



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Tyrodat Wirtschaftstreuhand GmbH, 6020 Innsbruck, Stafflerstraße 1, vom 24. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 13. Jänner 2006 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben: Der Säumniszuschlag von der Einkommensteuer 2000 wird in Höhe von 625,92 € festgesetzt. Von der Einkommensteuer 1998 bis 1999 sowie von den Anspruchszinsen 2000 wird kein Säumniszuschlag festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Sammelbescheid vom 13. 1. 2006 setzte das Finanzamt gegenüber dem seit 1995 in Kanada ansässigen Berufungswerber (Bw.) erste Säumniszuschläge wie folgt fest, weil die nachstehenden Abgabenschuldigkeiten nicht bis 29. 12. 2005 entrichtet wurden:

Abgabe	Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Einkommensteuer 1998	29. 12. 2005	5.764,63 €	115,29 €
Einkommensteuer 1999	29. 12. 2005	41.532,52 €	830,65 €
Einkommensteuer 2000	29.12. 2005	50.384,08 €	1.007,68 €
Anspruchszinsen 2000	29. 12. 2005	7.094,90 €	141,90 €

Die vom steuerlichen Vertreter des Bw. eingebrachte Berufung vom 24. 1. 2006 richtete sich sowohl gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 und den Anspruchszinsenbescheid 2000 (Ausfertigungsdatum jeweils 22. 11. 2005) als auch gegen die Säumniszuzu-

schläge. Zur Festsetzung der Säumniszuschläge wurde ausgeführt, dass das Finanzamt im Postweg versucht habe, die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 am kanadischen Wohnsitz des Bw. zuzustellen. Aufgrund der Auskunft des Bw., diese Bescheide nicht erhalten zu haben, habe der steuerliche Vertreter am 23. 1. 2006 Einsicht in den Veranlagungsakt des Bw. genommen. Dabei habe der steuerliche Vertreter festgestellt, dass zwar ein internationaler Rückschein („Advice of receipt/of delivery/of entry“) mit einer Übernahmebestätigung vom 29. 12. 2005 vorhanden sei. Diese Übernahmebestätigung in Form einer Unterschrift stamme aber nicht vom Bw., weshalb die in Rede stehenden Stammabgabenbescheide nicht gesetzeskonform zugestellt worden seien. Da die Fälligkeit der säumniszuschlagsbelasteten Abgaben somit nicht eingetreten sei, werde die ersatzlose Aufhebung der Säumniszuschläge beantragt.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen die Säumniszuschläge mit Berufungsvorentscheidungen vom 13./14. 8. 2007 im Grunde des § 217 Abs. 8 BAO teilweise Folge. Dabei wurden von der Einkommensteuer 1998 und 1999 keine Säumniszuschläge festgesetzt, weil der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 mit Berufungsvorentscheidung vom 16. 10. 2006 infolge eingetretener Festsetzungsverjährung durch ersatzlose Bescheidaufhebung stattgegeben worden war. Weiters setzte das Finanzamt den Säumniszuschlag zur Einkommensteuer 2000 auf 625,92 € herab, womit der nachträglichen Herabsetzung der Einkommensteuer 2000 (von 50.384,08 € auf 31.296,19 €) mit Berufungsvorentscheidung vom 18. 10. 2006 Rechnung getragen wurde. Ferner setzte das Finanzamt den Säumniszuschlag für die Anspruchszinsen 2000 in Höhe von 88,14 € fest, weil aufgrund der Herabsetzung der Einkommensteuer 2000 nachträglich (mit Zinsenbescheid vom 18. 10. 2006) diese Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt worden waren. Auf die vom Bw. aufgeworfene Frage der Fälligkeit der säumniszuschlagsbelasteten Abgaben ging die Berufungsvorentscheidung nicht ein.

Im Vorlageantrag vom 24. 9. 2007 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. neuerlich die Nichtfestsetzung aller strittigen Säumniszuschläge. Der in der Berufung vorgetragene Sachverhalt wurde dahingehend präzisiert, dass der Bw. die Postsendung des Finanzamtes mit den oben angeführten Stammabgabenbescheiden aufgrund eines Versehens des zuständigen kanadischen Postamtes in N. erst am 16. 1. 2006 erhalten habe. Wie dem in Kopie beiliegenden Entschuldigungsschreiben der Kanadischen Postverwaltung in P. an den Bw. vom 10. 1. 2006 zu entnehmen sei, sei die verspätete Zustellung der Postsendung an den Bw. darauf zurückzuführen gewesen, dass das Postamt in N. zunächst eine Fehlzustellung an eine dem Bw. unbekannte Person vorgenommen habe. Diese Person habe die Übernahme der für den Bw. bestimmten Schriftstücke auf dem internationalen Rückschein bestätigt, die Postsendung anschließend geöffnet und diese erst nach Erkennen des Irrtums an das Postamt in N.

zurückgegeben. Diese Umstände hätten bewirkt, dass der Bw. die in Rede stehenden Abgabenbescheide samt der erwähnten schriftlichen Entschuldigung der kanadischen Postverwaltung erst am 16. 1.2006 erhalten habe. Entgegen der computergesteuerten Feststellung im angefochtenen Säumniszuschlagsbescheid sei dem Bw. somit keine Säumnis bei der Abgabenentrichtung anzulasten, weshalb die Säumniszuschläge nicht nur gemäß § 217 Abs. 8 BAO „nach unten“ anzupassen, sondern zur Gänze aufzuheben seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht durch eine später endende Zahlungsfrist oder Nachfrist (§ 217 Abs. 2 bis 6 BAO) oder als Folge eines fristgerecht gestellten Zahlungserleichterungsansuchens oder Ansuchens um Aussetzung der Einhebung (§ 218 BAO) hinausgeschoben wird (§ 217 Abs. 1 idF vor BGBl. I 142/2000).

Aufgrund der Teilstattgabe der Berufung mit Berufungsvoentscheidungen vom 13./14. 8. 2007 sind nur mehr die Säumniszuschläge von der Einkommensteuer 2000 (625,92 €) und von den Anspruchszinsen 2000 (88,14 €) strittig. Der Bw. wendet sich gegen diese Säumniszuschlagsfestsetzungen ausschließlich mit dem Argument, dass zu dem in den Stammabgabenbescheiden vom 22. 11. 2005 ausgewiesenen Fälligkeitstermin (29. 12. 2005) keine Säumnis vorgelegen sei, weil die Fälligkeit der säumniszuschlagsbelasteten Abgaben aufgrund der Zustellung der Stammabgabenbescheide am 16. 1. 2006 per 29. 12. 2005 noch nicht eingetreten sei.

Im Hinblick auf das vorliegende Beweisergebnis ist der im Vorlageantrag dargestellte Sachverhalt betreffend die Zustellung der Stammabgabenbescheide als erwiesen anzusehen. Der Bw. hat diese Bescheide aufgrund einer vorangegangenen Fehlzustellung durch ein Organ der kanadischen Post an eine unbekannte andere Person erst am 16. 1. 2006 erhalten. Gegen den diesbezüglichen Inhalt des an den Bw. gerichteten Entschuldigungsschreibens der kanadischen Post vom 10. 1. 2006 bestehen keine Bedenken. Weiters steht aufgrund eines Schriftvergleiches im Veranlagungsakt des Bw. fest, dass es sich bei der auf dem internationalen Rückschein angebrachten Übernahmebestätigung vom 29. 12. 2005 nicht um die Unterschrift des Bw., sondern um jene eines zur Empfangnahme nicht berechtigten Dritten handelt. Im Übrigen ist auch das Finanzamt bei der Erledigung der Berufung vom 24. 1. 2006, soweit sich diese gegen die Stammabgabenbescheide vom 22. 11. 2005 richtete, von einer Zustellung dieser Bescheide (erst) am 16. 1. 2006 ausgegangen, weil die Berufung gegen diese Bescheide andernfalls als offensichtlich verspätet zurückzuweisen gewesen wäre. Auf die in diesem Berufungsverfahren geführte Vorkorrespondenz betreffend den Zeitpunkt der Be-

scheidzustellung wird zusätzlich hingewiesen (vgl. Telefax des Bw. an seinen steuerlichen Vertreter vom 23. 2.2006 und Schreiben des steuerlichen Vertreters an die Großbetriebsprüfung Innsbruck vom 27. 2. 2006).

Zwar richten sich bei Zustellungen im Ausland die Voraussetzungen und die Wirksamkeit des Zustellvorganges nach ausländischem (hier: kanadischem) Recht (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 11 ZuStG, Tz 3, mwN). Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz besteht aber in Anbetracht des vorliegenden Sachverhaltes kein Grund zur Annahme, dass eine Beurteilung der Zustellung nach kanadischem Recht zu einem vom 16. 1. 2006 (Tag der Empfangnahme der Sendung durch den Bw.) abweichenden Zustellungszeitpunkt führt. Der Umstand, dass die Zustellung der Stammabgabenbescheide an den Bw. demnach erst am 16. 1. 2006 rechtswirksam wurde, rechtfertigt eine gänzliche Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge allerdings nicht, und zwar aus folgenden Gründen:

Die Vorschreibung des Säumniszuschlages ist eine objektive Säumnisfolge bei Nichtentrichtung der Abgabe am Fälligkeitstag (vgl. z. B. VwGH 24. 2. 2004, 98/14/0146). Die grundsätzliche Regelung des § 217 Abs. 1 und 2 BAO macht den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages allein davon abhängig, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Nach § 210 Abs. 1 BAO werden Abgaben von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabenbescheides fällig. Diese Grundregel gilt aber nur dann, wenn der Abgabenbescheid keine Fälligkeit ausweist. Nach § 198 Abs. 2 erster Satz BAO haben Abgabenbescheide im Spruch unter anderem den Zeitpunkt der Fälligkeit zu enthalten. In den Stammabgabenbescheiden vom 22. 11. 2005 ist der Fälligkeitstermin 29. 12. 2005 angeführt.

Abgabenbescheide haben unter anderem Bindungswirkung. Der Bescheidspruch bindet sowohl andere Behörden als auch dieselbe Behörde in anderen Verfahren (vgl. Ritz, RdW, 1995/2, S. 83 f, mwN). Die Bindungswirkung der Stammabgabenbescheide vom 22. 11. 2005 umfasst auch den Fälligkeitszeitpunkt als Spruchbestandteil. Diese Bindungswirkung besteht auch dann, wenn die bescheidmäßige Fälligkeitsfestlegung unrichtig ist, weil der tatsächliche Postlauf länger als von der Abgabenbehörde angenommen war (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2214). Da die Abgabenbehörde im Verfahren über die Festsetzung der Säumniszuschläge somit an den im Spruch der Stammabgabenbescheide genannten Fälligkeitstermin gebunden ist, kann der Entscheidung über die Berufung gegen die Säumniszuschläge ungeachtet des Umstandes, dass die Stammabgabenbescheide an den Bw. erst am 16. 1. 2006 zugestellt wurden, nicht der sich daraus ergebende Fälligkeitstermin (16. 2. 2006) zugrunde gelegt werden. Die Säumniszuschlagsbescheide (in der Fassung der Berufungsvereinstscheidungen vom

13./14. 8. 2007) sind nicht deshalb rechtswidrig, weil die für die Säumniszuschläge maßgebende Angabe des Fälligkeitstages im Spruch des Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheides 2000 unrichtig war. Vielmehr hätte dem Umstand, dass die Stammabgabenbescheide (aufgrund der erst am 16. 1. 2006 wirksam gewordenen Zustellung) einen gegen § 210 Abs. 1 BAO verstößenden Fälligkeitszeitpunkt enthielten, bei der Erledigung der Berufung gegen diese Bescheide Rechnung getragen werden müssen, indem als (zusätzliche) Abänderung des Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheides 2000 der zutreffende Fälligkeitstag in den Bescheidspruch der Rechtsmittelerledigung aufzunehmen gewesen wäre. In der Folge hätte die Möglichkeit einer Aufhebung der Säumniszuschläge nach § 295 Abs. 3 BAO bestanden (vgl. nochmals Ritz, RdW 1995/2, S. 83 f.).

Seit der Novellierung des Säumniszuschlagsrechtes durch das Budgetbegleitgesetz 2001 kann zwar im Säumniszuschlagsverfahren auch auf die Gründe für den Zahlungsverzug Bedacht genommen werden. § 217 Abs. 7 BAO idF BGBl. I 2000/142 bestimmt dazu, dass Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen sind, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Diese Bestimmung ist aber auf den Säumniszuschlag zur Einkommensteuer 2000 nicht anwendbar, weil nach § 323 Abs. 8 erster Satz BAO die Bestimmungen des Säumniszuschlagsrechtes in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 erstmals auf Abgaben anzuwenden sind, für die der Abgabenanspruch (§ 4 BAO) nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist, was auf die Einkommensteuer 2000 nicht zutrifft. Für Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Abgaben, für die der Abgabenanspruch im Jahr 2001 und früher entstanden ist, gilt weiterhin die alte Rechtslage, und zwar unabhängig davon, wann die Säumnis eingetreten und wann die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgt ist (vgl. Ritz, SWK 2001, S 312). Der Säumniszuschlag von der Einkommensteuer 2000 kann daher nicht nach § 217 Abs. 7 BAO in Wegfall kommen, obwohl den Bw. an der Nichtentrichtung dieser Abgabe bis 29. 12. 2005 kein Verschulden trifft.

Hingegen ist § 217 Abs. 7 BAO idF BGBl. I 142/2000 auf den Säumniszuschlag zu den Anspruchszinsen 2000 insoweit anwendbar, als der (mit jedem Tag des zinsenrelevanten Zeitraumes vom 1. 10. 2001 bis 31. 3. 2005 entstandene) Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist. Da den Bw. aus den dargelegten Gründen kein Verschulden an der Nichtentrichtung der Anspruchszinsen 2000 bis 29. 12. 2005 traf, waren als Bemessungsgrundlage für den Säumniszuschlag von den Anspruchszinsen 2000 nur die im Zinsenzeitraum 1. 10. 2001 bis 31. 12. 2001 entstandenen Zinsen heranzuziehen. Da sich solcherart ein unter der Bagatellgrenze des § 217 Abs. 10 BAO (50 Euro) liegender Säumniszuschlag ergibt (2 % von $630,11 \text{ €} = 12,60 \text{ €}$), war von den Anspruchszinsen 2000 kein Säumniszuschlag festzusetzen.

Abschließend wird noch bemerkt, dass die Herabsetzung des Säumniszuschlages zur Einkommensteuer 2000 im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 13. 8. 2007 (wegen der Inkrafttretensbestimmung des § 323 Abs. 8 erster Satz BAO) zwar nicht auf § 217 Abs. 8 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000, wohl aber auf § 221a Abs. 2 BAO alte Fassung gestützt werden kann, weil auch diese Bestimmung eine Handhabe für eine Anpassung des Säumniszuschlages an die spätere Herabsetzung der zuschlagsbelasteten Einkommensteuer 2000 (mit Berufungsvorentscheidung vom 18. 10. 2006) bietet.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Jänner 2008