



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma T-GmbH, vertreten durch Dr. Eberhard Wobisch, Steuerberater, 3830 Waidhofen/Thaya, Jahnweg 7, vom 9. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 9. Februar 2004 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 9. Februar 2004 wurden über die Berufungswerberin (in weiterer Folge Bw.) erste Säumniszuschläge in Höhe von € 345,34 (für Umsatzsteuer 2000), in Höhe von € 317,43 (für Umsatzsteuer 2001), in Höhe von € 285,20 (für Umsatzsteuer 2002), in Höhe von € 53,58 (für Kapitalertragsteuer Jänner bis Dezember 1998), in Höhe von € 115,11 (für Kapitalertragsteuer Jänner bis Dezember 2000), in Höhe von € 105,81 (für Kapitalertragsteuer Jänner bis Dezember 2001) sowie in Höhe von € 95,07 (für Kapitalertragsteuer Jänner bis Dezember 2002) festgesetzt, da die jeweils in Klammer angeführten Abgaben nicht fristgerecht entrichtet worden sind.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung vom 9. März 2004 verweist die Bw. darauf, dass 2 % ige Säumniszuschläge für vermeintliche Nachzahlungen vorgeschrieben worden seien, obwohl fristgerecht gegen die Vorschreibungen, die auf vermeintlichen Feststellungen der Betriebsprüfung beruhen, Berufung eingebrochen worden sei.

Unter Hinweis auf die Berufung vom 11. Februar 2004 werde daher gegen die Vorschreibung der dafür festgesetzten Säumniszuschläge ebenfalls Berufung erhoben und beantragt, die Bemessungsgrundlage für die Säumniszuschläge wie folgt festzusetzen:

Umsatzsteuer 2000 von bisher 17.267,07 vermindert um 13.578,68 auf € 3.688,39

Umsatzsteuer 2001 von bisher 15.871,45 vermindert um 13.513,46 auf € 2.357,99

Umsatzsteuer 2002 von bisher 14.259,82 vermindert um 13.662,22 auf € 597,60

Kapitalertragsteuer 98-02 von bisher 18.478,83 vermindert um 18.478,83 auf € 0,00

somit unter Hinweis auf § 217 Abs. 10 BAO ausschließlich für den obigen Betrag in Höhe von € 3.688,39 den 2 % igen Säumniszuschlag mit € 73,77 festzusetzen und die anderen Vorschreibungen aus dem Rechtsbestand zu eliminieren.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Waldviertel vom 28. September 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und darauf hingewiesen, dass § 217 Abs. 1 BAO bestimme, dass, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde, mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages eintrete.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass gemäß § 217 Abs. 8 BAO bei Verminderung der Steuerschuld (im Falle einer stattgebenden Berufungsentscheidung) der Säumniszuschlag auf Antrag entsprechend herabgesetzt bzw. aufgehoben werde.

Im Vorlageantrag vom 31. Oktober 2005 wird die Berufung insoweit ergänzt, als ausgeführt wird, dass der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen sei, dass die Abgabenbehörde erster Instanz vermeine, eine Berufung gegen Säumniszuschläge wäre zurückzuweisen, wenn eine „Abgabe“ nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde.

Dem sei grundsätzlich zu zustimmen. Fraglich bleibe jedoch, was der Gesetzgeber mit dem Begriff „Abgabe“ vermeine. Außer Diskussion stehe ein diesbezügliches Verfahren, dass sich auf rechtskräftige Abgabenfestsetzungen beziehe, genauso zweifellos stehe fest, dass eine im Instanzenzug sich als nicht rechtskräftig erweisende „Abgabe“ ein rechtliches Nullum sei und insoweit als eine „Abgabe“ gar nicht vorliege.

Das sei die entscheidende Vorfrage im gegenständlichen Verfahren. Es werde wohl niemand ernstlich behaupten, dass für eine Nichtabgabe ein Säumniszuschlag rechtens vorgeschrieben werden könne bzw. als einem Rechtsstaat entsprechend angesehen werden könne.

Nach Ansicht der Bw. habe der Abgabengesetzgeber für den Fall, dass ein Säumniszuschlag eine unter Umständen überhöhte Abgabe betreffe, drei Möglichkeiten vorgesehen, die diesbezügliche Vorschreibung zu bekämpfen bzw. (vorerst) rechtsunwirksam werden zu lassen.

1. Den Antrag gemäß § 217 Abs. 8 BAO, der neben vielen anderen Fällen wie etwa Bescheidänderungen, Bescheidberichtigungen, endgültige Erklärungen von vorläufigen Bescheiden, Veranlagungsgutschriften bei überhöhten Vorauszahlungen für die rechtsirrtümlich Säumniszuschläge vorgeschrieben wurden, usw., letztlich auch für Rechtsmittelentscheidungen diese Möglichkeit vorsehe.
2. Die Aussetzung gemäß § 212a BAO unter Bezugnahme auf die mittelbare Wirkung der Berufung gegen den Sachbescheid und
3. Die Aussetzung gemäß § 212a BAO unter Bezugnahme auf die unmittelbare Wirkung der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid selbst.

Die Bw. habe die dritte Methode gewählt, also gegen den Säumniszuschlag frist- und formgerecht Berufung erhoben und auf diese Berufung aufbauend Aussetzung gemäß § 212a BAO beantragt.

Wollte man nunmehr sagen, eine Berufung gegen den Säumniszuschlag selbst sei unzulässig, würde man damit nicht nur das Säumniszuschlagsverfahren zu einem „eininstanzlichen“ Verfahren erklären, dass ergebe sich zwangsläufig, wenn man Rechtsmittel dagegen ausschließe.

Wollte man weiters behaupten, die Rechtsmittelbelehrung, die dem angefochtenen Bescheid inhärent sei, beziehe sich auf andere Faktoren als Nichtentrichtung einer vermeintlichen Abgabe, dann müsste das in der Rechtsmittelbelehrung entsprechend angeführt sein. Umgekehrt würde die Bw. damit wieder beim eininstanzlichen Verfahren landen, was zweifellos nicht nur dem rechtsstaatlichen Prinzip widersprechen würde, sondern auch verfassungswidrig wäre.

Verständlicherweise habe der Abgabengesetzgeber Rechtsmitteln keine aufschiebende Wirkung zuerkannt, dafür jedoch sinnvollerweise das Rechtsinstitut der Aussetzung gemäß § 212a BAO normiert, dabei der Abgabenbehörde die Möglichkeit geboten, die Sinnhaftigkeit des zugrunde liegenden Rechtsmittels zu prüfen bzw. bei sonstigen den Abs. 2 des § 212a BAO entsprechenden Umständen die Aussetzung nicht zu bewilligen.

Zusammengefasst liege eine „Abgabe“ nach Ansicht der Bw. erst dann vor, wenn die Rechtskraft für dieses behördliche Begehren eingetreten sei. Der Abgabengesetzgeber habe die monetären Auswirkungen, die sich vor Eintritt der Rechtskraft ergeben, auf zwei verschiedene Methoden bekämpfbar gemacht:

1. die ab ovo Bekämpfbarkeit mittels Rechtsmittel und Aussetzungsantrag
2. die nachträgliche Herabsetzung gemäß § 217 Abs. 8 BAO.

Außer Zweifel stehe, dass eine Aussetzung gemäß § 212a BAO grundsätzlich möglich sei, siehe hiezu auch Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar – Linde³ – Wien 2005 – Seite 637 und dort zitiert Ellinger/Wetzel/Mairinger BAO Seite 124, wobei sämtliche Kommentatoren sich hier auf die mittelbare Abhängigkeit (des Säumniszuschlages) von der Berufung gegen die Stammabgabe beziehen.

Damit werde aber nach Ansicht der Bw. eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass auch die unmittelbare Bekämpfung des Säumniszuschlages mittels form- und fristgerechter Berufung möglich sein müsse.

Wenn sogar ein mittelbares Rechtsmittelverfahren der „Abgaben“-Festsetzung insoweit eine Wirkung entziehe (Anmerkung: gemeint vermutlich: erziele), die eine Aussetzung gemäß § 212a BAO zulasse, müsse dies in verstärktem Maße für das unmittelbare Rechtsmittelverfahren Berufung gegen den SZ-Bescheid selbst gelten.

Entweder liege eine „Abgabe“ auch im Fall der mittelbaren Bekämpfung vor, dann würde eine diesbezügliche Aussetzung rechtswidrig sein, und sowohl Ritz als auch Ellinger/Wetzel/Mairinger würden irren – das werde wohl niemand behaupten wollen –, oder es liege eben keine „Abgabe“, allenfalls noch keine „Abgabe“ im Sinn der bekämpften Berufungsvorentscheidung vor, womit sich die als inhaltlich rechtswidrig erweise.

Dass der Abgabepflichtige grundsätzlich die Möglichkeit hätte, vorerst den Säumniszuschlag zu entrichten und dann gemäß § 217 Abs. 8 BAO im Falle der Abgabenschuldminderung einen Herabsetzungsantrag einzubringen, habe auf die ab ovo Offenhaltungsmöglichkeit mittels Rechtsmittel keinen wie immer gearteten Einfluss.

Es werde daher beantragt, die bekämpfte Berufungsvorentscheidung aus dem Rechtsbestand wieder zu eliminieren oder das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Mit Eingabe vom 11. August 2006 wurde eine Ausfertigung der Vorlage zur Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 übermittelt, der jedoch zum Säumniszuschlag keine Ausführungen zu entnehmen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

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

Gemäß § 217 Abs. 4 BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,*
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,*

- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

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

Liegen gemäß § 252 Abs. 1 BAO einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Liegen gemäß § 252 Abs. 2 BAO einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

Zunächst ist zu den Ausführungen im Vorlageantrag, dass „der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen sei, dass die Abgabenbehörde erster Instanz vermeine, eine Berufung gegen Säumniszuschläge wäre zurückzuweisen, wenn eine „Abgabe“ nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde“, festzuhalten, dass eine derartige Interpretation aus den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung nicht nachvollziehbar ist.

Unverständlich sind auch die theoretischen Ausführungen, wonach unterstellt werde, jemand „würde die Ansicht vertreten wollen, eine Berufung gegen den Säumniszuschlag selbst sei unzulässig; damit würde man nicht nur das Säumniszuschlagsverfahren zu einem „eininstanzlichen“ Verfahren erklären, dass ergebe sich zwangsläufig, wenn man Rechtsmittel dagegen ausschließe“. Allein die Tatsache, dass der angefochtene Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung enthält, widerlegt diese Berufungsausführungen. Im Übrigen darf zur Rechtsmittelbelehrung auf § 93 BAO hingewiesen und festgehalten werden, dass die vorliegende Rechtsmittelbelehrung weder rechtswidrig noch unverständlich ist und daher für die Berufung nichts zu gewinnen war. Da Säumniszuschläge mit Abgabenbescheid geltend zu machen sind, ist – ungeachtet der vom Bw. geäußerten Zweifel – auch ein Rechtsmittel dagegen zulässig.

Zur Beantwortung der Frage, ob es sich beim Säumniszuschlag um eine Abgabe – was der steuerliche Vertreter der Bw. bezweifelt – handelt, ist auf die Bestimmung des § 3 BAO zu verweisen.

Gemäß § 3 Abs. 1 BAO sind Abgaben im Sinn dieses Bundesgesetzes, wenn nicht anderes bestimmt ist, neben den im § 1 bezeichneten öffentlichen Abgaben und Beiträgen auch die im § 2 lit. a angeführten Ansprüche sowie die in Angelegenheiten, auf die dieses Bundesgesetz anzuwenden ist, anfallenden sonstigen Ansprüche auf Geldleistungen einschließlich der Nebenansprüche aller Art.

Gemäß § 3 Abs. 2 BAO gehören zu den Nebenansprüchen insbesondere

- die Abgabenerhöhungen,
- der Verspätungszuschlag und die Anspruchszinsen,
- die im Abgabenverfahren auflaufenden Kosten und die in diesem Verfahren festgesetzten Zwangs- und Ordnungs- und Mutwillensstrafen sowie die Kosten der Ersatzvornahme,
- die Nebengebühren der Abgaben, wie die Stundungszinsen, die Aussetzungszinsen, die Säumniszuschläge und die Kosten (Gebühren und Auslagenersätze) des Vollstreckungs- und Sicherungsverfahrens.

Angesichts des verfassungsgesetzlichen Legalitätsprinzips sind die diesbezüglich erwähnten Berufungsausführungen nicht geeignet, Zweifel hinsichtlich der Qualität als Abgabe hervorzurufen.

Zu den Berufungsausführungen darf generell angemerkt werden, dass der Säumniszuschlag eine Sanktion eigener Art ist. Er ist eine objektive Säumnisfolge und ein Druckmittel der Abgabenverwaltung zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabenentrichtungspflicht (vgl. VwGH 24.2.2004, 1998/14/0146). Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich. Auch setzt die Verwirkung von Säumniszuschlägen kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus (Ritz, BAO-Kommentar³, RZ 2 ff). Die Fälligkeit der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer tritt gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 jeweils am fünfzehnten Tag des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats ein. Für die Entstehung des Säumniszuschlag nach § 217 BAO kommt es daher auf den Zeitpunkt der Erlassung der Jahresumsatzsteuerbescheide bzw. eines Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheides nicht an (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Mit den Berufungsausführungen, wonach unter Hinweis auf die Berufung vom 11. Februar 2004 gegen die Stammabgabenbescheide gegen die Vorschreibung der dafür festgesetzten Säumniszuschläge ebenfalls Berufung erhoben und beantragt wurde, die Bemessungsgrundlage für die Säumniszuschläge wie oben berechnet festzusetzen, ist die Bw. auf § 252 Abs. 2 BAO zu verweisen, wonach ein Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages tritt unabhängig von der sachlichen Richtigkeit des Abgabenbescheides ein. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Säumniszuschlagspflicht im Sinne des § 217 BAO nur eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus, wobei ein Bescheid über einen Säumniszuschlag auch dann rechtmäßig ist, wenn die zugrunde liegende Abgabenfestsetzung sachlich unrichtig ist (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Eine selbständige unmittelbare Neuberechnung der Säumniszuschläge im Rahmen des Berufungsverfahrens gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages als Präjudiz für das Berufungsverfahren gegen die Stammabgabenbescheide – wie vom steuerlichen Vertreter der Bw. angedacht – findet in den geltenden Verfahrensbestimmungen keine Deckung.

Soweit die Bw. die Ansicht vertritt, bei nicht rechtskräftigen Abgaben wäre kein Säumniszuschlag zu verhängen, ist zu erwidern, dass der Gesetzgeber offensichtlich davon ausgegangen ist, dass auch bei festgesetzten (gemeldeten), nicht entrichteten, aber noch nicht rechtskräftigen Abgaben ein Säumniszuschlag verwirkt ist. Denn gerade für diese Fälle wurde die Bestimmung des § 217 Abs. 8 BAO geschaffen, die nicht notwendig gewesen wäre, wollte der Gesetzgeber der Ansicht der Bw. folgen.

Im Übrigen wurde weder vorgebracht noch ist es den Verwaltungsakten zu entnehmen, dass eine formelle Abgabenschuldigkeit nicht existiert.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen der Verhängung von ersten Säumniszuschlägen erfüllt sind, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Bw. führt selbst aus, dass sie die dritte (von ihr aufgezählte) Methode gewählt, also gegen den Säumniszuschlag frist- und formgerecht Berufung erhoben und auf diese Berufung aufbauend Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO der Säumniszuschläge beantragt hat. Dazu ist festzuhalten, dass der Antrag auf Aussetzung der Säumniszuschläge nicht Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens war, sodass ein Eingehen auf die zur Aussetzung der Einhebung vorgebrachten Argumente obsolet erscheint.

Wien, am 3. November 2006