommt. Wird jedoch im Spruch eines Abgabenbescheides zur Fälligkeit der damit vorgeschriebenen Abgabe auf eine noch gesondert zugehende Buchungsmitteilung verwiesen, dann wird die Fälligkeitsangabe in der Buchungsmitteilung aufgrund dieser Verweisung ebenfalls Spruchbestandteil des verweisenden Bescheides. Der Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1997 enthält nun zwar eine Verweisung auf eine gesondert zugehende Buchungsmitteilung, diese beschränkt sich aktenkundig aber auf die Feststellung, „die für eine Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesonderten Buchungsmitteilung zu entnehmen“, und lässt damit die Abgabefälligkeit unerwähnt. Damit wurde die in dieser Buchungsmitteilung unter anderem zu den säumniszuschlagsbetroffenen KEST 1991, 1992, 1993, 1996 und 1997 jeweils mit 24. Februar 2000 angeführte Fälligkeit also nicht Spruchbestandteil des konkreten Haftungs- und Abgabenbescheides und demnach für vorgenannte Abgaben auch mit dieser zweifellos nicht dem Gesetz entsprechenden Fälligkeitsangabe keine neue von § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abweichende Fälligkeit begründet. Im gegebenen Zusammenhang bleibt anzumerken, dass die Verbuchung einer Vielzahl von in der Vergangenheit gelegenen Fälligkeitszeitpunkten (laufende gesetzliche Fälligkeit der KEST je nach Kapitalertragzufluss) aus EDV-technischen Gründen unmöglich ist, und in solch gelagerten Fällen deshalb regelmäßig in der Buchungsmitteilung wie auch am Abgabenkonto das Buchungsdatum der Abgabennachforderung als Fälligkeitszeitpunkt aufscheint.

Da die Säumnisfolge des § 217 BAO auf die Abgabennichtentrichtung bis am Fälligkeitstag abstellt, die Umsatzsteuernachforderungen für 1991 und 1992 wie auch die Kapitalertragsteuernachforderungen für 1991 bis 1993, 1996 und 1997 nach dem Vorgesagten jedoch bereits Jahre vor ihren bescheidmäßigen Festsetzungen gesetzlich fällig waren und zu diesen Zeitpunkten nicht entrichtet wurden, waren demnach davon bemessene Säumniszuschläge im Berufungsfall nicht und insbesondere auch nicht mehr durch spätere Entrichtung selbst innerhalb der hierfür bescheidmäßig bis 3. April 2000 (KESt-Nachforderungen) bzw. 13. April



2000 (USt-Nachforderungen) eingeräumten Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO zu verhindern. Angesichts dieser Sach- und Rechtslage ist damit aber der Säumniszuschlagsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1991 jedenfalls deshalb mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil ihm anstatt einer Bemessungsgrundlage (KESt) von 1,177.455,-- S nur eine solche in Höhe von 1,146.978,-- S und demgemäß bloß ein zweiprozentiger Säumniszuschlag von 22.940,-- S zugrunde liegen. Diese Vorschreibung basiert auf der Annahme, dass es für die am 24. Februar 2000 im Betrag von 1,177.455,-- S und mit Entrichtungsfrist 3. April 2000 gebuchte KESt-Nachforderung 1991 durch Verrechnung mit sonstigen am 6. März 2000 entstandenen Abgabengutschriften in Höhe von 30.477,-- S (Umsatzsteuerveranlagung 1996, Umsatzsteuersondervorauszahlung 1996 und Körperschaftsteuerveranlagung 1991) an diesem Verrechnungstag zu einer aus Sicht des § 217 BAO teilweise rechtzeitigen Entrichtung im Umfang von 30.477,-- S gekommen wäre. Diese Rechtsauffassung erweist sich jedoch mit Rücksicht darauf, dass vorgenannte KESt-Nachforderung 1991 zufolge § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bereits im Verlauf des Jahres 1991 fällig war, sie zu diesen Zeitpunkten nachweislich nicht entrichtet wurde, und daher schon zu diesen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten ein Säumniszuschlag von 23.549,-- S auf Basis von 1,177.455,-- S verwirkt war, als unrichtig. Ursächlich für diese rechtswidrige, zu Gunsten der Berufungswerberin nur auf einer verminderten Bemessungsgrundlage von 1,146.978,-- S vorgenommene Säumniszuschlagsfestsetzung war, dass Säumniszuschlagsbescheide automationsunterstützt ergehen, und die EDV-Anlage die Teilentrichtung der KESt 1991 vom 6. März 2000 wegen des für diese gebahrungsmäßig mit 24. Februar 2000 ausgewiesenen Fälligkeitstages und der Entrichtungsfrist bis am 3. April 2000 als rechtzeitig im Sinne des § 217 BAO qualifizierte. Gesetzeskonform wäre betreffend KESt-Nachforderung 1991 jedoch ein Säumniszuschlag von 23.549,-- S anzulasten gewesen. Da die oben aufgezeigte Bescheidunrichtigkeit nach Ansicht der Berufsbehörde betragsmäßig als geringfügig eingestuft werden kann (SZ-Differenz 609,-- S), und die Berufungswerberin durch sie auch nicht in subjektiven Rechten verletzt ist, wird im Rahmen dieser Berufsentscheidung von einer Abänderung des Säumniszuschlagsbescheides für KESt 1991 zu Lasten der Berufungswerberin aber Abstand genommen.

Im Vorlageantrag wird unter anderem auch behauptet, dass am Abgabenkonto der Berufungswerberin bestandene Abgabenguthaben bei Festsetzung der strittigen Säumniszuschläge unberücksichtigt geblieben wären. Dazu ist festzuhalten, dass aufgrund der für die Kapitalertrag- und die Umsatzsteuernachforderungen bereits in der Vergangenheit gelegenen Abgabefälligkeiten weder Abgabenguthaben noch sonstige Abgabengutschriften noch Zahlungen, sofern sie erst nach Eintritt der jeweiligen Abgabefälligkeiten entstanden bzw. erfolgt sind, die bereits mit fruchtlosem Ablauf dieser Fälligkeiten verwirkten Säumniszuschläge rechtmäßig verhindern konnten.

Wegen konkreter Parteirüge wird im Folgenden jedoch kurz auch auf die Abgabengeberungsdaten der Berufungswerberin zum Zeitpunkt der strittigen Säumniszuschlagsfestsetzungen eingegangen. Vor den Abgabebuchungen aus Anlass der Betriebsprüfung wies das Abgabenkonto Steuernummer 1111 am 22. Februar 2000 einen Nullsaldo auf. Ab Buchung der die Betriebsprüfungsergebnisse umsetzenden Abgabenvorschreibungen am 24. Februar 2000 bis zum Ergehen der bekämpften Säumniszuschlagsbescheide am 10. März 2000 bestanden auf diesem Steuerkonto nur mehr Rückstände. Das Vorbringen von bestandenen Abgabenguthaben findet in der Aktenlage somit keine Deckung. Allerdings ist es im maßgeblichen vorgenannten Zeitraum zu den bereits mehrfach erwähnten Gutschriften aus der Umsatzsteuerveranlagung 1996, Körperschaftsteuerveranlagung 1991 und der Festsetzung der Umsatzsteuersondervorauszahlung für 1996 im Gesamtbetrag von 30.477,-- S gekommen. Diese Gutschriften führten aufgrund des bereits vor ihren Buchungen aufgelaufen gewesenen Abgabenrückstandes zwar zu keinen Guthaben, wurden aktenkundig aber auf die KEST-Nachforderung 1991 verrechnet, wodurch diese am 6. März 2000 teilweise getilgt und wegen dieser Tilgung auch nur ein Säumniszuschlag vom noch unberichtigten KEST-Betrag 1991 vorgeschrieben wurde. Damit wurden aber „Guthaben“ (Anmerkung: richtigerweise Gutschriften) nicht wie der gesetzliche Vertreter vermeint bei den Säumniszuschlagsfestsetzungen außer Acht gelassen, sondern ganz im Gegenteil - wie oben dargelegt – sogar „Gutschriften“ bei der Säumniszuschlagsfestsetzung für KEST 1991 der Rechtslage widersprechend bemessungsgrundlagenmindernd berücksichtigt.

Für die Entrichtung der Kapitalertragsteuernachforderungen für 1991 bis 1993, 1996 und 1997 und der Umsatzsteuernachforderungen für 1991 und 1992 hat das Finanzamt der Berufungswerberin aktenkundig Fristen bis 3. April 2000 (KESt) bzw. 13. April 2000 (USt) eingeräumt. Da es sich bei diesen Fristen um Nachfristen im Sinne des § 210 Abs. 4 BAO handelte, die einzuräumen waren, weil Abgaben jeweils später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt wurden, ist damit im Hinblick auf die gesetzlichen Voraussetzungen der Begünstigungsbestimmung des § 217 Abs. 3 BAO idF vor dem BudgetbegleitG nichts mehr für einen wirksamen Aufschub der Säumniszuschlagspflicht zu gewinnen gewesen. Dafür wäre es auf Grund § 217 Abs. 3 leg. cit. nämlich erforderlich gewesen, dass diese Fristen unmittelbar an die jeweiligen Abgabefälligkeitstage anschlossen hätten, was vorliegend aber schon deshalb unmöglich war, weil diese Nachfristen erst anlässlich der bescheidmäßigen Vorschreibungen Jahre nach jeweiliger gesetzlicher Abgabefälligkeit eingeräumt wurden bzw. begonnen haben. Die Nachfristen vom 3. April 2000 bzw. 13. April 2000 hatten damit im vorliegenden Fall zwar je bis zu ihrem Ablauf Hemmung der Einbringung für die Umsatz- und Kapitalertragsteuernachforderungen nach § 230 Abs. 2 BAO zur Folge, die bereits Jahre davor verwirkten Säumniszuschlagspflichten konnten diese Nachfristen jedoch nicht mehr wirksam

nach § 217 Abs. 3 BAO hinausschieben.

Ebenso konnten im Berufungsfall auch die für die Kapitalertragsteuernachforderungen 1991 bis 1993, 1996 und 1997 und die Umsatzsteuernachforderungen 1991 und 1992 am 22. März 2000 bzw. 27. März 2000 gestellten und am 20. November 2000 antragsgemäß bewilligten Einhebungsaussetzungsanträge (§ 212a BAO) den Eintritt entsprechender Säumniszuschlagsverpflichtungen nicht mehr verhindern (VwGH v. 29.1.1998, 97/15/0168). Nach § 218 Abs. 4 BAO idF vor dem BudgetbegleitG 2001 wird die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages bei Bewilligung eines Aussetzungsantrages nämlich nur dann wirksam bis einen Monat nach Bekanntgabe des Aussetzungsablauf- oder Widerrufsbescheides (212a Abs. 7 BAO) hinausgeschoben, wenn der Aussetzungsantrag *rechtzeitig* im Sinne des § 218 Abs. 4 BAO, also vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinne des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO, eingebracht wird. Handelt es sich bei der für die Abgabentrachtung zur Verfügung stehenden Frist aber um eine Nachfrist, so gilt ein innerhalb einer solchen Frist gestellter Einhebungsaussetzungsantrag nicht als zeitgerecht im Sinne vorgenannter Bestimmung. Da obige Aussetzungsanträge erst innerhalb der Nachfristen des § 210 Abs. 4 BAO gestellt wurden, waren sie damit verspätet im Sinne des § 218 Abs. 4 BAO.

Somit bleibt abschließend noch zu untersuchen, ob im Berufungsfall auf Grund einer der eingangs angeführten Ausnahmebestimmungen allenfalls überhaupt von der Verhängung von Säumniszuschlägen abzusehen (gewesen) wäre. Für eine solche Annahme bietet die vorliegende Aktenlage jedoch ebenfalls keinerlei Anhaltspunkte. Bei den säumniszuschlagsbetroffenen Kapital- und Umsatzsteuern handelt es sich mit Rücksicht auf § 217 Abs. 1 BAO nämlich um keine Nebengebühren im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. d BAO. Die konkret säumniszuschlagsbetroffenen Abgaben liegen jeweils betragsmäßig auch über der im § 221 Abs. 2 BAO für ein Absehen von der Säumniszuschlagsfestsetzung normierten Betragsgrenze von 10.000,-- S. Der vorliegende Sachverhalt ist aber auch kein Anwendungsfall für ein Absehen von bereits eingetretener Säumniszuschlagspflicht wegen Abgabentrachtung innerhalb der dreitägigen Respirofrist (§ 211 Abs. 2 und 3 BAO) oder wegen bloß kurzfristiger ausnahmsweiser Säumnis im Sinne des § 221 Abs. 2 BAO.

Aus den angeführten Entscheidungsgründen sind die Berufungen gegen die Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000 daher, insoweit sie sich gegen die Säumniszuschlagsfestsetzungen von Kapitalertragsteuer 1991, 1992, 1993, 1997 und von Umsatzsteuer 1991 und 1992 richten, spruchgemäß abzuweisen gewesen, insoweit sie sich gegen die Säumniszuschlagsfestsetzung von Kapitalertragsteuer 1996 richten, war diesen jedoch wegen teilweisen Fehlens formell festgesetzter Abgabenzahlungsschuldigkeiten spruchgemäß teilweise stattzugeben, und in Entsprechung dazu deshalb für Kapitalertragsteuer 1996 nur ein nied-

rigerer Säumniszuschlag von 366,86 € (5.048,-- S) bemessen von 18.341,-- € (252.375,-- S) festzusetzen.

Linz, am 12. Dezember 2006