



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 28. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 11. Oktober 2010 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

1.1. Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Rechtsanwaltskanzlei.

Bei einer die Jahre 2006 und 2007 umfassenden Außenprüfung wurden diverse Feststellungen getroffen, die zu Nachforderungen an Einkommensteuer 2006 (4.123,86 €), Umsatzsteuer 2006 (1.220,24 €) und Umsatzsteuer 2007 (3.025,61 €) führten, welche dem Bw. mit Bescheiden vom 28. 9. 2010 vorgeschrieben wurden. Zudem wurden von der Einkommensteuernachforderung 2006 Anspruchszinsen (451,90 €) festgesetzt.

Mit weiterem Bescheid vom 11. 10. 2010 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. von der Umsatzsteuer 2007 einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 60,51 € mit der Begründung fest, dass diese Abgabe nicht bis zum 15. 2. 2008 entrichtet worden sei.

1.2. Die Berufung vom 28. 10. 2010 richtet sich sowohl gegen den Säumniszuschlagsbescheid als auch gegen den (hier nicht relevanten) Anspruchszinsenbescheid vom 28. 9. 2010 als auch gegen eine Buchungsmitteilung vom gleichen Tag. Die Berufung wurde, soweit sie sich gegen die Festsetzung des Säumniszuschlages richtet, wie folgt begründet (auszugsweise):

„...Bei der Schlussbesprechung wurde ein Rechtsmittelverzicht unter der Bedingung und unter der Zusage abgegeben, dass für den Prüfungszeitraum und hinsichtlich der neu festgesetzten Beträge und auch in Summe keinerlei weitere Forderung des FA mehr kommt. Es wird in diesem Zusammenhang auf den Akteninhalt und die Schriftverkehrsstücke verwiesen. Es wurde über einen betragsmäßig genauen und endgültig nicht höher werdenden Geldbetrag geredet. Es wurde verlangt, dass dieser insgesamt keiner Erhöhung oder Nachforderung oder anderweitiger zusätzlicher Zahlungen unterliegende Geldbetrag von der Sachbearbeiterin aufgeschrieben werde. Dies ist über Aufforderung auch geschehen, nämlich im Betrag von Euro 8.369,71. Seitens der Sachbearbeiterin wurde ausdrücklich gesagt, dass da nichts weiter vom FA auf mich zukomme. Ich habe darauf bestanden, dass mir durch die betragsmäßige Festhaltung der Betrag um keinen Cent erhöht (wird). Daraufhin hat die Sachbearbeiterin auch den Betrag ziffernmäßig auf der letzten Seite des Zusatzes zur Niederschrift aufgeschrieben. Nach Aufschreiben der Endsumme – ich hatte gesagt: Schreiben Sie mir die Endsumme auf, die zu zahlen sein wird, bevor ich etwas unterschreibe – fragte ich nochmals: Ist das die Endsumme und kommt dann wirklich nichts mehr dazu?: Sie: Nein, da kommt nichts mehr dazu. Zuvor hatte ich verlangt: Rechnen Sie mir den Gesamtbetrag, der definitiv zu zahlen sein wird.

Der genannte Gesamtbetrag war dann der erwähnte mit Bleistift aufgeschriebene Betrag. Das war Voraussetzung und Bedingung. Es konnten daher keine weiteren Vorschreibungen oder Bescheide auf mich zukommen. Entgegen der Versicherung und Limitierung wurden mir die genannten Bescheide und Buchungsmitteilungen zugestellt. Die Behörde hat ihr eigenes Vorgehen selbst zu verantworten und besteht...keine Schuldigkeit meinerseits. Die Vorschreibungen...sind daher aufzuheben...

...Erwähnt sei auch noch, dass für den Fall der Berechnung der Anspruchszinsen dem Grunde nach, was bestritten wird, diese nur vom Differenzbetrag laufen konnten...Inhaltlich dieselbe Argumentation gilt auch für die Höhe des Säumniszuschlages lt. Bescheid v. 11. 10. 2010. Es fehlt auch eine nachvollziehbare Aufschlüsselung, wie sich der Betrag zusammensetzt...

Zusammenfassend ergibt sich daher nach Auffassung des Berufungswerbers folgender Zahlungsbetrag:

Einkommensteuer 2006: 3.125,63  
 Umsatzsteuer 2006: 1.220,24  
 Umsatzsteuer 2007: 3.025,61  
 abzügl. Guthaben ESt 2007: - 539,66  
 Summe: 6.831,82

Es wird daher wie folgt beantragt:

- 1) Es möge eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt werden.
- 2) Die Vorschreibungen des FA Innsbruck für die Jahre 2006 und 2007 mögen auf Euro 6.831,81 herabgesetzt werden.
- 3) Die Bescheide über Festsetzung von Säumniszuschlägen vom 11. 10. 2010 und Anspruchszinsen vom 28. 9. 2010 mögen ersatzlos behoben werden.“

1.3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. 11. 2010 wies das Finanzamt die Berufung im Umfang der Anfechtung des Säumniszuschlages ab. Ausgeführt wurde, dass im Fall der Nichtentrichtung einer Abgabe zum Fälligkeitstag gemäß § 217 BAO mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages eintrete, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht durch eine später endende Zahlungsfrist oder als Folge eines fristgerechten Zahlungserleichterungsansuchens oder Ansuchens um Aussetzung der Einhebung hinausgeschoben werde.

Der Säumniszuschlag sei eine objektive Rechtsfolge. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, seien – ebenso wie die Dauer des Verzuges – grundsätzlich unbeachtlich. Insbesondere setze die Verwirkung eines Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraus. Die Verhängung eines Säumniszuschlages liege nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Der Säumniszuschlag setze nur eine formelle Zahlungsschuld voraus. Ein Säumniszuschlag sei auch dann rechtmäßig, wenn die zugrunde liegende Abgabenforderung sachlich unrichtig sei.

Aus dieser Rechtslage folge, dass es nicht ausschlaggebend sei, ob die dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Abgabenschuld der Höhe nach richtig festgesetzt worden sei, weil der Säumniszuschlag von der formell festgesetzten Abgabenzahlungsschuld und nicht von der tatsächlich entstandenen Abgabenschuld (§ 4 BAO) zu entrichten sei.

Eine Berufung gegen den Stammabgabenbescheid ändere für sich allein noch nichts an der Rechtmäßigkeit des Säumniszuschlages, weshalb die Berufung abzuweisen gewesen sei.

Hingewiesen werde auf die Bestimmung des § 217 Abs. 8 BAO, wonach im Fall der nachträglichen Änderung des „Grundlagenbescheides“ ein Antrag auf Anpassung des strittigen Säumniszuschlages gestellt werden könne.

1.4. Mit Eingabe vom 7. 11. 2010, die kein weiteres Sachvorbringen enthält, wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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

2.1. Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist ausschließlich die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Säumniszuschlages zur Umsatzsteuer 2007 mit Bescheid vom 11. 10. 2010 zu prüfen. Die Entscheidung über die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid und die Buchungsmitteilung vom 28. 9. 2010 bleibt den Berufungsverfahren zu GZ. RV/0886-I/10 und GZ. RV/0945-I/10 vorbehalten.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebenansprüche (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

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 einer 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 Abgabensatzung nach der Fälligkeit handelt, ist ein Säumniszuschlag mangels Zahlung bis zur Fälligkeit verwirkt (vgl. Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 21 Tz 41 f, mwN).

Der strittige Säumniszuschlag wurde festgesetzt, weil der Bw. die eingangs erwähnte Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2007 nicht bis zu dem sich aus den vorgenannten Bestimmungen ergebenden Fälligkeitstermin (15. 2. 2008), sondern erst am 3. 11. 2010 entrichtet hat. Die Nichtentrichtung der den Säumniszuschlag auslösenden Umsatzsteuernachforderung bis zum Fälligkeitstag ist ebenso unstrittig wie die rechtswirksame Zustellung des Umsatzsteuerbescheides, mit dem diese Nachforderung festgesetzt wurde. Weiters liegt kein Ausnahmefallbestand im Sinn des § 217 Abs. 4 lit a bis d BAO und auch keine ausnahmsweise Säumnis nach Abs. 5 leg. cit. vor. Somit sind die objektiven Voraussetzungen einer Säumnis gegeben, weshalb der Säumniszuschlag zu Recht angelastet wurde.

2.2. Der Säumniszuschlag wird unter dem ausschließlichen Aspekt bekämpft, dass der Bw. bei der gegenständlichen Außenprüfung einen Rechtsmittelverzicht abgegeben habe. Dieser Rechtsmittelverzicht sei ausdrücklich davon abhängig gemacht worden, dass die gesamte Nachforderung laut Außenprüfung den Betrag von 8.369,71 € nicht übersteige. Trotz einer diesbezüglichen Zusicherung der Prüferin sei in der Folge der strittige Säumniszuschlag festgesetzt worden.

In der vom Bw. unterfertigten Niederschrift vom 23. 9. 2010 über die Schlussbesprechung wurde unter Tz 9 „Rechtsmittelverzicht“ Folgendes festgehalten:

„Auf die Einbringung eines Rechtsmittels wird gemäß § 255 BAO verzichtet. Dem Abgabepflichtigen wurden der Inhalt der zu erwartenden Bescheide, die Grundlagen der Abgabensatzung und die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den bisherigen Festsetzungen bekannt gegeben. Die Berechnung der zu erwartenden Steuer wurde ausgehändigt.

Die Behauptung des Bw., die aus der Außenprüfung resultierende Abgabennachforderung sei von der Prüferin in Höhe von 8.369,71 € beziffert worden, ist zutreffend (E 2006: 4.123,86 €; U 2006: 1.220,24 €; U 2007: 3.025,61 €). Die Prüferin bestätigte über Befragen des Referenten, dass allenfalls zu gewärtigende zusätzliche Nebenansprüche anlässlich der Abgabe des Rechtsmittelverzichtes nicht erwähnt wurden.

Die für den Rechtsmittelverzicht maßgeblichen Bestimmungen des § 255 BAO lauten wie folgt:

„(1) Auf die Einbringung einer Berufung kann verzichtet werden. Der Verzicht ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.

(2) Vor Erlassung eines Bescheides kann ein Verzicht rechtswirksam nur abgegeben werden, wenn aus der Verzichtserklärung (Niederschrift) hervorgeht, dass dem Verzichtenden im Zeitpunkt ihrer Abgabe der Inhalt des zu erwartenden Bescheides, bei Abgabenbescheiden die Grundlagen der Abgabensatzung, die Höhe der Abgabe und die Abweichungen von den

bisherigen Festsetzungen bekannt waren. Eine Abschrift der Niederschrift ist dem Abgabepflichtigen auszufolgen.

(3) Eine trotz Verzicht eingebrachte Berufung ist unzulässig (§ 273). Die Möglichkeit, den Bescheid hinsichtlich der Fälligkeit einer festgesetzten Abgabe anzufechten, bleibt unberührt.“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten für Verzichtserklärungen jene Erfordernisse, die für das Zustandekommen rechtsverbindlicher Willenserklärungen gelten (vgl. VwGH 21.2.1996, 92/14/0057). Ein wesentlicher Irrtum, der von der Behörde veranlasst ist, führt daher zur Ungültigkeit des Rechtsmittelverzichtes (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 255 Tz 8).

Dem Bw. mag ein derartiger Irrtum unterlaufen sein; weiters mag es zutreffen, dass dieser Irrtum von der Prüferin veranlasst wurde, weil der Säumniszuschlag und die Anspruchszinsen in die dem Bw. bekannt gegebene Berechnung der Nachforderung keinen Eingang gefunden haben. (Auf ein Verschulden der Prüferin kommt es nicht an.) Allerdings ist die Schlussfolgerung des Bw. verfehlt, dieser Irrtum habe eine Rechtswidrigkeit der Säumniszuschlagsfestsetzung nach sich gezogen. Der Bw. übersieht nämlich, dass ein von der Behörde veranlasster wesentlicher Irrtum nur zur Ungültigkeit des Rechtsmittelverzichtes führt. Da keine Bindung des Finanzamtes an den Rechtsmittelverzicht bestand, stand die Verzichtserklärung des Bw. der Festsetzung des strittigen Säumniszuschlages in keiner Weise entgegen (vgl. Ritz, a.a.O., § 255 Tz 17, mwN).

Der vom Bw. abgegebene Rechtsmittelverzicht, der auf die Rechtmäßigkeit der Säumniszuschlagsfestsetzung nicht den geringsten Einfluss hat, wäre nur dann von Bedeutung gewesen, wenn die Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gemäß § 273 Abs. 1 lit. a i.V.m. § 255 Abs. 3 BAO als unzulässig zurückgewiesen worden wäre, was hier aber nicht der Fall ist.

2.3. Der weitere Berufungseinwand, für den Bw. sei nicht ersichtlich, wie sich der Säumniszuschlag „zusammensetzt“, ist ebenfalls nicht berechtigt. Kann doch dem Säumniszuschlagsbescheid sowohl die Bemessungsgrundlage (Umsatzsteuernachforderung i.H.v. 3.025,61 €) als auch die Berechnung des Säumniszuschlages (2 % der Nachforderung: 60,51 €) entnommen werden. Welche zusätzliche „Aufschlüsselung“ der Bw. vermisst, ist nicht nachvollziehbar. Weiters ist nicht zu erkennen, warum für die Berechnung des Säumniszuschlages „inhaltlich dieselbe Argumentation“ wie für die Berechnung der Anspruchszinsen gelten sollte.

2.4. Von der beantragten mündlichen Verhandlung wurde Abstand genommen, weil bei der Konstellation des Berufungsfalles kein weiteres Sachvorbringen denkbar ist, das den Standpunkt des Bw. stützen bzw. die Berufung zum Erfolg führen könnte. Zum einen steht der für die Erledigung der Berufung maßgebliche Sachverhalt (Bestand einer formellen Abgabenschuld, Vorliegen einer Säumnis) unstrittig fest. Zum anderen ist die Rechtslage eindeutig, wobei die Argumentation des Bw. im Ansatz verfehlt ist, weil zwischen dem Rechtsmittel-

verzicht und der Richtigkeit des Säumniszuschlages kein wie immer gearteter Zusammenhang besteht. Die in einer Vorhaltsbeantwortung vom 20. 3. 2011 geäußerten Bedenken des Bw. betrafen ausschließlich mögliche Schwierigkeiten einer Rückerstattung des bereits entrichteten Säumniszuschlages im Fall des „Obsiegens in der Hauptsache“ und einer Zurücknahme der Berufung gegen die Festsetzung des Säumniszuschlages. Derartige Überlegungen tragen aber zur Beurteilung der Rechtmäßigkeit der *Festsetzung* des Säumniszuschlages nichts bei. Abgesehen davon ist kein Verfahren in der „Hauptsache“ anhängig, weil der Umsatzsteuerbescheid vom 28. 9. 2010 in Rechtskraft erwachsen ist. Im Übrigen wurde in der vorliegenden Berufung zum Ausdruck gebracht, dass auch nach Auffassung des Bw. eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 3.025,61 € besteht.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Festsetzung des Säumniszuschlages der Rechtslage entspricht, weshalb die Berufung gegen die Festsetzung des Säumniszuschlages abzuweisen war.

Innsbruck, am 11. März 2011