

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 14. Mai 2003 der Bw., vertreten durch X., gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 9. Mai 2003 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt erließ gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung unter anderem den im wieder aufgenommenen Verfahren geänderten Umsatzsteuerbescheid 2000 mit Ausfertigungsdatum 11. April 2003. Die sich hieraus ergebende Nachforderung (10.443,09 €) war am 15. Februar 2001 fällig. Wegen Nichtentrichtung dieser Abgabe zum Fälligkeitstermin gelangte mit Bescheid vom 9. Mai 2003 ein Säumniszuschlag im Ausmaß von 2 % der Bemessungsgrundlage (208,06 €) zur Vorschreibung.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 13. Mai 2003 wurde die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages mit der Begründung beantragt, dass die Bw. mit Schriftsatz vom 24. April 2003 sowohl gegen den Wiederaufnahme- als auch gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid 2000 berufen habe, weshalb die Rechtsgrundlage für den angefochtenen Säumniszuschlag weggefallen sei.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2003 keine Folge. Begründend führte es dazu unter Hinweis auf die Bestimmung des § 21 Abs. 1 und Abs. 5 UStG 1994 aus, dass die der Vorschreibung des Säumniszuschlages zugrunde liegenden Umsatzsteuernachforderung bereits am 15. Februar 2001 fällig gewesen sei. Von hier nicht gegebenen Ausnahmen abgesehen sei ein Säumniszuschlag festzusetzen, wenn eine

Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde. Die Bw. habe weder die Nichtentrichtung der Abgabennachforderung zum Fälligkeitstag in Abrede gestellt noch Gründe dargelegt, welche die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages hinausgeschoben hätten. Den Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerfestsetzung sei zu entgegnen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Säumniszuschlag von der formell festgesetzten Abgabenzahlungsschuld zu entrichten sei, auf deren sachliche Richtigkeit es nicht ankäme. Im Fall der nachträglichen Abänderung oder Aufhebung des Stammabgabenbescheides sei aber eine nachträgliche Anpassung oder Aufhebung des Säumniszuschlages vorzunehmen.

Im Vorlageantrag vom 16. Oktober 2003 wurde ergänzend vorgebracht, dass "eine aufschiebende Wirkung des Umsatzsteuerbescheides 2000 vom 11. April 2003 eingetreten" sei, weil gleichzeitig mit der Berufung gegen diesen Bescheid ein vom Finanzamt "angemerkt" Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO gestellt worden sei. Da somit "die Wirkung des Umsatzsteuerbescheides... gehemmt" worden und "nichts" fällig geworden sei, hätte kein Säumniszuschlag verhängt werden dürfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 323 Abs. 8 BAO sind die Bestimmungen des Säumniszuschlagsrechtes in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist. Auf Abgaben, für die der Abgabenanspruch vor dem 1. Jänner 2002 entsteht, sind die §§ 212 Abs. 3 sowie 218 Abs. 2 und 6 (jeweils in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 142/2000) weiterhin mit der Maßgabe anzuwenden, dass die dort genannten Zweiwochenfristen jeweils einen Monat betragen.

Für Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Abgaben, für die der Abgabenanspruch (wie hier) im Jahr 2000 entstanden ist, gilt also weiterhin die bisherige Rechtslage, und zwar unabhängig davon, wann die Säumnis eingetreten und wann die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgt ist.

Wird demnach eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt gemäß § 217 Abs. 1 BAO mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht durch eine später endende Zahlungsfrist (§ 217 Abs. 2 bis 6 BAO) oder als Folge eines fristgerecht gestellten Zahlungs erleichterungsansuchens oder fristgerechten Ansuchens um Aussetzung der Einhebung (§ 218 BAO) hinausgeschoben wird.

Wie bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, wird der Fälligkeitstag für die Umsatzsteuervorauszahlungen durch § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 bestimmt. Kommt es aufgrund der Veranlagung zu einer Umsatzsteuernachforderung, so wird für diese gemäß Abs. 5

leg. cit. keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet. Bescheidmäßig festgesetzte Nachforderungen an Umsatzsteuer stellen unabhängig davon, auf welchem verfahrensrechtlichen Titel der Bescheid beruht, rückständige Umsatzsteuervorauszahlungen dar, für deren Fälligkeiten § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 gilt. Da es sich bei der Umsatzsteuerveranlagung – sei es mit Erstbescheid oder mit einem im Wege der Wiederaufnahme abgeänderten Bescheid – um eine Abgabenfestsetzung nach der Fälligkeit handelt, ist die Anlastung eines Säumniszuschlages mangels Zahlung bis zur Fälligkeit grundsätzlich gerechtfertigt (vgl. zB Ruppe, UStG 1994, 2.Auflage, § 21 Tz. 41f).

Die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer zum gesetzlichen Fälligkeitstermin wird von der Bw. nicht bestritten. Sie verweist vielmehr auf ihre Berufung gegen den Wiederaufnahme- bzw. Stammabgabenbescheid und meint, dass die Einbringung dieses Rechtsmittels mit einer Säumniszuschlagsverhindernden Wirkung verbunden sei. Dem ist jedoch zu entgegnen, dass der Säumniszuschlag Formalschuldcharakter hat: Die Säumniszuschlagspflicht setzt weder die Rechtskraft der Festsetzung der Stammabgabe noch den Bestand einer sachlich richtigen Abgabenschuld, sondern bloß eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus. Ein Säumniszuschlagsbescheid ist daher auch dann rechtmäßig, wenn die zugrunde liegende Abgabenfestsetzung noch nicht rechtskräftig oder unzutreffend ist. Die Verhängung des Säumniszuschlages liegt auch nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Vielmehr ist diese bei Vorliegen der objektiven Tatbestandsvoraussetzungen von Gesetzes wegen zur Vorschreibung des Säumniszuschlages verpflichtet (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/2, § 217, Tz. 1 bis 3 und die dort zitierte Judikatur). Aus dieser Rechtslage folgt, dass es nicht darauf ankommt, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben waren bzw. ob die dem angefochtenen Säumniszuschlag zugrunde liegende Umsatzsteuer in zutreffender Höhe festgesetzt wurde. Ist doch der Säumniszuschlag von der formell festgesetzten Abgabenzahlungsschuld und nicht von der tatsächlich entstandenen Abgabenschuld zu entrichten. Da die Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheide für 2000 wirksam ergangen sind, die Fälligkeit der Abgabe ungenutzt verstrichen ist und kein Aufschiebungsgrund im Sinne des Gesetzes vorgelegen ist, erweist sich die Säumniszuschlagsvorschreibung als rechtmäßig.

Zwar trifft es zu, dass die Berufung vom 24. April 2003 gegen den Wiederaufnahme- und Umsatzsteuerbescheid auch einen Aussetzungsantrag nach § 212a BAO enthält, der mit Bescheid vom 8. Juli 2003 abgewiesen wurde, wobei die Berufung vom 7. August 2003 gegen den zuletzt genannten Bescheid noch unerledigt ist. Entgegen der Ansicht der Bw. stand aber dieser Aussetzungsantrag der Anlastung des Säumniszuschlages nicht entgegen, weil nur ein zeitgerecht iSd § 218 Abs. 4 und 5 BAO – (vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes iSd § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO) – gestellter Aussetzungsantrag die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages hinausschiebt. Demgegenüber wurde der

gegenständliche Aussetzungsantrag vom 24. April 2003 erst nach Ablauf der für die Entrichtung der (am 15. Februar 2001 fälligen) Umsatzsteuer zur Verfügung stehenden Frist eingebracht, wodurch der durch Fristablauf bereits entstandene Säumniszuschlagsanspruch nicht berührt wurde (vgl. Stoll, BAO, 2275, 2329f; Ritz, aaO., Tz. 11 zu § 217).

Abschließend wird noch auf die Bestimmung des § 221a Abs. 2 BAO in der hier anzuwendenden Fassung hingewiesen, woraus sich für den Fall eines Erfolges der Berufung gegen den Wiederaufnahme- und/oder Umsatzsteuerbescheid die Möglichkeit zur Stellung eines Antrages auf Herabsetzung bzw. Aufhebung des Säumniszuschlages ergibt.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Juni 2005