

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende MMag. Elisabeth Brunner und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Robert Pernegger, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Daniel Samer über die Beschwerde vom 30.09.2015 des Mag. A*** B***, Adresse*** vertreten durch ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 62 gegen die Bescheide des Finanzamtes*** vom 09.09.2015 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlags gemäß § 217 BAO zur Einkommensteuer 2012, zu den Anspruchszinsen 2012 sowie zur Einkommensteuer 2013 in der am 09.05.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird betreffend die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zur Einkommensteuer 2012 als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde wird betreffend die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zu den Anspruchszinsen 2012 als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde wird betreffend die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlags zur Einkommensteuer 2013 teilweise stattgegeben und der Säumniszuschlag mit € 948,50 festgesetzt.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Mit Bescheiden vom 9.9.2015 (in der Form eines Sammelbescheids) setzte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer Säumniszuschläge in folgender Höhe fest:

Abgabe	Frist	Betrag €	Säumniszuschlag €
Einkommensteuer 2012	31.08.2015	107.486,00	2.149,72

Anspruchszinsen 2012	31.08.2015	3.695,44	73,91
Einkommensteuer 2013	31.08.2015	64.058,00	1.281,16

Mit Schreiben vom 30.9.2015 bekämpfte der Beschwerdeführer die Säumniszuschlagsbescheide vom 9.9.2015.

Die Einkommensteuer 2012 über € 107.486,00 und die Einkommensteuer 2013 über € 64.058,00 seien gemeinsam mit den Anspruchszinsen für 2012 in der Höhe von € 3.965,44 am 31.08.2015 fällig gewesen.

Bereits bei der Besprechung der Einkommensteuernachzahlung für 2012 und 2013 sei dem Beschwerdeführer klar gewesen, dass er zur Begleichung der Nachzahlungen einen Kredit würde aufnehmen müssen, da die zugrundeliegenden Gewinne bereits reinvestiert worden wären.

Im Juli 2015 habe er den Verkauf von Gesellschaftsanteilen an einer GmbH abgeschlossen. Da die Einkommensteuer 2012 und 2013 zu diesem Zeitpunkt noch nicht veranlagt gewesen sei, eine Veranlagung derselben jedoch bereits erwartet worden wäre, habe er den Entschluss gefasst, die Nachzahlungen aus 2012 und 2013 mit dem Überschuss aus dem Verkauf dieser Anteil abzudecken.

Da sich jedoch die Gutschrift des Verkaufserlöses durch den Käufer zeitlich verzögert habe (eine Zahlung sei bis 21.7.2015 vereinbart gewesen), woran den Beschwerdeführer kein Verschulden getroffen habe, hätten die Nachzahlungen für 2012 und 2013 erst Anfang September 2015 (nach Ende der Zahlungsfrist per 31.08.2015) überwiesen werden können.

Bedingt durch einen Auslandsaufenthalt genau im Zeitraum der Fälligkeit (Aufenthalt in den USA von 27.8.2015 bis 4.9.2015) sei es ihm auch nicht möglich gewesen auf den verspäteten Zahlungseingang (zB in Form eines Stundungsansuchens) zu reagieren.

Daher werde beantragt, den Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs 7 BAO mangels Verschuldens mit Null festzusetzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.11.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die belangte Behörde strich im Wesentlichen heraus, dass nicht von leichter Fahrlässigkeit gesprochen werden könne, wenn ein Zahlungstermin bereits vier Wochen vor Fälligkeit bekanntgegeben werde, da es durch dementsprechend geringen organisatorischen Aufwand einem Abgabepflichtigen zuzumuten wäre, bekanntgegebene Zahlungstermine so vorzumerken, dass eine rechtzeitige Entrichtung dieser gewährleistet sei. Im Übrigen hätte auch die Möglichkeit der zeitgerechten Einbringung eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) bestanden, wodurch der Eintritt des

Säumniszuschlages vermieden worden wäre, könnte nicht von einem nur minderen Grad des Versehens ausgegangen werden, weshalb § 217 Abs 7 BAO nicht greifen könne.

Mit Schreiben vom 28.1.2016 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Betreffend die Beschwerdegründe wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen.

Mit Schreiben vom 15.2.2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über die Beschwerde wurde erwogen :

1. Feststellungen

Strittig ist die Festsetzung

- eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO zur Einkommensteuer 2012 in Höhe von € 2.149,72;
- eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO zu den Anspruchszinsen 2012 in der Höhe von € 73,91; sowie
- eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO zur Einkommensteuer 2013 in der Höhe von € 1.281,16

durch die belangte Behörde jeweils im Ausmaß von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Strittig ist diesbezüglich weder das Vorliegen einer verspäteten Entrichtung der Abgabenbeträge noch der Umstand, dass die Voraussetzungen des § 217 Abs 5 BAO nicht gegeben sind.

Der Beschwerdeführer beantragt aber gemäß § 217 Abs 7 BAO die Nichtfestsetzung der beschwerdegegenständlichen Säumniszuschläge mangels Verschuldens.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt des Beschwerdeführers und die von der belangten Behörde übermittelten Unterlagen, und zwar insbesondere die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013, den Bescheid über die Anspruchszinsen 2012, den Säumniszuschlagsbescheid vom 9.9.2015, die Beschwerde vom 30.9.2015, die Beschwerdevorentscheidung vom 24.11.2015, den Vorlageantrag vom 9.12.2015 sowie den Auszug aus dem Steuerkonto des Beschwerdeführers.

Daraus ergibt sich folgender entscheidungserheblicher **Sachverhalt**:

Vorauszuschicken ist, dass die Umsatzsteuer 1/2015 (fällig am 16.3.2015) und die Umsatzsteuer 2/2015 (fällig am 15.4.2015) durch den Beschwerdeführer verspätet (Überweisungstag 26.5.2015) entrichtet wurden. Weiters wurde auch die Umsatzsteuer 6/2015 (fällig am 17.8.2015) vom Beschwerdeführer verspätet (Überweisungstag 25.8.2015) entrichtet.

Mit Bescheid vom 23.7.2015 wurde dem Beschwerdeführer für das Jahr 2012 Einkommensteuer in der Höhe von € 107.513,00 vorgeschrieben. Mit Bescheid vom 13.8.2015 erfolgte eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO und eine Festsetzung der Einkommensteuer 2012 mit € 107.486,00. Dieser Betrag wurde für den gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheid als Berechnungsbasis herangezogen.

Mit Bescheid vom 23.7.2015 wurden dem Beschwerdeführer für das Jahr 2012 Anspruchszinsen in der Höhe von € 3.695,44 vorgeschrieben. Die Berechnung erfolgte auf Basis eines Abgabenbetrags von € 107.513,00.

Mit Bescheid vom 23.7.2015 wurde dem Beschwerdeführer für das Jahr 2013 Einkommensteuer in der Höhe von € 64.058,00 vorgeschrieben. Dieser Betrag wurde für den gegenständlichen Säumniszuschlagsbescheid als Berechnungsbasis herangezogen.

Alle genannten Bescheide wurden auf Grund einer Zustellvollmacht an die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers zugestellt.

Die Zahlungsfrist für die genannten Abgabenvorschreibungen endete am 31.8.2015 (Montag). Die Entrichtung der vorgeschriebenen Abgaben erfolgte erst nach dem Fälligkeitstag, nämlich am 8.9.2015 (Dienstag).

Bereits bei der Besprechung der Einkommensteuernachzahlung für 2012 und 2013 mit seiner steuerlichen Vertretung war dem Beschwerdeführer klar, dass er zur Begleichung der Nachzahlungen einen Kredit würde aufnehmen müssen, da die zugrundeliegenden Gewinne bereits reinvestiert wurden.

Im Juli 2015 verkaufte der Beschwerdeführer GmbH-Anteile. Da die Einkommensteuer 2012 und 2013 zu diesem Zeitpunkt noch nicht veranlagt war, der Beschwerdeführer aber eine Veranlagung derselben bereits erwartete, entschloss er sich dazu, die Nachzahlungen aus 2012 und 2013 mit dem Überschuss aus dem Verkauf dieser Anteile abzudecken.

Da sich jedoch die Gutschrift des Verkaufserlöses durch den Käufer zeitlich verzögerte (eine Zahlung war bis 21.7.2015 vereinbart), entrichtete der Beschwerdeführer seine Abgabengenossenschaften erst Anfang September 2015 (nach Ende der Zahlungsfrist per 31.08.2015).

In der Zeit vom 27.8.2015 bis 4.9.2015 hielt sich der Beschwerdeführer auf einer Urlaubsreise in den USA auf.

Der Beschwerdeführer trug seiner Mutter auf, sobald die Zahlung aus dem Verkauf der Anteile eingelangt wäre, damit seine Abgabenschuld zu entrichten. Da der Beschwerdeführer zufällig am selben Tag, an dem auch der Kaufpreis für die GmbH-

Anteile einlangte, nämlich dem 4.9.2015, aus den USA zurückkehrte, nahm er an diesem Tag selbst die Überweisung vor.

Mit Bescheid vom 24.10.2017 erfolgten eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs 1 BAO und eine Festsetzung der Einkommensteuer 2013 mit nunmehr € 78.870,00. In der auf Grund einer Beschwerde ergangenen Beschwerdevorentscheidung vom 9.3.2018 wurde die Einkommensteuer 2013 schließlich mit € 47.425,00 festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen gründen sich auf die Ergebnisse des Beweisverfahrens.

Der Umstand der verspäteten Entrichtung ist ebenso wie das Vorliegen einer weiteren Säumnis innerhalb der letzten sechs Monate vor Eintritt der beschwerdegegenständlichen Säumnis im Übrigen unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3. 1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisungen und teilweise Stattgabe)

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Der Säumniszuschlag iSd § 217 BAO ist eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich (zB VwGH 24.3.2015, 2012/15/0206). Insbesondere setzt die Verwirkung des Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraus (VwGH 10.11.1995, 92/17/0286).

Dass die Entrichtung der beschwerdegegenständlichen Abgaben erst nach dem Fälligkeitstag erfolgte, wird auch vom Beschwerdeführer eingeräumt und ist unstrittig.

Die Festsetzung des angefochtenen Säumniszuschlages erfolgte mangels rechtzeitiger Entrichtung der Einkommensteuer 2012 und 2013 sowie der Anspruchszinsen 2012 zum Fälligkeitstag somit zu Recht.

Gemäß § 217 Abs 5 BAO entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs 2 BAO nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213 BAO) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünfjährigen

Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs 2 und 3 BAO erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

Im Beschwerdefall beträgt die Säumnis mehr als fünf Tage und es liegt eine nicht zeitgerechte Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten innerhalb der letzten sechs Monate, also im Zeitraum 1.3.2015 bis 31.8.2015, vor.

Gemäß § 217 Abs 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Nach der Judikatur tritt die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird (VwGH 20.6.1990, 89/13/0107).

Darüber hinaus tritt der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (zB VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; VwGH 17.12.2003, 99/13/0070).

Hinsichtlich des antragsbedürftigen Begünstigungstatbestandes des § 217 Abs 7 BAO, tritt somit die ansonsten §§ 115 Abs 1 iVm 269 BAO zufolge auch im finanzgerichtlichen Beschwerdeverfahren geltende amtswegige Ermittlungspflicht hinsichtlich des einer Entscheidung zugrunde zu legenden Sachverhaltes zu Gunsten einer erhöhten Mitwirkungs- bzw. Offenlegungspflicht des Antragstellers in den Hintergrund (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Rz 12).

Der Antragsteller gemäß § 217 Abs 7 BAO hat mithin von sich aus einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels jene tatsächlichen Umstände darzulegen hat, auf die er sein Ansuchen stützt (vgl. *Fischerlehner*, ecolex 2004, 411, bzw. *Ritz*, BAO⁶, § 217 Tz 49; jeweils mwN).

Einer Berufungsvorentscheidung kommt Vorhaltscharakter zu (zB VwGH 23.5.1996, 94/15/0024).

Für die Herabsetzung des Säumniszuschlages bzw. die Unterlassung der Festsetzung eines solchen kommt es auf die Umstände der konkreten Säumnis an (VwGH 26.1.2017, Ra 2014/15/0007).

Bei der Frage, ob grobes Verschulden vorliegt (oder nicht), handelt es sich nicht um eine Frage, die zu beweisen wäre, sondern vielmehr um eine Rechtsfrage (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023).

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt (*Ritz*, BAO⁶, § 217 Rz 43 unter Hinweis auf ErlRV 311 BlgNR 21. GP, 200; VwGH 20.5.2010, 2008/15/0305).

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt aber vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (zB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0305).

Mangels eines entsprechenden, gegenteiligen Vorbringens ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer trotz Kenntnis von der bevorstehenden Nachzahlungsverpflichtung (siehe die erwähnte Besprechung der Einkommensteuernachzahlung für 2012 und 2013) und dem zeitnahe dazu stattfindenden Auslandsaufenthalt offenbar keinerlei, ihm durchaus zumutbare Vorsorgemaßnahmen getroffen hat, um während seines Urlaubs eine zeitgerechte Entrichtung der fällig werdenden Abgabe sicherzustellen. Ein derartiges Verhalten stellt aber zweifellos eine auffallende, über eine (bloße) leichte Fahrlässigkeit deutlich hinausgehende Sorglosigkeit im Umgang mit behördlichen Terminen bzw. ein damit dem Beschwerdeführer auch anzulastendes grobes Verschulden iSd § 217 Abs 7 BAO dar.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 24.11.2015 wurde dem Beschwerdeführer bereits vorgehalten, dass es ihm durchaus zuzumuten gewesen wäre, durch mit einem dementsprechend geringen Aufwand verbundene organisatorische Maßnahmen den Eintritt einer Säumnis zu verhindern. Im Vorlageantrag hat sich der Beschwerdeführer dazu aber nicht geäußert.

Im – vom Beschwerdeführer erstmals in der mündlichen Verhandlung erwähnten – Ersuchen an seine Mutter, im Falle des Kaufpreises aus dem Anteilsverkauf, daraus eine Entrichtung seiner Abgabenschulden vorzunehmen, liegt jedenfalls schon deshalb keine ausreichende Vorsorgemaßnahme, da dadurch die Entrichtung automatisch an den Erhalt des Kaufpreises geknüpft war. Diese Maßnahme war also schon ihrer Art nach völlig ungeeignet, eine rechtzeitige Entrichtung sicherzustellen.

Hervorzuheben ist zudem, dass die Frist für die Entrichtung der gegenständlichen Abgabenschuldigkeiten über einen Monat lang war, der vom Beschwerdeführer als Entschuldigung für die Säumnis angeführte Auslandsaufenthalt dagegen nur neun Tage dauerte. Auch darin zeigt sich, dass der Eintritt einer objektiven Säumnis vom Beschwerdeführer mit zumutbaren Vorkehrungen einfach zu verhindern gewesen wäre, sein Verhalten somit nur als grob fahrlässig beurteilt werden kann.

Im Hinblick auf den bevorstehenden Auslandsaufhalt wäre eine Zahlung vor dessen Antritt in Frage gekommen oder zB – wenn auf Grund von Zinserwägungen, genau der letzter Tag der Zahlungsfrist abgewartet werden sollte – eine Veranlassung der Zahlung am Fälligkeitstag durch entsprechende Anweisung an die Bank (zB unter Nutzung des Telebanking), um somit leicht vorhersehbaren Problemen hinsichtlich der Entrichtung vorzubeugen.

Dass der Beschwerdeführer beabsichtigte, die Abgabenschulden mit den Einnahmen aus einem Verkauf von Gesellschaftsanteilen zu bezahlen und er den Verkaufserlös daraus nach eigenen Angaben verspätet erhalten hat, ist unabhängig davon, wer für die verspätete Bezahlung die Verantwortung trägt, kein Umstand, der die objektive

Säumnis als bloß leicht fahrlässig erscheinen ließe. Ein Geschäftsmann muss damit rechnen, dass eigene Forderungen vom Geschäftspartner nicht termingerecht beglichen werden könnten, und hat daher entsprechende Vorkehrungen zu treffen, um die eigenen Verpflichtungen (zB gegenüber dem Staat) termingerecht zu erfüllen. Dies umso mehr wenn – wie im Beschwerdefall – zB bereits die rechtzeitige Erstattung eines Zahlungserleichterungsansuchens den Eintritt des Säumnisfalls hätte verhindern könnten.

Anzumerken ist, dass die belangte Behörde die Möglichkeit eines Zahlungserleichterungsansuchens bereits in der Beschwerdevorentscheidung vorgehalten hat, dazu aber weder im Vorlageantrag noch in der mündlichen Verhandlung eine diesbezügliche Stellungnahme durch den Beschwerdeführer erfolgte.

Insgesamt ist daher beim Beschwerdeführer hinsichtlich der objektiv gegebenen Säumnis nicht von einer bloß leichten Fahrlässigkeit, sondern von einem groben Verschulden iSd § 217 Abs 7 BAO auszugehen. Eine Herabsetzung oder Nichtfestsetzung des beschwerdegegenständlichen Säumniszuschlags gemäß § 217 Abs. 7 BAO hatte mangels Vorliegen der dafür vorgesehenen gesetzlichen Voraussetzungen somit nicht zu erfolgen.

Zu berücksichtigen war aber die Herabsetzung der Einkommensteuer 2013.

Gemäß § 217 Abs 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Im Beschwerdefall war somit die nachträglich Anpassung der Abgabenschuld hinsichtlich der Einkommensteuer 2013 beim Betrag des betreffenden Säumniszuschlages zu berücksichtigen.

Daher ist der Säumniszuschlag für die Einkommensteuer 2013 nunmehr von einem Betrag von € 47.425,00 zu berechnen und beträgt somit € 948,50.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2 Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der vorliegenden Entscheidung ist das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe die angeführten Erkenntnisse des VwGH) abgewichen.

