



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden der KG, Adr., nunmehr zuzurechnen Rechtsanwältin MV als Masseverwalterin im Konkursverfahren über deren Vermögen, Adr.1, vom 10. Juni 2011 gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Wien vom 9. Mai 2011, betreffend Säumniszinsen gemäß Art. 232 ZK, nach der im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer am 7. März 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung gemäß § 85c ZollR-DG entschieden:

Die Beschwerden gegen die Berufungsvorentscheidungen

Zl. 100000/51469/2010 – 6
Zl. 100000/51469/2010 – 10
Zl. 100000/51469/2010 – 12
Zl. 100000/51469/2010 – 17
Zl. 100000/51469/2010 – 19
Zl. 100000/51469/2010 – 22
Zl. 100000/51469/2010 – 24
Zl. 100000/51469/2010 – 27

werden jeweils als unbegründet **abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Mit den nachfolgend aufgezählten Erstbescheiden schrieb das Zollamt Wien der KG, Sitz in Adr. (laut Firmenstempel auch Adr.2), im Folgenden kurz als KG bezeichnet, Säumniszinsen nach Art. 232 ZK vor, und zwar mit Bescheid (der Zollamtscode 100000 wird jeweils weggelassen)

- 1) Zl. 12046/01 vom 11.11.2010 mit der Bemessungsgrundlage (BM) 55.694,89 € für den Säumniszeitraum (SZR) 15.10.2010 bis 14.11.2010 an Säumniszinsen (SZ) 124,85 €;
- 2) Zl. 12046/01 vom 15.11.2010 mit der BM 55.694,89 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 124,85 €;
Zl. 12047/03 vom 15.11.2010 mit der BM 37.129,93 € für den SZR 15.10.2010 bis 14.11.2010 an SZ 83,23 €;
Zl. 12624/04 vom 15.11.2010 mit der BM 66.833,87 € für den SZR 15.10.2010 bis 14.11.2010 an SZ 149,82 €;
Zl. 13437/06 vom 15.11.2010 mit der BM 63.559,59 € für den SZR 15.10.2010 bis 14.11.2010 an SZ 142,48 €;
Zl. 16465/04 vom 15.11.2010 mit der BM 43.070,71 € für den SZR 15.10.2010 bis 14.11.2010 an SZ 96,55 €;
- 3) Zl. 12047/03 vom 16.11.2010 mit der BM 37.129,93 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 83,23 €;
Zl. 12624/04 vom 16.11.2010 mit der BM 66.833,87 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 149,82 €;
Zl. 13437/06 vom 16.11.2010 mit der BM 63.559,59 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 142,48 €;
Zl. 16465/04 vom 16.11.2010 mit der BM 43.070,71 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 96,55 €;
- 4) Zl. 13447/05 vom 6.12.2010 mit der BM 100.633,82 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 225,59 €;
Zl. 13448/05 vom 6.12.2010 mit der BM 96.227,01 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 215,71 €;
- 5) Zl. 13440/05 vom 24.11.2010 mit der BM 45.764,66 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 102,59 €;
Zl. 13441/05 vom 24.11.2011 mit der BM 106.040,06 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 237,71 €;

- Zl. 13442/05 vom 24.11.2011 mit der BM 133.945,34 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 300,26 €;
- 6) Zl. 13454/05 vom 15.12.2010 mit der BM 96.227,01 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 215,71 €;
- Zl. 13.447/05 vom 15.12.2010 mit der BM 100.633,82 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 225,59 €;
- Zl. 13.448/05 vom 15.12.2010 mit der BM 96.227,01 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 215,71 €;
- Zl. 13449/05 vom 15.12.2010 mit der BM 88.824,93 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 199,12 €;
- Zl. 13450/05 vom 15.12.2010 mit der BM 86.974,41 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 194,97 €;
- Zl. 13451/05 vom 15.12.2010 mit der BM 70.319,73 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 157,63 €;
- Zl. 13452/05 vom 15.12.2010 mit der BM 31.458,83 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 70,52 €;
- Zl. 13453/05 vom 15.12.2010 mit der BM 73.650,67 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 165,10 €;
- Zl. 16466/07 vom 15.12.2010 mit der BM 43.160,17 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 96,75 €;
- 7) Zl. 13449/05 vom 7.12.2010 mit der BM 88.824,93 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 199,12 €;
- Zl. 13450/05 vom 7.12.2010 mit der BM 86.974,41 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 194,97 €;
- Zl. 13451/05 vom 7.12.2010 mit der BM 70.319,73 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 157,63 €;
- Zl. 13452/05 vom 7.12.2010 mit der BM 31.458,83 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 70,52 €;
- Zl. 13453/05 vom 7.12.2010 mit der BM 73.650,67 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 165,10 €;
- Zl. 16466/07 vom 7.12.2010 mit der BM 43.160,17 € für den SZR 15.11.2010 bis 14.12.2010 an SZ 96,75 €;
- 8) Zl. 13454/05 vom 16.12.2010 mit der BM 96.227,01 € für den SZR 15.12.2010 bis 14.1.2011 an SZ 215,71 €.

Außer bei 1) und 8) handelt es sich um Sammelbescheide, bei denen ein Bescheid mehrere isoliert als Einzelerledigung aufzufassende Bescheide enthält. Diese in Hinblick auf die jeweils völlig gleichgelagerte Sach- und Rechtslage und dazu gegebener Bescheidebegründung verfahrensökonomische Vorgangsweise ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, wenn die Einzelbescheide isoliert erkennbar bleiben (z.B. VwGH 29.11.2000, 99/13/0225).

Auch die von der KG jeweils fristgerecht eingebrachte Berufung wurde einheitlich für die jeweiligen Einzelbescheide ausgeführt. Darin wurde jeweils wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens, unrichtiger Feststellung des relevanten Sachverhalts und unrichtiger rechtlicher Beurteilung der Bescheid zur Gänze angefochten. Begründet wurde dies damit, dass bei den die BM hervorruhenden Transporten die KG keinen der in Art. 203 ZK aufgezählten Tatbestände erfüllen würde, der zu einer Zollvorschreibung an sie führen könnte und somit sei auch die auf dieser Grundlage vorgenommene Verschreibung von Säumniszinsen nicht gerechtfertigt. Im Übrigen sei auch gegen die Stammabgaben jeweils ein Rechtsmittel eingebracht und die aufschiebende Wirkung beantragt worden. Dazu komme, dass Art. 232 ZK einen Verzicht der Behörde auf Säumniszinsen vorsehe, wenn aufgrund der Verhältnisse der Partei erhebliche wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten entstehen würden. Das sei bei der einschreitenden KG der Fall, da sie ihre Geschäftstätigkeit bereits eingestellt habe und über keine Einnahmen oder liquide Mittel verfüge, um die Säumniszinsen bezahlen zu können. Eine Vollstreckung müsste zu einem Insolvenzantrag führen und es würde selbst bei nachträglicher Stattgabe ein unersetzbarer Nachteil entstanden sein. In dieser Hinsicht habe die Behörde Ermessen zu üben.

Zu diesen Berufungen ergingen am 9.5.2011 die im Spruch angeführten Berufungsvorentscheidungen, in denen mit jeweils gleichlautender Begründung für die erfassten Einzelbescheide die Berufung abgewiesen wurde. Im Wesentlichen führte das Zollamt aus, dass im Rechtsstreit um die Stammabgaben am 1.4.2011 eine abweisende Berufungsvorentscheidung ergangen war und die Stammabgaben somit weiterhin geschuldet sind, sodass auf deren Basis auch Säumniszinsen rechtmäßig zu erheben waren, zumindest solange kein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung eingebracht war, der erst den Fälligkeitszeitpunkt hinausschiebt. Das Entstehen wirtschaftlicher oder sozialer Schwierigkeiten könne bei einem Betrag von einigen hundert Euro an Säumniszinsen angesichts einer gesamten Abgabenschuld von 2.249.120,01 € aus den XYZ-Verfahren nicht ersehen werden.

Gegen diese abweisenden Berufungsvorentscheidungen brachte die KG jeweils am 10.6.2011 unter Beibehaltung der Argumente aus der Berufungsschrift fristgerecht Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde II. Instanz ein. Beantragt wurde dazu die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Aussetzung der Vollziehung der

Säumniszinsen nach Art. 244 ZK. In der Berufungsvorentscheidung 100000/51469/2010-10 war vom Zollamt bezüglich des Teilbetrages 124,85 € (vgl. in obiger Aufzählung unter Pkt. 2 die erste Zeile) eine Stattgabe erfolgt, da der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung schon am 12.11.2010, somit während des ersten Säumniszeitraums gestellt war und somit der zweite Säumniszeitraum ab 15.11.2010 nicht mehr heranzuziehen war. Daher wurde zum Bescheid 2) das Beschwerdebegehren von der KG nur mehr auf den restlichen Betrag in Höhe von 472,08 € eingeschränkt.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht trat mit TTMMJJ eine bedeutsame Änderung ein. Durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der KG beim Landesgericht X. verliert die KG ihre Dispositionsfähigkeit im Rechtsmittelverfahren und es tritt statt ihrer die Masseverwalterin (Insolvenzverwalterin in der Diktion der Insolvenzordnung 2010) als Partei gemäß § 80 Abs.1 BAO in das Verfahren ein (z.B. VwGH 24.7.2007, 2006/14/0065). Daher auch die obige Spruchformulierung und Adressierung.

In der am 7.3.2013 betreffend die Säumniszinsen abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der Masseverwalterin ergänzend ausgeführt, dass die Tätigkeit der KG im Jahr 2008 eingestellt wurde und sie seither nicht mehr operativ tätig ist. Im Konkursverfahren sind 5.876.767,60 € angemeldet, von denen derzeit nur 2.418,- € anerkannt sind. Die auf 5 Gläubiger entfallende Forderung hat ausschließlich mit den strittigen XYZ zu tun, die Abgabenforderungen des Zollamtes samt den Säumniszinsen sind im Gesamtbetrag enthalten. Derzeit ist kein Vermögen der KG vorhanden, die 3 noch verbliebenen LKWs waren bald nach Konkurseröffnung verkauft worden. Der Behördenvertreter führte aus, dass das Entstehen wirtschaftlicher Schwierigkeiten durch die Forderung nach Säumniszinsen nicht zu ersehen wäre.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Die in obiger Verfahrenschronologie betreffend die Säumniszinsen auftretenden Bemessungsgrundlagen sind Eingangsabgabenbeträge und Nebenansprüche, zusammengesetzt aus Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung nach § 108 Abs.1 ZollR-DG, die aus einem Rechtsstreit betreffend eine Reihe von Versandverfahren mit YXZ im Jahr 2008 herrühren, in denen die Zollschuldnerschaft der KG strittig ist. Dazu sind abgesondert zu entscheidende Rechtsmittelverfahren anhängig.

In der vorliegenden Berufungsentscheidung ist nur bezüglich der Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Säumniszinsen, die zu den Nebenansprüchen im Sinne von § 3 Abs.2 BAO iVm § 98 ZollR-DG gehören, abzusprechen.

Die dafür relevanten Bestimmungen sind:

Art. 232 Zollkodex :

- (1) Ist der Abgabebetrag nicht fristgerecht entrichtet worden,
 - a) so machen die Zollbehörden von allen ihnen nach den geltenden Vorschriften zu Gebot stehenden Möglichkeiten einschließlich der Zwangsvollstreckung Gebrauch, um die Entrichtung dieses Betrages zu erreichen. Nach dem Ausschussverfahren können für die Bürger im Rahmen des Versandverfahrens besondere Vorschriften erlassen werden;
 - b) so werden zusätzlich zu dem Abgabebetrag Säumniszinsen erhoben. Der Säumniszinssatz kann höher als der Kreditzinssatz sein. Er darf jedoch nicht niedriger sein.
- (2) Die Zollbehörden können auf die Säumniszinsen verzichten, wenn
 - a) diese aufgrund der Verhältnisse des Beteiligten zu erheblichen wirtschaftlichen oder sozialen Schwierigkeiten führen würden;
 - b) ihr Betrag einen nach dem Ausschussverfahren festgesetzten Betrag nicht übersteigt;
 - c) die Entrichtung des Abgabebetrages innerhalb von fünf Tagen nach Ablauf der dafür festgesetzten Frist erfolgt.
- (3) Die Zollbehörden können festsetzen:
 - a) Mindestzeiträume für die Zinsberechnung;
 - b) Mindestbeträge für die Säumniszinsen.

§ 80 ZollR-DG

- (1) Ist der Abgabebetrag nicht fristgerecht entrichtet worden, sind Säumniszinsen zu erheben, wenn die Säumnis mehr als fünf Tage beträgt.
- (2) Als Jahreszinssatz ist ein um zwei Prozent über dem Kreditzinssatz nach § 78 Abs.2 liegender Zinssatz heranzuziehen. Die Säumniszinsen werden je Säumniszeitraum berechnet und fallen für einen gesamten Säumniszeitraum an, auch wenn die Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden hat. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats. Für jeden Säumniszeitraum ist der zwölfte Teil jenes Jahreszinssatzes heranzuziehen, welcher am Beginn des betreffenden Säumniszeitraumes gegolten hat.

...

§ 20 BAO: Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Zur abgabenrechtlichen Würdigung ist Folgendes auszuführen:

Es ist hervorzuheben, dass die Säumniszinsen eine akzessorische Abgabe sind, die sich aus der Stammabgabe herleiten und weitgehend deren rechtliches Schicksal teilen. Käme es etwa zu einer Streichung oder Kürzung der Stammabgabe im Hauptverfahren, wäre auch der abgeleitete Betrag an Säumniszinsen entsprechend zu korrigieren (vgl. die Regelung zu den einzelstaatlich geregelten *Säumniszuschlägen* in § 217 Abs.8 BAO; VwGH 26.1.2006, 2005/16/0240). Es ist auch nicht Aufgabe des Nebenanspruchsverfahrens, die Diskussion zu den Stammabgaben in dieses Verfahren zu „verlegen“, also hier eine rechtliche Diskussion zu führen, ob die Vorschreibung von Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Abgabenerhöhung an die KG dem Grunde und der Höhe nach zu Recht erfolgte. Diese Diskussion bleibt dem Hauptverfahren vorbehalten. Im Rechtsmittelverfahren zu den Säumniszinsen kann man lediglich Einwände betreffend diese selbst bringen, etwa, dass wegen fristgerechter Zahlung gar keine Säumnis bestanden habe oder ein Fehler bei der Berechnung der Säumniszinsen nach dem Modus des § 80 ZollR-DG festgestellt worden sei. Fehler dieser Art wurden nicht behauptet und sind auch nicht zu ersehen (bei Bescheid 2 wurde so etwas in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt), sodass die rechtliche Diskussion zu den Säumniszinsen nur noch bezüglich des Arguments auf den Verzicht auf solche zu führen ist.

Hierfür räumt der gemeinschaftliche Ordnungsgeber der Behörde ein Ermessen ein („...können ... verzichten“), falls einer oder mehrere von 3 aufgezählten Tatbeständen erfüllt sind. Von diesen kommen b) und c) nicht in Betracht, weil der in § 14 ZollR-DV iVm Art. 232 Abs.3 lit. b ZK genannte Bagatellbetrag von 3 € in jedem einzelnen Säumniszinsenfall überschritten ist und die Stammabgaben zur Gänze aushaften. Beim geltend gemachten Tatbestand a) ist zu betonen, dass die Formulierung im Zollkodex nicht den Tatbestand anspricht, dass solche soziale und wirtschaftliche Schwierigkeiten schon bestehen, sondern durch die Zahlung der Säumniszinsen erst herbeigeführt werden.

Bezüglich dieses Tatbestandes a) hat das Zollamt einen Verzicht auf die Säumniszinsen deshalb ausgeschlossen, weil bei einer gesamten Abgabenschuldigkeit in Millionenhöhe der jeweilige Säumniszinsenbetrag dermaßen gering ist, dass die Herbeiführung wirtschaftlicher oder sozialer Schwierigkeiten auszuschließen wäre. (Anmerkung: Die Summe der Säumniszinsenbeträge aus den o.a. Bescheiden macht mit rund 4.700 € lediglich 2 Promillen der gesamten angemeldeten Zollamtsforderung aus). Es kann aber der bloße Hinweis darauf, dass der Betrag „niedrig“ ist, kein ausreichender Grund sein, das Entstehen solcher Schwierigkeiten zu verneinen, das Zollamt hätte zum Zeitpunkt der Erstellung des Erstbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung (Ende 2010/ Mai 2011, also noch vor Konkurseröffnung) dennoch die Ermessenserwägung nach § 20 BAO, also insbesondere die Abwägung des Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsaspektes dieser Bestimmung vornehmen müssen.

Indes stellt sich die Frage für den UFS für die nunmehr zu fällende Entscheidung deshalb verändert dar, weil es für Fragen des Erlasses von Abgaben auf die Verhältnisse im Entscheidungszeitpunkt, nämlich jenem der II. Instanz, ankommt (z.B. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149). Insbesondere hat der UFS das über das Vermögen der KG laufende Konkursverfahren zu beachten. Gerade durch dieses kann aber die in Art. 232 Abs.2 lit.a ZK angesprochene Situation nicht eintreten. Dass mit dem Konkurs der KG eine praktisch nicht mehr verschlechterbare wirtschaftliche Situation vorliegt, bedarf keiner Erörterung. Die in Art. 232 ZK angesprochenen sozialen Aspekten haben vor allem die Problematik vor Augen, gewissen Unterhaltungspflichten wegen Abgabenzahlungen nicht mehr nachkommen zu können, eine Frage, die sich aber bei einer KG naturgemäß nicht stellt. Zu beachten ist, dass derzeit eine gezielte Entrichtung der Säumniszinsen nicht einmal möglich wäre, denn selbst wenn die Masseverwalterin durch Rechtsgeschäfte Einnahmen namens der KG erzielen kann, wandern diese in die Insolvenzmasse und stehen zur Befriedigung aller Gläubiger mit einer künftig zu bestimmenden Quote zur Verfügung, andernfalls fände eine Bevorzugung eines der Gläubiger statt. Auch ist der Schuldner während des Insolvenzverfahrens vor behördlichen Vollstreckungshandlungen sicher (§ 6 Abs.1 IO). Somit kann die Voraussetzung des Art. 232 Abs.2 lit. a ZK, dass nämlich die Entrichtung von Säumniszinsen kausal für eine verschlechterte wirtschaftliche oder soziale Situation ist, derzeit gar nicht eintreten und das Beschwerdebegehren war spruchgemäß abzuweisen.

Abschließend sei vermerkt, dass mit diesen Ausführungen über die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Stammabgaben (= Bemessungsgrundlagen der Säumniszinsen) an die KG nichts ausgesagt sein kann.

Eine Aussetzung der Vollziehung der Säumniszinsen wäre ein eigenes, in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde I. Instanz fallendes Verfahren, über das hier nichts auszuführen ist.

Es sei nochmals erläuternd bemerkt, dass die vorliegende Berufungsentscheidung als kombinierter Bescheid gestaltet ist, der den Abspruch über die einzelnen Berufungsvorentscheidungen mit jeweils gleichlautender Begründung umfasst. Die Berufungsvorentscheidungen sind ihrerseits kombinierte Bescheide, die jeweils den Abspruch über mehrere Abgabenfestsetzungen aus den Erstbescheiden umfassen. Somit liegt eine Sammelentscheidung über die einzelnen Abgabenfestsetzungen vor, die auch einzeln bekämpfbar wären, sodass sich die obige Rechtsbelehrung auf jede einzelne Säumniszinsenfestsetzung bezieht.

Wien, am 14. März 2013