

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch X., über die Beschwerde vom 30.6.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 9.6.2016 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1.1. Bei der Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) fand eine Außenprüfung samt Nachschau statt, die zu Nachforderungen an Umsatzsteuer 2013, 2014 und Kapitalertragsteuer 1-12/2013, 1-12/2014 führte.

Mit Bescheid vom 9.6.2016 setzte das Finanzamt von diesen Abgabenschuldigkeiten folgende Säumniszuschläge mit der Begründung fest, dass die betreffenden Abgaben nicht bis zu den nachstehenden Fälligkeitsterminen entrichtet worden seien:

Abgabe	Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Kapitalertragsteuer 1-12/2013	9.12.2013	3.960,00	79,20
Umsatzsteuer 2013	17.2.2014	3.468,09	69,36
Kapitalertragsteuer 1-12/2014	9.12.2014	7.920,00	158,40
Umsatzsteuer 2014	16.2.2015	6.543,98	130,88
Summe			437,84

1.2. In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 30.6.2016 wurde ausgeführt, dass der Rückstand laut Buchungsmitteilung Nr. 1/2016 14.962,79 € betragen habe und am 24.5.2016 - somit lange vor den jeweiligen Fälligkeitsterminen - bezahlt worden sei. Die mit den Säumniszuschlägen belasteten Abgaben hätten „theoretisch frühere“ Fälligkeitstermine gehabt (siehe oben), zu denen jedoch die Höhe der betreffenden Abgabenschuldigkeiten noch nicht bekannt gewesen sei. Somit habe die Bf. keine

Möglichkeit gehabt, zu einem "rein theoretischen Fälligkeitstag bereits die entsprechende Zahlung zu leisten, die nicht einmal der Höhe nach zu diesem Tag feststehen konnte". Da den Bf. somit kein grobes Verschulden treffe, werde die Aufhebung der Säumniszuschläge beantragt (vgl. UFS 9.1.2012, RV/0470-I/11)

1.3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.7.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass Selbstbemessungsabgaben vom Abgabenschuldner zu den Fälligkeitsterminen einzubehalten und abzuführen seien. Im Fall der nachträglichen Festsetzung durch die Abgabenbehörde seien aufgrund der bereits eingetretenen Fälligkeit Säumniszuschläge anzulasten. Eine bescheidmäßig gewährte Zahlungsfrist ändere daran nichts.

1.4. Im Vorlageantrag vom 29.7.2016 wurde bemängelt, dass die Begründung der Beschwerdeverentscheidung am Sachverhalt („subjektive Seite“) vorbeigehe. Die Bf. treffe kein grobes Verschulden an der Säumnis, „wenn bei einer Reihe von zum Teil erheblichen Beträgen die Endsumme bezahlt wird und hierbei übersehen wurde, dass die verhältnismäßig geringen Säumniszuschläge schon zu einem früheren Zeitpunkt fällig gewesen wären". Der allfällige Vorwurf einer verspäteten Zahlung könne nicht auf ein grobes Verschulden gestützt werden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

2.1. Anträge gemäß § 217 Abs. 7 BAO können auch in einer Beschwerde gegen einen Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, BAO⁵, § 217 Tz 65). Die vorliegende Beschwerde enthält erkennbar einen solchen Antrag.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

2.2. Ursache der nicht zeitgerechten Entrichtung der mit den Säumniszuschlägen belasteten Abgaben ist der Umstand, dass bei der Außenprüfung verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt wurden, die von der Bf. nicht versteuert wurden. Bei der Umsatzsteuer wurden zudem Erlösdifferenzen festgestellt (vgl. Bericht 12.5.2016, AB Nr. 122007/15). Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang die Frage, ob der Bf. die Unterlassung (bzw. Unrichtigkeit) der Selbstberechnungen als ein der Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO entgegenstehendes grobes Verschulden anzulasten ist oder nicht.

2.3. Bei Selbstberechnungsabgaben ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Fehlberechnung (oder der unterlassenen Berechnung) eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. War die Rechtsansicht unvertretbar, so wäre § 217 Abs. 7 BAO nur bei leichter Fahrlässigkeit anwendbar (vgl. Ritz, aaO, § 217 Tz 47; UFS 11.7.2007, RV/0108-L/10; RAE Rz 975).

2.4. Festzuhalten ist zunächst, dass § 217 Abs. 7 BAO einen Begünstigungstatbestand normiert, bei dem denjenigen, der die Begünstigung in Anspruch nehmen will, eine erhöhte Behauptungs- und Beweislast trifft. Der Begünstigungswerber hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Somit ist es Sache des Bf., ein fehlendes grobes Verschulden an der Säumnis darzulegen (vgl. Ritz BAO⁵, § 217, Tz 49, mwN).

2.5. Selbstbemessungsabgaben hat der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) selbst zu berechnen und zu entrichten, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (zB bescheidmäßige Festsetzungen) abwarten zu dürfen (vgl. nochmals Ritz aaO, § 201 Tz 1; § 202 Tz 1).

Die Fälligkeit für die Umsatzsteuervorauszahlungen wird durch § 21 Abs. 1 Satz 1 UStG 1994 bestimmt (15. Tag des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates). Kommt es aufgrund der Umsatzsteuerveranlagung zu einer Nachforderung, so wird für diese keine abweichende Fälligkeit begründet (§ 21 Abs. 5 UStG). Bescheidmäßig festgesetzte Nachforderungen an Umsatzsteuer stellen unabhängig davon, auf welchem verfahrensrechtlichen Titel der Bescheid beruht, rückständige Umsatzsteuervorauszahlungen dar, für deren Fälligkeit § 21 Abs. 1 Satz 1 UStG gilt. Da es sich bei der Umsatzsteuerveranlagung um eine Abgabefestsetzung nach der Fälligkeit handelt, ist ein Säumniszuschlag mangels Zahlung bis zur Fälligkeit grundsätzlich verwirkt (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuer Kommentar, § 21 Tz 41, mwN).

Die Kapitalertragsteuer stellt eine Zahlungsschuld kraft Gesetzes dar, deren Entstehungszeitpunkt § 95 EStG i. V. m. § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO regelt. Der jeweilige Fälligkeitstermin ergibt sich aus § 96 EStG, dessen Fälligkeitsregeln speziellere Bestimmungen zu § 224 Abs. 1 Satz 2 BAO sind. Nach § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG hat der abzugspflichtige Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer von Beteiligungserträgen im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG, worunter auch verdeckte Gewinnausschüttungen fallen, binnen einer Woche nach dem Zufließen an das Finanzamt abzuführen.

Im Beschwerdefall ist die verdeckte Gewinnausschüttung nach Maßgabe des Zufließens im Sinne des § 19 EStG im Lauf der Jahre 2013 und 2014 zugeflossen (§ 95 Abs. 3 Z 2 EStG). Somit hätte die Bf. die auf diese Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer einbehalten und in Befolgung der Anordnung des § 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 innerhalb einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das Finanzamt abführen müssen. Aus dieser Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer zum gesetzlich festgelegten Termin folgt, dass die Kapitalertragsteuer gegenüber der Bw. schon lange vor ihrer Haftungsinanspruchnahme (mit Bescheiden vom 12.5.2016) fällig gewesen ist. Durch die Geltendmachung der Haftung betreffend Kapitalertragsteuer wurde für die Bf. keine neue Fälligkeit begründet.

2.6. Entgegen der Ansicht der Bf. handelt es sich bei den sich aus den obigen Bestimmungen ergebenden Fälligkeiten keinesfalls um „theoretische“, sondern um gesetzliche Fälligkeitstermine.

Mit dem weiteren Einwand, die mit den Säumniszuschlägen belasteten Abgaben seien am 24.5.2016 („lange vor der entsprechenden Fälligkeit“) entrichtet worden, scheint die Bf. die ihr durch § 210 Abs. 4 BAO eingeräumte Nachfrist (20.6.2016) mit den im Säumniszuschlagsbescheid angeführten Fälligkeitsterminen zu verwechseln.

Nach der zuletzt genannten Bestimmung steht eine Nachfrist von einem Monat zu, wenn eine Abgabe später als einen Monat vor dem Eintritt ihrer Fälligkeit (somit vor allem nach Eintritt ihrer Fälligkeit) festgesetzt wird. Nach herrschender Auffassung ist diese Regelung analog auf Haftungsbescheide anzuwenden (vgl. RAE Rz 40).

§ 217 Abs. 1 BAO verknüpft jedoch die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages mit dem Fälligkeitstag, der durch die gesetzliche Zahlungsfrist des § 210 Abs. 4 BAO nicht verschoben wird (vgl. Ritz, aaO, § 210 Tz 9).

Da im vorliegenden Beschwerdefall die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO erst lange nach den im Säumniszuschlagsbescheid angeführten Fälligkeitstagen der Stammabgaben begann, war die Verpflichtung zur Entrichtung der Säumniszuschläge bereits infolge Nichtentrichtung zu den gesetzlichen Fälligkeitsterminen eingetreten. Durch diese Nachfrist wurde bloß der Zeitpunkt, bis zu dem die Umsatz- und Kapitalertragsteuern zu entrichten waren, mit einer die Vollstreckung hemmenden Wirkung hinausgeschoben (§ 230 Abs. 2 BAO).

2.7. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage wird mit dem Einwand, zu den Fälligkeitsterminen der Stammabgaben sei deren Höhe noch nicht festgestanden, ein fehlendes grobes Verschulden nicht dargetan, weil die Bf. - wie bereits erwähnt - ein behördliches Tätigwerden nicht abwarten durfte, sondern zur Selbstberechnung verpflichtet war. Da die Bf. auch sonst nichts vorbrachte, worauf die Annahme, sie habe nur leicht fahrlässig gehandelt, gestützt werden könnte, erweist sich die Beschwerde als unberechtigt. Das Finanzamt befand sich daher im Recht, wenn es dem Antrag auf Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge mangels eines tauglichen Vorbringens der Bf. nicht entsprochen hat.

Der Hinweis auf die Entscheidung UFS 9.1.2012, RV/0470-I/11 ist ebenfalls nicht zweckdienlich, weil dort die - für den vorliegenden Beschwerdefall nicht relevante - Feststellung getroffen wurde, dass in einem Nachsichtsverfahren (§ 236 BAO) für die Berücksichtigung eines fehlenden groben Verschuldens an der Säumnis kein Raum bleibt, weil derartige Einwendungen im Rahmen einer Antragstellung gemäß § 217 Abs. 7 BAO erhoben werden können.

2.8. Die Revision war nicht zuzulassen, weil Fragen des Vorliegens eines groben Verschuldens der Partei der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts zuzuordnen sind, die - eine unvertretbare Beurteilung ausgenommen - keine Rechtsfrage

von grundsätzlicher Bedeutung darstellen (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007;
VwGH 22.1.2015, Ra 2014/06/0057).

Innsbruck, am 27. Oktober 2016