

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache
Beschwerdeführer, vertreten durch Wirtschaftstreuhänder, gegen die Bescheide des
Finanzamtes Graz-Stadt vom 11.11.2013, betreffend Säumniszuschläge hinsichtlich
Umsatzsteuer 2000, 2002, 2007, 2008 und 2009.

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen
hinsichtlich Umsatzsteuer 2000, 2002, 2007, 2008 und 2009 wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (=Bf.) wird zur Umsatzsteuer veranlagt.

Für die Jahre 2000, 2002, 2007, 2008 und 2009 setzte das Finanzamt mit Bescheiden
vom 22.10.2013 folgende Umsatzsteuernachforderungen (alle Beträge in Euro) fest:

Jahr	bisher	neu	Nachforderung
2000	-62.499,80	-36.659,59	+25.840,21
2002	-111.355,43	-108.347,21	+3.008,22
2007	-32.603,29	+6.963,03	+39.566,32
2008	-77.914,40	+7.323,63	+85.238,03
2009	-34.060,48	-17.000,62	+17.059,86

Mit Sammelbescheid vom 11.11.2013 setzte das Finanzamt in der Folge auf Grund der Nachforderungen an Umsatzsteuer folgende Säumniszuschläge (alle Beträge in Euro) fest.

Abgabe	Frist	Bemessungsgrundlage Nachforderung	Säumniszuschläge 2%
Umsatzsteuer 2000	15.02.2001	25.840,21	516,80
Umsatzsteuer 2002	17.02.2003	3.008,22	60,16
Umsatzsteuer 2007	15.02.2008	39.566,32	791,33
Umsatzsteuer 2008	16.02.2009	85.238,03	1.705,76
Umsatzsteuer 2009	15.02.2010	17.059,76	341,20
Summe			3.414,25

In der Folge bekämpfte der Bf. sowohl die Umsatzsteuernachforderungen als auch die Festsetzung der Säumniszuschläge.

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide sind noch offen.

Der Bf. begründete die Beschwerde gegen die Säumniszuschläge wie folgt:

A)

Umsatzsteuer 2000:

Der Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000, 2002 und 2009 vom 22.10.2013 wiesen Umsatzsteuergutschriften aus.

Eine Säumnis infolge Nichtentrichtung einer Umsatzsteuer könne es mangels Umsatzsteuerzahllast daher in diesen Jahren nicht gegeben haben.

B)

Umsatzsteuer 2007 und 2008:

Umsatzsteuer 2007:

Der Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2007 vom 22.10.2013 weise eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 6.963,03 Euro aus.

Der Säumniszuschlag könne daher maximal 2%, somit 139,26 Euro (vorgeschrieben 791,33 Euro) betragen.

Umsatzsteuer 2008

Der Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2008 vom 22.10.2013 weise eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 7.323,63 Euro aus.

Der Säumniszuschlag könne daher maximal 2%, somit 146,47 Euro (vorgeschrieben 1.704,76 Euro) betragen.

Für die Säumniszuschläge 2007 und 2008 sei zu berücksichtigen, dass der Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum aus Quartalen bestehe. Demnach würde der Säumniszuschlag je Quartal unter der Bagatellgrenze des § 217 Abs. 10 BAO liegen.

§ 217 Abs. 10 BAO sei mit der Einschränkung anzuwenden, dass die zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben nach § 201 Abs. 4 BAO nur für Abgaben, nicht jedoch für Nebenansprüche zulässig sei. Die zusammengefasste Festsetzung von Säumniszuschlägen in Bezug auf Umsatzsteuervoranmeldungen eines ganzen Jahres erweise sich damit ohnehin als rechtswidrig, sodass die Frage der Anwendbarkeit der Bagatellregelung nicht weiter relevant sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde (vormals Berufung) mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.10.2014 als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 21.11.2014 stellte der Bf. einen Vorlageantrag.

Rechtslage und Erwägungen des Bundesfinanzgerichtes

A)

Säumniszuschläge der Jahre 2000, 2002 und 2009:

Die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000, 2002 und 2009 vom 22.10.2013 wiesen jeweils ein Guthaben aus. Nach Ansicht des Bf. könne schon aus diesem Grund kein Säumniszuschlag entstanden sein.

Die hier maßgeblichen Bestimmungen des § 217 BAO lauten auszugsweise:

Abs. 1)

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

Abs. 2)

Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

§ 217 Abs. 1 BAO verknüpft die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages mit dem Fälligkeitstag.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 sind eine Vorauszahlung und ein Überschuss Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung.

Eine Gutschrift wirkt auf den der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück (letzter Satz).

Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt nach § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

Nach § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

In den genannten Beschwerdejahren kam es zu Herabsetzungen der Umsatzsteuergutschriften.

Wenn nun die Bf. vermeint, eine Herabsetzung des Überschusses könne **keinen** Säumniszuschlag auslösen, so irrt sie.

Auch ein Überschuss ist eine Abgabe und führt dessen Herabsetzung zu einer Nachforderung.

Die Fälligkeiten dieser Nachforderungen bestimmen sich nach den jeweiligen Fälligkeiten der der Veranlagungsjahre 2000, 2002 und 2009.

Diese liegen aber *zeitlich vor* der Erlassung der strittigen Umsatzsteuerbescheide vom 22.10.2013, mit denen die Nachforderungen geltend gemacht wurden.

Nachforderungen sind die Folge nicht entrichtete Vorauszahlungen oder zu hoch erklärte Überschüsse.

Für Nachforderungen auf Grund einer Veranlagung wird gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 keine von Abs. 1 oder 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Da die Nachforderungen zum Zeitpunkt der Festsetzung bereits fällig waren, tritt die Verpflichtung zur Entrichtung der strittigen Säumniszuschläge zwingend ein.

Da die *Nachforderung* eine *Abgabe* darstellt, gilt diese auch spätestens mit Ablauf des Veranlagungsjahres als entstanden. Sie wird folglich spätestens am 15. des zweitfolgenden Monates nach Ablauf des Veranlagungsjahres, das ist in der Regel der 15. Februar des Folgejahres (Ausnahme kürzerer Veranlagungszeitraum oder abweichendes Wirtschaftsjahr), fällig.

Da es sich bei der Veranlagung um eine Festsetzung von Abgaben nach der Fälligkeit handelt, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine *Nachfrist* von einem Monat ab der Bekanntgabe des maßgebenden Bescheides zu (§ 210 Abs. 4 BAO).

Da die Zahlung auf Grund der Nachforderung erst nach Fälligkeit erfolgt, ist grundsätzlich ein Säumniszuschlag verwirkt (siehe *Rippe/Achatz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 21 Tz 42 und die dort zitierte Judikatur, VGH 22.02.1995, 94/13/0242, 22.04.1999, 97/15/0200, 26.05.1999, 99/13/0054).

Im Falle von Nachforderungen, sei es als Folge der Erhöhung der Zahllast oder der Herabsetzung des Überschusses, wird trotz der nach § 210 Abs. 4 BAO eingeräumten Frist für die Zahlung (Nachfrist) **keine** von der Bescheidzustellung abhängige Fälligkeit neu begründet (siehe bspw.: VwGH 03.05.2000, 97/13/0202).

Im Beschwerdefall wurden die Nachforderungen der Jahre 2000, 2002 und 2009 erst nach Fälligkeit der festgesetzt, weshalb in allen drei Fällen die Säumniszuschlagspflicht eingetreten war.

Die strittigen Säumniszuschläge der Jahre 2000, 2002 und 2009 im Ausmaß von 2% der Nachforderungen bestehen daher zu Recht.

B)

Umsatzsteuer 2007 und 2008

Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 217 Abs. 10 BAO lautet:

Abs. 10)

Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

§ 21 UStG 1994

Abs. 1)

Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

.....
Abs. 3)

Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung

kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

Abs. 5)

Durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung wird keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Die Säumniszuschlagsregelung erfuhr in den vergangenen Jahrzehnten eine wechselvolle Entwicklung.

§ 221 Abs. 2 BAO (nicht mehr im Rechtsbestand) lautete:

„Von der Festsetzung eines Säumniszuschlages ist abzusehen, wenn die hierfür maßgebliche Bemessungsgrundlage im Einzelfall 10.000 ATS nicht erreicht.“ Die Bagatellgrenze sollte sich deshalb auf die gleichzeitig fälligen Abgaben *derselben Art* (Summe der Bemessungsgrundlagen) beziehen. Durch das Budgetbegleitgesetz 2001 wurde die Bagatellregelung zur Gänze beseitigt und durch eine (bloße) Erlassregelung mit einem Nichtfestsetzungskonzept gemäß § 206 lit. c BAO ergänzt (vgl. Schwaiger, SWK 2010, S 754). In der weiteren Folge wurde nach formeller Kritik des VwGH die nunmehr gültige Regelung im Budgetbegleitgesetz 2003 normiert:

Nunmehr sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen

(§ 217 Abs. 10 BAO idF BGBl I 71/2003). Bei Selbstberechnungsabgaben gilt dies mit der Maßgabe, dass für die Nachforderungen *gleichartiger*, mit einem Abgabenbescheid geltend gemachter Abgaben die Summe der Säumniszuschläge maßgebend ist.

Der Bf. geht nun davon aus, dass sich die Freigrenze vervielfacht und für jeden Voranmeldungszeitraum die Säumniszuschlagspflicht zu überprüfen sei.

Laut Bf. sei für die Beurteilung der Säumniszuschlagspflicht auf die einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungszeiträume (Quartale) abzustellen. Die Nachforderung auf Grund der Jahresveranlagung sei den einzelnen Quartalen zuzuordnen. Nur das Überschreiten der bagatellgrenze in einem Quartal könne eine Säumniszuschlagspflicht auslösen.

Genau das Gegenteil ist aber im Abs. 10 geregelt.

Sollten mehrere gleichartige Abgaben in einem Bescheid festgesetzt werden, so bildet die *Summe* der anfallenden Säumniszuschläge den Maßstab für die Freigrenze. Die Säumniszuschlagspflicht ist danach *nicht* pro Festsetzungsperiode gesondert zu prüfen.

Der VwGH hat zwar im Zusammenhang mit Dienstgeberbeiträgen (VwGH vom 23.01.2002, 2001/13/0108, 19.01.2005, 2001/13/0182) Nachstehendes ausgeführt:

"Bezogen auf den Beschwerdefall ergibt sich daraus, dass der Säumniszuschlag verwirkt ist, wenn der für den einzelnen Kalendermonat nicht rechtzeitig entrichtete Dienstgeberbeitrag den im § 221 Abs. 2 BAO genannten Betrag von mindestens 10.000 S (für Fälligkeiten ab 21. Februar 1994; zuvor 4.000 S) erreicht. Für Zwecke der Säumniszuschlagsfestsetzung ist es somit erforderlich, die zusammengefasst festgesetzten Dienstgeberbeiträge dem jeweiligen Kalendermonat zuzuordnen und sodann für den einzelnen Kalendermonat das Erreichen der Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen."

Der VwGH ging in dieser Entscheidung davon aus, dass diese Zusammenfassung in einem Bescheid rein verrechnungstechnisch sei.

Diese Entscheidungen sind allerdings zum Dienstgeberbeitrag ergangen.

Für den Dienstgeberbeitrag ist anders als bei der Umsatzsteuer *keine* Jahresveranlagung vorgesehen. Sie können daher nicht als Grundlage für die Lösung des Beschwerdefalles herangezogen werden.

Die Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. ein Festsetzungsbescheid betreffend eine Umsatzsteuervorauszahlung haben keine Bindungswirkung für den Jahresbescheid.

Der Umsatzsteuerjahresbescheid ist losgelöst von den Umsatzsteuervoranmeldungen zu betrachten. Mit dem Umsatzsteuerbescheid im Wege der Veranlagung wird die Jahressteuerschuld oder der Jahresüberschuss festgesetzt. Als Veranlagungszeitraum gilt das Kalenderjahr oder das abweichende Wirtschaftsjahr (§ 20 Abs. 1 UStG 1994).

Der Beitragszeitraum für den Dienstgeberbeitrag ist gemäß § 41 Abs. 3 FLAG der Kalendermonat. Es gibt daher auch nur eine monatsweise Festsetzung des Dienstgeberbeitrages.

Eine Vergleichbarkeit eines Umsatzsteuerjahresbescheides mit der monatsweisen Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen liegt folglich nicht vor.

Aus diesem Grunde kommt es auch nicht für die beiden unter A) behandelten Jahre 2000 und 2002, für die noch die alte Rechtslage anzuwenden war, zu keiner Aufteilung der Nachforderungen auf die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume.

Für die Säumniszuschlagspflicht ist die Ausgestaltung der Bagatellregelung (Freigrenze für Bemessungsgrundlage oder Freigrenze für Säumniszuschlag) Nachforderungsbetrag oder Abgabebetrag nicht maßgeblich, weshalb auch die zur Vorgängerbestimmung des § 210 Abs. 10 BAO, nämlich des § 221 Abs. 2 BAO, ergangene Judikatur herangezogen werden kann.

Im Erkenntnis des VwGH vom 26.4.1993, 91/15/0106 wird im Zusammenhang mit einer Nachforderung eines Umsatzsteuerjahresbescheides dem keine Vorauszahlungen (Voranmeldungen) vorangingen auf die Argumentation der dem Grunde nach

bestandenen (vierteljährlichen) Voranmeldungsverpflichtung ausgeführt, dass diese über eine fiktive Aufteilung der für das Jahr zu entrichtenden Umsatzsteuer auf die Voranmeldungszeiträume nichts zu ändern vermag, weil nicht ein fiktiver Sachverhalt, sondern nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt rechtlich zu beurteilen sei. Somit wurde dem Aufteilungsargument der Beschwerde nicht gefolgt (siehe auch UFS vom 30.09.2004, RV/0202-S/04).

Abgesehen davon regelt § 217 Abs. 10 BAO mittlerweile klar, dass eine Vervielfachung der Bagatellgrenze nicht vorgesehen ist.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen unter Punkt A) verwiesen.

Der Bf. irrt auch, wenn er davon ausgeht, dass in den Jahren 2007 und 2008 nur die festgesetzte Zahllast Bemessungsgrundlage für Säumniszuschläge sei.

Bemessungsgrundlage für die Säumniszuschläge sind die Nachforderungen. In den Jahren 2007 und 2008 sind das die Differenzen zwischen den ursprünglichen Überschüssen und den nunmehrigen Zahllasten, nicht jedoch die Zahllasten.

Siehe auch hier die Ausführungen zu Punkt A).

Die Beschwerde war daher insgesamt abzuweisen.

Unzulässigkeit einer 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 lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall liegt keine Abweichung von der gängigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Die Lösung der vorgelegten Rechtsfragen ergibt sich außerdem unmittelbar aus dem Gesetz, weshalb es auch keiner abschließenden Interpretation durch den VwGH bedarf. Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind daher nicht erfüllt.

Graz, am 8. März 2016