



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-. GmbH, inW, vertreten durch ihren Geschäftsführer NN, inD, vom 22. März 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Q vom 10. März 2000 betreffend Säumniszuschläge 2000 für Kapitalertragsteuer 1991, 1992, 1993, 1994 und 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus Anlass einer bei der A- . GmbH (Steuernummer alt mmmm, neu nnnn) für die Jahre 1991 bis 1996 durchgeführten Betriebsprüfung wurden unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen für 1991 von 552.958,-- S, 1992 von 2.133.652,-- S, 1993 von 1.483.639,-- S, 1994 von 1.586.813,-- S und für 1995 von 1.352.289,-- S festgestellt (Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes Q vom 16. Februar 2000, ABNr. bpbp).

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 23. Februar 2000 schrieb das Finanzamt oben genannter Gesellschaft deshalb Kapitalertragsteuer (KESt) für 1991 bis 1995 von diesen verdeckten Gewinnausschüttungen im Gesamtbetrag von 1.689.166,-- S vor und verwies dabei im Bescheidspruch hinsichtlich zur Entrichtung dieser Abgabennachforderung zu-stehender Fristen auf die gesondert zugehende Buchungsmitteilung. Laut Abgabengeba- rungsdaten zum Gesellschaftskonto Steuernummer mmmm kam es im Anschluss an die erwähnte Betriebsprüfung am 22. Februar 2000 vorerst zu Buchungen von KESt 1992 in Höhe von 533.413,-- S, KESt 1993 von 370.910,-- S, KESt 1994 von 349.099,-- S, KESt 1995 von 297.504,-- S und von KESt 1991 im Betrag von 138.240,-- S (gesamt 1.689.166,-- S), wobei als Abgabenfälligkeitstag jeweils das Buchungsdatum 22. Februar 2000 und als Entrichtungsfrist jeweils der 29. März 2000 ausgewiesen sind.

Am 22. Februar 2000 wurden ferner auch die Umsatzsteuerbescheide für die Gesellschaft für 1991 bis 1995 gebucht, die die Jahre 1991 bis 1994 betreffend keine Änderungen gegenüber den in den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen erklärten Gutschriften, für 1995 hingegen eine Abgabengutschrift von 1,-- S zur Folge hatten. Diese Umsatzsteuergutschrift für 1995 wurde aktenkundig am Tag ihrer Wirksamkeit (22. Februar 2000) auf die gleichzeitig angelastete, erstgebuchte rückständige KEST 1992 (533.413,-- S) verrechnet, wodurch diese KEST-Schuldigkeit am 22. Februar 2000 teilweise im Umfang von 1,-- S entrichtet wurde. Weiters kam es im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung am 22. Februar 2000 auch zur Buchung der Körperschaftsteuerbescheide für 1991 bis 1995 sowie der Gewerbesteuerbescheide für 1991 bis 1993 und am 7. März 2000 zu jener der Vermögensteuerbescheide für 1992 und 1993. Diese Bescheidbuchungen führten aufgrund der Betriebsprüfungsfeststellungen jeweils zu Abgabennachforderungen.

Mit Sammelbescheid vom 10. März 2000 schrieb das Finanzamt der Gesellschaft wegen Nichtentrichtung der Kapitalertragsteuern für 1991 bis 1995 bis am Fälligkeitstag noch vor Ablauf der hierfür bis 29. März 2000 eingeräumten Entrichtungsfrist außerdem Säumniszuschläge von 10.668,-- S (für KEST 1992), 7.418,-- S (für KEST 1993), 6.982,-- S (für KEST 1994), 5.950,-- S (für KEST 1995) und 2.765,-- S (für KEST 1991) vor. Diese Säumniszuschlagsfestsetzungen erfolgten damit im Hinblick auf die KEST 1992 bis 1995 jeweils auf Basis des vollen Nachforderungsbetrages laut Buchung und Festsetzung vom 22. bzw. 23. Februar 2000, für KEST 1991 jedoch wegen Teilentrichtung vom 22. Februar 2000 (1,-- S) bloß auf verminderter Bemessungsgrundlage von 533.412,-- S.

Am 22. März 2000 erhob Dr. C als steuerlicher Vertreter der Gesellschaft gegen die Kapitalertragsteuerbescheide 1991 bis 1995, die Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1995 und die Gewerbesteuerbescheide 1991 bis 1993 je vom 22. Februar 2000 sowie weiters gegen die Vermögensteuerbescheide 1992 und 1993 je vom 17. März 2000 (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl vom 7. März 2000) Berufung und beantragte sinngemäß zusammengefasst, sämtliche anlässlich der Betriebsprüfung vorgenommenen Zurechnungen, insbesondere auch die der verdeckten Gewinnausschüttungen, wegen unrichtiger rechtlicher Würdigung des Sachverhaltes zu stornieren, und dem Rechtsmittel demgemäß vollinhaltlich stattzugeben.

Mit Faxeingaben gleichfalls je vom 22. März 2000 erhob NN als Gesellschafter-Geschäftsführer namens der A- . GmbH Berufung und zwar zum einen gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend KEST 1991 bis 1995 vom 23. Februar 2000 und zum anderen gegen die in diesem Zusammenhang ergangenen Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000. In diesen beiden inhaltsgleichen Rechtsmitteleingaben wurde dabei sinngemäß vorgebracht bzw. moniert, dass es im vorangegangenen Betriebsprüfungsverfahren der

Gesellschaft zu gravierenden Verfahrensverstößen mit der Folge darauf basierender unzutreffender Sachverhaltsverhaltsannahmen sowie darauf fußender unrichtiger rechtlicher Beurteilungen gekommen wäre, und deshalb sämtliche aus Anlass dieser abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Abgabenvorschreibungen rechtswidrig seien.

Wegen am 23. März 2000 vom steuerlichen Vertreter gemäß § 212a BAO gestellter Anträge setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 17. November bzw. 20. November 2000 unter anderem die berufungsverfangenen Kapitalertragsteuern für 1991 bis 1995 und die davon angelasteten Säumniszuschläge vom 10. März 2000 jeweils antragsgemäß in voller Vorschreibungshöhe von der Abgabeneinhebung aus. In der Folge legte es die Berufungen gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuern 1991 bis 1995, die Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1995, die Gewerbesteuerbescheide 1991 bis 1993, die Vermögensteuerbescheide 1992 und 1993 und die Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000 ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen unmittelbar der Finanzlandesdirektion für Bundesland, als damals zuständiger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz, BGBl I 2002/97, ging die Zuständigkeit zur Erledigung vorangeführter Berufungen mit Wirksamkeit 1. Jänner 2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz über. Nach interner Geschäftsverteilung sind vorstehende Berufungen in die Erledigungskompetenz des Senates y der Außenstelle x gefallen. Senatsintern wurden die Berufungen gegen die materiellrechtlichen Bescheide der Gesellschaft einerseits und jene gegen die Säumniszuschlagsbescheide andererseits zwei verschiedenen Referentinnen zur Bearbeitung zugeteilt. Letztgenannte ist Gegenstand dieser Entscheidung.

Über die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1991 bis 1995, Gewerbesteuerbescheide 1991 bis 1993 und den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuern 1991 bis 1995 hat die hierfür zuständige Referentin des UFS inzwischen mit Berufungsentscheidung vom 11. Juli 2006, GZ. RV/aaaa und RV/bbbb, abgesprochen und dieser dabei aus den darin angeführten Gründen, auf die an dieser Stelle zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, insgesamt keine Folge gegeben. Aufgrund dieser abweisenden Berufungserledigung haben die für das gegenständliche Säumniszuschlagsberufungsverfahren interessierenden Kapitalertragsteuern 1991 bis 1995 somit keine betragsmäßigen Änderungen gegenüber den erstinstanzlichen Festsetzungen vom 23. Februar 2000 erfahren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142, wurden die gesetzlichen Bestimmungen zum Säumniszuschlag (bis dahin in den §§ 217 bis 221a der 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 bis zu diesem Zeitpunkt entstandene Abgabenansprüche gelten mit einigen, auf den vorliegenden Berufungsfall jedoch nicht zutreffenden Einschränkungen weiterhin die Säumniszuschlagsnormen vor dem BudgetbegleitG 2001.

Den entscheidungsgegenständlichen Säumniszuschlägen liegen auf verdeckten Gewinnausschüttungen basierende Kapitalertragsteuern für die Jahre 1991 bis 1995 zugrunde. Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a Einkommensteuergesetz (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. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 ist die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) zu erheben. § 4 Abs. 2 lit. a Z 3 BAO normiert, dass der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des *Zufließens* der steuerabzugspflichtigen Einkünfte entsteht. Unter Zugrundelegung dieser Rechtslage ist somit der Kapitalertragsteueranspruch für die anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 1991 bis 1995 nach Maßgabe ihres Zufließens an die Gesellschafter laufend in den Jahren 1991, 1992, 1993, 1994 und 1995 entstanden. Da dies jeweils vor 1. Jänner 2002 war, hat auf die strittigen, von den KEST 1991 bis 1995 angelasteten Säumniszuschläge mit Rücksichtnahme auf § 323 Abs. 8 BAO daher noch die Rechtslage zum Säumniszuschlag vor dem BudgetbegleitG 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 Nichtentrichtung einer Abgabe bis am Fälligkeitstag – nachstehende 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 10.000,-- S (§ 221 Abs. 2 BAO),*
3. *die Abgabenentrichtung 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 Sammelbescheid vom 10. März 2000 zweiprozentige Säumniszuschläge von 2.765,-- S, 10.668,-- S, 7.418,-- S, 6.982,-- S und 5.950,-- S angelastet, weil aus Anlass der Betriebsprüfung vorgeschriebene Kapitalertragsteuer für 1991 von 138.240,-- S, 1992 von 533.412,-- S, 1993 von 370.910,-- S, 1994 von 349.099,-- S und 1995 von 297.504,-- S jeweils nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet worden wäre. Als maßgeblicher Fälligkeitstag der KESt-Nachforderungen für 1991 bis 1995 wurde dabei im angefochtenen Nebengebührenbescheid jeweils der 22. Februar 2000 angeführt. Gegen diese Säumniszuschlagsfestsetzungen richtet sich gegenständliche Berufung vom 22. März 2000.

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss eine Berufung außer der Bezeichnung des angefochtenen Bescheides (Absatz 1 lit. a leg. cit.) eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird (Absatz 1 lit. b leg. cit.), weiters eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden (Absatz 1 lit. c leg. cit.), und schließlich auch eine Begründung (Absatz 1 lit. d leg. cit.) enthalten. Normzweck dieser Bestimmung ist, die Abgabenbehörde in die Lage zu versetzen, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können (VwGH v. 17.12.1998, 97/15/0130). Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist bei Beurteilung der Frage, ob eine Berufung den genannten gesetzlichen Inhaltserfordernissen entspricht, zu berücksichtigen, dass der Rechtsschutz als solcher nicht durch einen überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden darf. Ist daher das Ziel eines Parteischritts wenn schon nicht aufgrund ausdrücklicher Erklärungen, so doch aus dem Gesamtvorbringen ausreichend bestimmt erschließbar, kann im allgemeinen von einer dem § 250 Abs. 1 BAO gerecht werdenden Berufung ausgegangen werden (VwGH v. 18.2.1999, 97/15/0163; VwGH v. 20.7.1999, 93/13/0312; VwGH v. 21.10.1999, 97/15/0094).

Nimmt man die Säumniszuschlagsberufung vom 22. März 2000 näher in Betrachtung, so ist aus der darin enthaltenen Erklärung, „die Berufung richte sich gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2000 in allen einzelnen Punkten auch jeweils einzeln“, eindeutig abzuleiten, dass Anfechtungsgegenstand derselben sämtliche im Sammelbescheid vom 10. März 2000 angelasteten Säumniszuschläge sind. Aus dem weiteren Rechtsmittelvorbringen in dieser Berufungseingabe im Zusammenhalt mit dem inhaltsgleichen Vorbringen in der Berufung vom 22. März 2000 gegen den KESt - Haftungsbescheid für 1991 bis 1995 und weiters dem Rechtsmittelvorbringen des steuerlichen Vertreters in dessen Berufung vom 22. März 2000

gegen sämtliche aus Anlass der Betriebsprüfung ergangenen Abgabenvorschreibungen ergibt sich in Gesamtschau, dass die Berufungswerberin aufgrund der darin dem Betriebsprüfungsverfahren zugeschriebenen Verfahrensmängel sowohl sämtliche anlässlich dieser abgabenbehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen und vorgenommenen Zurechnungen als auch die daraus unmittelbar und mittelbar erwachsenen Rechtsfolgen als rechtswidrig erachtet und im Berufungsweg beseitigt wissen will. Wiewohl einzuräumen ist, dass die vorliegende Säumniszuschlagsberufung weder eine dezidierte Anfechtungserklärung noch einen ausdrücklichen Rechtsmittelantrag beinhaltet, geht nach Ansicht der Berufungsbehörde schon aus der Gesamtheit der Rechtsmittelausführungen in den vorgenannten Berufungseingaben doch mit ausreichender Deutlichkeit hervor, dass die Einschreiterin wegen der von ihr dem erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren zugeschriebenen Rechtswidrigkeiten insgesamt nicht mit den darauf basierenden steuerlichen Folgen belastet sein will, und sie deshalb auch die ersatzlose Beseitigung aller Säumniszuschlagsfestsetzungen vom 10. März 2000 wünscht. Da die Säumniszuschlagsberufung damit trotz Fehlens vorgenannter essenzieller Berufungsbestandteile als für ihre Erledigung ausreichend bestimmt zu qualifizieren ist, konnte im vorliegenden Fall von der Durchführung eines entsprechenden Mängelbehebungsverfahrens unbedenklich Abstand genommen werden.

Die Rechtsmittelwerberin bekämpft die Säumniszuschlagsfestsetzungen vom 10. März 2000 ausschließlich deshalb, weil ihrer Ansicht nach schon die Vorschreibung der zugrunde liegenden Kapitalertragsteuern für 1991 bis 1995 mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 23. Februar 2000 rechtswidrig gewesen, und deshalb auch gegen diesen Bescheid Rechtsmittel eingelegt worden wäre. Sie vertritt sinnfolgend also den Rechtsstandpunkt, dass eine Säumniszuschlagsfestsetzung zwangsläufig dann unrechtmäßig sei, wenn die Stammabgabe wegen Berufungseinbringung noch strittig und nicht rechtskräftig festgesetzt sei. Damit wird die geltende Rechtslage aber grundlegend verkannt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Rechtmäßigkeit einer Säumniszuschlagsvorschreibung nämlich außer dem Eintritt des Säumnisfalles nur den Bestand einer *formellen* Abgabenzahlungsschuld voraus. Dass die säumniszuschlagsbetroffene Abgabe allenfalls sachlich unrichtig bzw. noch nicht rechtskräftig, also berufungsverfangen, ist, steht der Rechtmäßigkeit einer solchen Nebengebührenfestsetzung somit nicht entgegen (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). Abgabenzahlungsschuld bedeutet die Verpflichtung, einen Abgabenbetrag 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 auf Grund Abgabengesetzes entstandene Abgabenzahlungsschuld mittels Bescheid geltend gemacht wird (VwGH v. 23.3.2001, 2000/16/0080).

Bei der Berufungswerberin wurden anlässlich einer Betriebsprüfung verdeckte Gewinnausschüttungen für die Jahre 1991 bis 1995 festgestellt, die als inländische Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer unterlagen. Gemäß §§ 95 Abs. 3 Z 1 und 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 war die Berufungswerberin als Schuldnerin dieser Kapitalerträge zum Abzug und zur Abfuhr der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer verpflichtet. Dieser Verpflichtung ist sie jedoch nicht nachgekommen, sodass ihr mit auf §§ 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm. 224 BAO gestützten Haftungs- und Abgabenbescheid vom 23. Februar 2000 Kapitalertragsteuer auf Basis der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen für die Jahre 1991 bis 1995 von gesamt 1,689.166,-- S vorgeschrieben wurde. Mit Erlassung dieses Bescheides wurde der für die selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuern der Jahre 1991 bis 1995 bereits auf Grund Gesetzes entstandene Abgabenzahlungsanspruch somit auch formalisiert. Da den strittigen Säumniszuschlägen im Zeitpunkt ihrer Festsetzung am 10. März 2000 also für ihre Rechtmäßigkeit geforderte formelle Abgabenzahlungsschuldigkeiten betreffend KEST 1991 bis 1995 zugrunde gelegen sind, und es aus den angeführten Gründen auch unschädlich (gewesen) ist, dass diese KEST-Vorschreibungen wegen behaupteter sachlicher Unrichtigkeit selbst mit Berufung bekämpft und damit noch nicht rechtskräftig gewesen sind, erweisen sich die bekämpften Säumniszuschläge jedenfalls aus vorstehendem Blickwinkel als rechtmäßig. Den von der Berufungswerberin erhobenen Einwänden ist der Boden gegenständlich aber auch deshalb völlig entzogen, weil im Rahmen dieser Entscheidung auf seit erstinstanzlicher Bescheiderlassung eingetretene Sachverhaltsänderungen zwingend Bedacht zu nehmen und festzustellen ist, dass über die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für KEST 1991 bis 1995 mit Berufungsentscheidung des UFS vom 11. Juli 2006, GZ. RV/aaaa und RV/bbbb, inzwischen abweisend entschieden worden ist, die Kapitalertragsteuerfestsetzungen für 1991 bis 1995 vom 23. Februar 2000 damit insgesamt als rechtmäßig bestätigt worden sind, und den strittigen Säumniszuschlägen demnach auch bereits formell rechtskräftige Stammabgabenfestsetzungen zugrunde liegen. Aus vorstehenden Gründen braucht damit aus Anlass dieser Berufungsentscheidung auch nicht weiter auf das im gegenständlichen Rechtsmittelschriftsatz gegen die Stammabgabenfestsetzungen erstattete Parteivorbringen eingegangen werden.

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 Abgabenentrichtung zur Säumnis gekommen, so ist gemäß § 219 BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von zwei Prozent des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages festzusetzen. Diese Festsetzung ist zwingende gesetzliche Folge des eingetretenen Säumnisfalles und somit nicht ins Ermessen der Abgabenbehörde gestellt. Nach dem Gesetzeswortlaut stellt der Säumniszuschlag eine objektive, allein an die Erfüllung der im § 217 BAO 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 Abgabenentrichtung kein Verschulden trifft.

Den bekämpften Säumniszuschlägen liegen ausnahmslos Nachforderungen von laut Einkommensteuergesetz selbst zu berechnender und abzuführender Kapitalertragsteuer zugrunde. Wie bereits eingangs erwähnt stellen die bei der Berufungswerberin für die Jahre 1991 bis 1995 festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 dar. Für solche Einkünfte ist die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag zu erheben. Gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 iVm. Abs. 4 EStG 1988 war die Berufungswerberin als Schuldnerin dieser Kapitalerträge bereits im jeweiligen Zuflusszeitpunkt von verdeckten Gewinnausschüttungen an die Gläubiger (Gesellschafter), konkret also in den Jahren 1991, 1992, 1993, 1994 und 1995, zum Kapitalertragsteuerabzug im gesetzlichen Ausmaß (§ 95 Abs. 1 EStG 1988) verpflichtet. § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 normiert, dass bei inländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 leg. cit. der zum KEST - Abzug Verpflichtete die einbehaltenen Kapitalertragsteuerbeträge abzüglich gutgeschriebener Beträge unter der Bezeichnung "Kapitalertragsteuer" binnen einer Woche nach dem Zufließen der Kapitalerträge an das zuständige Finanzamt abzuführen hat. Dieser einkommensteuergesetzlichen Spezialnorm zufolge ist die auf inländische Kapitalerträge entfallende *Kapitalertragsteuer* somit *binnen einer Woche nach Zufluss der Kapitalerträge fällig*.

Für den Berufungsfall bedeutet das, dass aufgrund dieser spezialgesetzlich geregelten Fälligkeit die auf die festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen der Jahre 1991 bis 1995 entfallenden Kapitalertragsteuern nach Maßgabe des Zufließens von verdeckten Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter bereits laufend in den Jahren 1991, 1992, 1993, 1994 und 1995 fällig waren. Da die Berufungswerberin als Schuldnerin dieser Kapitalerträge

ihrer KEst- Abzugs- und Abfuhrpflicht zu den vorgenannten Fälligkeitszeitpunkten nicht nachgekommen ist, und die Abgabenbehörde vom Bestand der kapitalertragsteuerpflichtigen verdeckten Gewinnausschüttungen erst Jahre nach deren Zuflüssen an die Gesellschafter aufgrund einer Betriebsprüfung Kenntnis erlangt hat, konnten die darauf entfallenden Kapitalertragsteuern erst aus Anlass dieser Betriebsprüfung mittels Haftungs- und Abgabenbescheid vom 23. Februar 2000 festgesetzt und nachgefordert werden. Diese bescheidmäßige Festsetzung hat für die dabei nachgeforderten KEst 1991 bis 1995, da diese wegen § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bereits in den Jahren 1991, 1992, 1993, 1994 bzw. 1995 fällig waren, keine neue Fälligkeit mehr begründet. Es trifft zwar zu, dass bei bescheidmäßiger Abgabenvorschreibung grundsätzlich § 210 Abs. 1 BAO zur Anwendung gelangt, demzufolge Abgaben erst mit Ablauf eines Monats nach Bescheidbekanntgabe fällig werden, diese generelle Fälligkeitsbestimmung gilt jedoch nicht, wenn in Abgabenvorschriften - wie etwa im § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 für die Kapitalertragsteuer - spezielle Fälligkeitsregelungen getroffen sind. Solche gehen der Generalnorm des § 210 Abs. 1 BAO nämlich regelmäßig vor. Ebenso vermag im Berufungsfall auch die Tatsache, dass die säumniszuschlagsbetroffenen Kapitalertragsteuern mittels Haftungsbescheid (§§ 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm. 224 BAO) festgesetzt 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 1991 bis 1995 zu ändern, weil § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auch vorrangig gegenüber der im § 224 Abs. 1 BAO enthaltenen Fälligkeitsbestimmung ist (Ritz, BAO³ Kommentar § 224 Rz 9).

Zu untersuchen ist damit noch, ob im Berufungsfall allenfalls dadurch, dass in der zum KEst – Haftungsbescheid vom 23. Februar 2000 ausgefertigten Buchungsmittelung als Fälligkeitstag für die KEst 1991 bis 1995 jeweils der 22. Februar 2000, also das konkrete Abgabenbuchungsdatum, angeführt wurde, neue Fälligkeiten für diese nachgeforderten Kapitalertragsteuerschuldigkeiten begründet wurden. Dazu ist vorweg festzuhalten, dass die Buchungsmittelung per se 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 Buchungsmittelung verwiesen, dann wird die Fälligkeitsangabe in der Buchungsmittelung aufgrund dieser Verweisung ebenfalls Spruchbestandteil des verweisenden Bescheides.

Der Haftungs- und Abgabenbescheid für KEst 1991 bis 1995 enthält nun zwar eine Verweisung auf eine noch gesondert zugehende Buchungsmittelung, diese beschränkt sich aktenkundig aber auf die Feststellung, „die für eine Nachzahlung zur Verfügung stehende Frist ist der gesonderten Buchungsmittelung zu entnehmen“, und lässt somit die Abgabenfälligkeit unerwähnt. Demzufolge wurde die Fälligkeitsangabe zu den KEst-Nachforderungen für 1991

bis 1995 in der konkreten Buchungsmitteilung (22. Februar 2000) nicht Spruchbestandteil des Haftungs- und Abgabenbescheides vom 23. Februar 2000 und daher auch dadurch keine neue von § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abweichende Fälligkeit für die konkreten KESt-Nachforderungen begründet.

Im gegebenen Zusammenhang bleibt noch anzumerken, dass die Verbuchung einer Vielzahl von in der Vergangenheit gelegenen Fälligkeitszeitpunkten (laufende gesetzliche Fälligkeit der KESt je nach Kapitalertragszufluss) aus EDV-technischen Gründen unmöglich ist, und in solchen Fällen daher in der Buchungsmitteilung wie auch am Abgabenkonto regelmäßig das Buchungsdatum der Abgabennachforderung als Fälligkeitstag aufscheint.

Indem die Säumnisfolge des § 217 BAO auf die Abgabennichtentrichtung bis am Fälligkeitstag abstellt, die KESt-Nachforderungen für 1991 bis 1995 jedoch schon Jahre vor ihrer bescheidmäßigen Festsetzung gesetzlich fällig waren und zu diesen Fälligkeitszeitpunkten nicht entrichtet wurden, waren im Berufungsfall davon bemessene Säumniszuschläge gar nicht und insbesondere auch nicht mehr durch spätere Entrichtung innerhalb der bis 29. März 2000 eingeräumten Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO zu verhindern.

Angesichts dieser Rechtslage erweist sich aber der ebenfalls bekämpfte Säumniszuschlagsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1992 nicht als gesetzeskonform. Damit wurde nämlich lediglich der gesetzliche Säumniszuschlag bemessen von KESt 1992 in Höhe von 533.412,-- S vorgeschrieben, obwohl für die mittels Haftungs- und Abgabenbescheid nachgeforderte KESt 1992 von 533.413,-- S wegen Nichtentrichtung dieses Betrages bis zu den jeweiligen Fälligkeiten im Jahr 1992 ein Säumniszuschlag im Jahr 1992 auf Basis von 533.413,-- S verwirkt war. Ursächlich für diese unrichtige Säumniszuschlagsfestsetzung war, dass die am 22. Februar 2000 gebuchte Umsatzsteuergutschrift 1995 von 1,-- S auf die gleichzeitig gebuchte KESt-Nachforderung 1992 verrechnet wurde, diese KESt-Schuldigkeit gebarungsmäßig unzutreffenderweise die Fälligkeit 22. Februar 2000 aufweist, und die Teilentrichtung der KESt 1992 vom 22. Februar 2000 daher anlässlich der automationsunterstützten Säumniszuschlagsvorschreibung aufgrund dieses identen Fälligkeits- und Entrichtungsdatums (22. Februar 2000) fälschlicherweise als rechtzeitig qualifiziert wurde. Ausgehend von der gesetzlichen Fälligkeit der KESt 1992 schon im Jahr 1992 wäre im Berufungsfall aber ohne Bedachtnahme auf die Teilentrichtung vom 22. Februar 2000 richtigerweise ein Säumniszuschlag für KESt 1992 auf Basis von 533.413,-- S festzusetzen gewesen. Da sich der konkret betroffene Säumniszuschlag bei rechtskonformer Bemessung nur äußerst geringfügig erhöhen würde, und die Berufungswerberin durch die aufgezeigte Bescheidunrichtigkeit auch nicht in subjektiven Rechten verletzt ist, wird jedoch aus verfahrensökonomischen Gründen von einer Abänderung bzw. Richtigstellung des Säumniszuschlagsbescheides für KESt 1992 aus Anlass dieser Berufungsentscheidung Abstand genommen.

Zur Entrichtung der festgesetzten KESt - Nachforderungen für 1991 bis 1995 räumte das Finanzamt aktenkundig jeweils eine Frist bis 29. März 2000 ein. Dabei handelt es sich um die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO, die immer dann zu gewähren ist, wenn Abgaben (ausgenommen Nebenansprüche) später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt werden. § 217 Abs. 3 BAO idF vor dem BudgetbegleitG 2001 sieht vor, dass dann, wenn eine gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungsfrist spätestens mit Ablauf des Fälligkeitstages oder einer sonst für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist beginnt, die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages erst mit dem ungenützten Ablauf der zuletzt endenden Frist eintritt. Für ein Hinausschieben der Säumniszuschlagspflicht nach § 217 Abs. 3 BAO ist es demnach erforderlich, dass bescheidmäßig eingeräumte oder gesetzliche Fristen unmittelbar an die Abgabenfälligkeit anschließen, dass also eine geschlossene Fristenkette vorliegt. Ist dies nicht der Fall, vermag selbst eine spätere Fristsetzung nichts mehr an der bereits zuvor entweder mit Ablauf des Abgabenfälligkeitstages oder mit Ablauf einer daran unmittelbar anschließenden Zahlungsfrist eingetretenen Säumniszuschlagspflicht zu ändern. Die KESt – Vorschreibungen für 1991 bis 1995 waren in den Jahren 1991 bis 1995 fällig. Unmittelbar an diese Fälligkeiten anschließende Zahlungsfristen bis hin zur mit Haftungsbescheid vom 23. Februar 2000 gemäß § 210 Abs. 4 BAO eingeräumten Nachfrist liegen gegenständlich nicht vor. Damit wurde die Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen betreffend KESt 1991 bis 1995 im Berufungsfall auch nicht gemäß § 217 Abs. 3 BAO wirksam hinausgeschoben. Der konkreten Nachfristsetzung kam dem § 230 Abs. 2 BAO zufolge vielmehr nur einbringungshemmende Wirkung für die Kapitalertragsteuernachforderungen zu.

Gemäß §§ 218 Abs. 4 iVm. 212a Abs. 7 BAO idF vor dem BudgetbegleitG 2001 wird die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages im Falle der Bewilligung eines Aussetzungsantrages wirksam bis einen Monat nach Bekanntgabe des Aussetzungsablauf- oder Widerrufsbescheides (212a Abs. 7 BAO) hinausgeschoben. Dies allerdings nur dann, wenn der Aussetzungsantrag rechtzeitig im Sinne des § 218 Abs. 4 BAO, er 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 wurde. Handelt es sich bei der für die Abgabenentrichtung zur Verfügung stehenden Frist allerdings um eine Nachfrist, so gilt ein innerhalb einer solchen Frist eingebrachter Einhebungsaussetzungsantrag nicht als zeitgerecht im Sinne vorgenannter Bestimmung. Für die KESt - Nachforderungen 1991 bis 1995 wurde am 23. März 2000 aufgrund Berufungseinbringung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 23. Februar 2000 auch ein Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO gestellt, und dieser am 17. November 2000 vom Finanzamt antragsgemäß bewilligt. Da dieser Aussetzungsantrag erst innerhalb der

bis 29. März 2000 eingeräumten Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO eingebracht wurde, war er aus Sicht des § 218 Abs. 4 BAO verspätet mit der Rechtsfolge, dass auch ihm eine säumniszuschlagshinausschiebende Wirkung nicht zugekommen ist (VwGH v. 29.1.1998, 97/15/0168).

Abschließend verbleibt zu prüfen, ob im Berufungsfall aufgrund einer der eingangs angeführten Ausnahmebestimmungen allenfalls überhaupt von der Verhängung von Säumniszuschlägen abzusehen (gewesen) wäre. Auch für eine solche Annahme bietet die vorliegende Aktenlage aber keinerlei Anhaltspunkte. Bei den säumniszuschlagsbetroffenen Kapitalertragsteuern handelt es sich mit Rücksicht auf § 217 Abs. 1 BAO um keine Nebengebühren im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. d BAO. Die den strittigen Säumniszuschlägen zugrunde liegenden KEST 1991 bis 1995 sind auch betragsmäßig allesamt über der im § 221 Abs. 2 BAO für ein Absehen von der Säumniszuschlagsfestsetzung normierten Betragsgrenze von 10.000,-- S angesiedelt. Nach der Sachverhaltskonstellation des Berufungsfalles liegt schließlich aber auch kein Anwendungsfall für ein Absehen von der eingetretenen Säumniszuschlagspflicht wegen Entrichtung säumniszuschlagsbetroffener Abgaben innerhalb der dreitägigen Respirofrist (§ 211 Abs. 2 und 3 BAO) oder wegen bloß kurzfristiger ausnahmsweiser Säumnis im Sinne des § 221 Abs. 2 BAO vor.

Die bekämpften Säumniszuschlagsbescheide vom 10. März 2000 erweisen sich somit aus den dargestellten Entscheidungsgründen abgesehen von der für den Säumniszuschlagsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 1992 festgestellten, die Rechtsmittelwerberin aber in ihren Rechten nicht verletzenden Unrichtigkeit insgesamt als rechtmäßig. Der dagegen eingebrachten Berufung war deshalb spruchgemäß keine Folge zu geben.

Linz, am 11. Dezember 2006