



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über

- 1.) den Vorlageantrag vom 16. Juni 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Mai 2004 und über
- 2.) die Berufung vom 13. Mai 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Mai 2004 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages des Bw., vertreten durch Mag. Klaus Perktold, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Museumstraße 1, entschieden:

- 1.) Die Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2004 wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes infolge Unzuständigkeit des Finanzamtes ersatzlos aufgehoben.

Der Vorlageantrag vom 16. Juni 2004 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

- 2.) Die Berufung vom 13. Mai 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

- 1.) Mit Bescheid vom 10. März 2004 setzte das Finanzamt gegenüber dem Berufungswerber (Bw.) von der mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. Jänner 2004 festgesetzten Grunderwerbsteuer (93.100 €) einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 1.862 € mit der Begründung fest, dass diese Abgabenschuldigkeit nicht bis 20. Februar 2004 entrichtet worden sei.
- 2.) Mit Bescheid vom 10. Mai 2004 schrieb das Finanzamt dem Bw. von der mit weiterem Grunderwerbsteuerbescheid vom 10. März 2004 festgesetzten Grunderwerbsteuer (9.772 €) einen ersten Säumniszuschlag im Betrag von 195,44 € vor. Dies mit der Begründung, dass diese Abgabenschuldigkeit nicht bis 19. April 2004 entrichtet worden sei.

3.) In einer als „*Ansuchen wegen Grunderwerbsteuervorschreibung*“ bezeichneten Eingabe vom 16. März 2004 stellte der Rechtsvertreter des Bw. „*das höfliche Ansuchen*“, den Bw. „*vom festgesetzten Säumniszuschlag zu befreien und mit der Einhebung der Grunderwerbsteuer bis zur grundverkehrsbehördlichen Genehmigung zuzuwarten*“. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass „*der Vertrag*“ sowohl dem Finanzamt als auch der Grundverkehrsbehörde angezeigt worden sei. Da die Grundverkehrsbehörde zusätzliche Ermittlungen durchgeführt und die grundverkehrsbehördliche Bewilligung „*zurückgestellt*“ habe, sei die Anzeige an das Finanzamt zu einem Zeitpunkt erfolgt, als die für den Grunderwerb erforderliche Genehmigung noch nicht vorgelegen sei. Nach Erteilung dieser Genehmigung voraussichtlich Anfang Mai 2004 werde der Bw. von sich aus „*Meldung an das Finanzamt erstatten*“. Die Abgabenerklärung an das Finanzamt sei jedoch korrekt gewesen, weil § 10 GrEStG nicht entnommen werden könne, „*dass erst ab Erteilung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung eine Anzeige erstattet werden darf*“.

4.) Mit Schriftsatz vom 13. Mai 2004 erhob der Rechtsvertreter des Bw. Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. Mai 2004. Darin wurde der Standpunkt vertreten, dass die Grunderwerbsteuer und der Säumniszuschlag zu Unrecht festgesetzt worden seien, weil der betreffende Rechtsvorgang bzw. Kaufvertrag aufgrund der noch ausstehenden grundverkehrsbehördlichen Genehmigung schwebend unwirksam sei, die Grunderwerbsteuerschuld somit noch nicht entstanden sei. Dessen ungeachtet habe gemäß § 10 GrEStG die Verpflichtung bestanden, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Entstehens der Steuerschuld zweitfolgenden Monats eine Abgabenerklärung einzureichen. Das Finanzamt hätte vor der Grunderwerbsteuerfestsetzung prüfen müssen, ob die Steuerschuld überhaupt entstanden sei. Die gegenteilige Vorgangsweise, „*zunächst einfach Steuer samt Säumniszuschlag*“ vorzuschreiben, sei weder durch das Grunderwerbsteuergesetz noch „*in der BAO*“ gedeckt. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Säumniszuschlagsbescheid aufzuheben und die Grunderwerbsteuer nach Rechtskraft der grundverkehrsbehördlichen Bewilligung neu festzusetzen.

5.) Das Finanzamt wertete die Eingabe vom 16. März 2004 als Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2004 als unbegründet abgewiesen wurde.

Der Berufung vom 13. Mai 2004 gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. Mai 2004 gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2004 ebenfalls keine Folge.

In diesen Berufungsvorentscheidungen führte das Finanzamt aus, dass die mit Bescheid vom 13. Jänner 2004 festgesetzte Grunderwerbsteuer (93.100 €) am 20. Februar 2004 fällig gewesen sei, während die mit weiterem Bescheid vom 10. März 2004 vorgeschriebene Grund-

erwerbsteuer (9.772 €) am 19. April 2004 fällig geworden sei. Da die Grunderwerbsteuer zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen nicht entrichtet worden sei und weder ein Zahlungserleichterungsansuchen noch ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Grunderwerbsteuer gestellt worden sei, seien die objektiven Tatbestandsmerkmale für die Festsetzung der Säumniszuschläge gegeben. Ein Säumniszuschlag sei – von hier nicht relevanten Ausnahmeregelungen abgesehen – verwirkt, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde. Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages setze nicht voraus, dass die zugrunde liegende Abgabenschuldigkeit zu Recht bestehe. Vielmehr genüge der Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld. Ob die Grunderwerbsteuervorschreibungen rechtmäßig seien, sei nicht im Verfahren betreffend die Festsetzung der Säumniszuschläge, sondern in Rechtsmittelverfahren betreffend die Grunderwerbsteuer zu prüfen. Im Fall einer nachträglichen Herabsetzung der Grunderwerbsteuer oder gänzlichen „Abschreibung“ sei gemäß § 217 Abs. 8 BAO die Möglichkeit einer Anpassung bzw. Aufhebung der Säumniszuschlagsbescheide gegeben.

6.) Mit Schriftsatz vom 16. Juni 2004 stellte der Rechtsvertreter des Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die vom Finanzamt als Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004 gewertete Eingabe vom 16. März 2004 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit weiterem Schreiben vom 10. August 2004 wurde auch ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 13. Mai 2004 gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. Mai 2004 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

In den Vorlageanträgen wies der Rechtsvertreter des Bw. neuerlich darauf hin, dass die Grunderwerbsteuer „im jetzigen Stadium“ zu Unrecht vorgeschrieben worden sei, weil die der Besteuerung unterzogenen Erwerbe bis zur grundverkehrsbehördlichen Genehmigung der Kaufverträge schwebend unwirksam seien. Die betreffenden Erwerbsvorgänge seien dem Finanzamt zu Recht bereits vor Erteilung der grundverkehrsrechtlichen Genehmigungen angezeigt worden, weil aus § 10 GrEStG nicht hervorgehe, *„dass erst nach grundverkehrsbehördlicher Genehmigung eine Finanzamtsanzeige erfolgen darf oder soll“*. Der Standpunkt des Finanzamtes, in den Verfahren betreffend die Festsetzung der Säumniszuschläge sei nicht die Rechtmäßigkeit der Grunderwerbsteuervorschreibungen zu prüfen, übersehe, dass *„eben Fälligkeit nur dann eintreten kann, wenn eben eine Grunderwerbsteuervorschreibung zu Recht erfolgt ist“*. Die Rechtmäßigkeit der Grunderwerbsteuervorschreibungen stelle eine Vorfrage dar, welche das Finanzamt zu prüfen gehabt hätte. Ungeachtet dessen habe das Finanzamt die Grunderwerbsteuer ohne Bedachtnahme darauf festgesetzt, dass bis dato keine grundverkehrsbehördlichen Genehmigungen erteilt worden seien. Das Finanzamt wäre gehalten gewesen, *„zu kontrollieren, ob die Steuerschuld überhaupt entstanden ist, bevor die Grund-*

erwerbsteuer festgesetzt wird". Weiters wurde (im Vorlageantrag vom 10. August 2004) eingewendet, dass „*Aussetzungs- und Aufschiebungsanträge*“ gestellt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Aufhebung der Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2004 und Zurückweisung des Vorlageantrages vom 16. Juni 2004:

Voraussetzung für die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO ist, dass tatsächlich eine Berufung erhoben wurde.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann die vom Finanzamt als Berufung gewertete Eingabe vom 16. März 2004 aus folgenden Gründen nicht als Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004 angesehen werden:

Die Eingabe vom 16. März 2004 war nicht als Berufung, sondern ausdrücklich als „*Ansuchen*“ bezeichnet. Dieses Ansuchen bezog sich laut Betreff nicht auf den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004, sondern auf eine nicht näher bezeichnete „*Grunderwerbsteuervorschreibung*“. Die Eingabe vom 16. März 2004 entsprach auch nicht den inhaltlichen Anforderungen, die § 250 Abs. 1 BAO an eine Berufung stellt, weil hieraus in keiner Weise hervorgeht, ob und gegebenenfalls gegen welchen Bescheid eine Berufung erhoben werden sollte. Die Eingabe vom 16. März 2004 wurde nicht durch eine rechtsunkundige Person, sondern durch den Rechtsvertreter des Bw. eingebracht, der den Beruf eines Rechtsanwaltes ausübt. Dem Rechtsvertreter ist daher zuzusinnen, dass er den Unterschied zwischen einer Berufung und anderen Anbringen zur Geltendmachung von Rechten kennt. Dies ergibt sich auch daraus, dass die spätere Eingabe vom 13. Mai 2004, die unstrittig eine Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. Mai 2004 sein sollte, die Bezeichnung „*Berufung wegen Säumniszuschlag*“ trägt und den Formalerfordernissen des § 250 Abs. 1 BAO entspricht. Demgegenüber hat der Rechtsvertreter des Bw. selbst nie behauptet, dass er mit der Eingabe vom 16. März 2004 eine Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004 erheben habe wollen. Vielmehr machte der Rechtsvertreter in einem weiteren – (als „*Stundungsansuchen, Aussetzungsantrag, Ansuchen wegen Grunderwerbsteuervorschreibung*“ bezeichneten) – Schriftsatz vom 13. Juli 2004 geltend, dass er bereits mit der gegenständlichen Eingabe vom 16. März 2004 um Stundung der Grunderwerbsteuervorschreibung angesucht habe. Allerdings sei diese Eingabe vom Finanzamt als Berufung qualifiziert worden und nicht als Stundungsansuchen, „*was es jedoch selbstverständlich ist.*“

Die Eingabe vom 16. März 2004 nimmt auf den Säumniszuschlag vom 10. März 2004 nur insoweit Bezug, als das Finanzamt ersucht wurde, „*den Antragsteller vom festgesetzten Säumniszuschlag zu befreien*“. Dieser Erklärung kann objektiv nicht der Inhalt einer gegen den

Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004 gerichteten Anfechtungserklärung im Sinn des § 250 Abs. 1 lit b BAO beigemessen werden. Vielmehr spricht die sprachliche Verbindung dieser Formulierung mit dem Satzteil „*und mit der Einhebung der Grunderwerbsteuer bis zur grundverkehrsbehördlichen Genehmigung zuzuwarten*“, dafür, dass der Säumniszuschlag durch eine positive Erledigung der als Stundungsansuchen zu verstehenden Eingabe vom 16. März 2004 in Wegfall gebracht werden sollte. Eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Säumniszuschlagsfestsetzung in einem Berufungsverfahren wurde weder ausdrücklich begehrt, noch ist dem Inhalt der Eingabe vom 16. März 2004 sonst zu entnehmen, dass dies das Ziel des Rechtsvertreters des Bw. gewesen sei. Da die als „*Ansuchen wegen Grunderwerbsteuervorschreibung*“ bezeichnete, als Stundungsansuchen betreffend diese Steuervorschreibung gedachte Eingabe vom 16. März 2004 somit nichts enthielt, was unmissverständlich auf die Absicht des Rechtsvertreters des Bw. hinwies, eine oder zumindest auch eine Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004 zu erheben, bestand keine Berechtigung, diese Eingabe als Berufung zu behandeln (vgl. VwGH 30.11.1989, 89/13/0003).

An dieser Stelle sei bemerkt, dass dem Bw. durch die Nichtbehandlung der Eingabe vom 16. März 2004 als Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. März 2004 keine Rechtsverteidigungsmöglichkeit genommen wird, weil der Säumniszuschlag (aus den unter Punkt 2. der Berufungsentscheidung dargelegten Gründen) auch dann nicht in Wegfall käme, wenn über die Eingabe vom 16. März 2004 als Berufung zu entscheiden wäre.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung erlassen hat, obwohl keine Berufung vorlag. Dies bewirkte die Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidung infolge Unzuständigkeit des Finanzamtes (vgl. VwGH 4. 4. 1990, 89/13/0190). Die Berufungsvorentscheidung war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 289, Tz 33 f). Da ein Vorlageantrag unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraussetzt, eine solche aber infolge Aufhebung nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, war der Vorlageantrag als unzulässig geworden zurückzuweisen (§ 273 Abs. 1 lit. a BAO i. V. m. § 276 Abs. 4 zweiter Satz BAO).

2.) Abweisung der Berufung vom 13. Mai 2004 gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. Mai 2004:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Gemäß Abs. 4 dieser Gesetzesstelle 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.

Die Vorschreibung des Säumniszuschlages ist eine objektive Säumnisfolge bei Nichtentrichtung der Abgabe am Fälligkeitstag (vgl. zB VwGH 24. 2. 2004, 98/14/0146). Die grundsätzliche Regelung des § 217 Abs. 1 und 2 BAO macht den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages allein davon abhängig, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Nach § 210 Abs. 1 BAO werden Abgaben von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des Abgabenbescheides fällig. Diese Grundregel gilt, wenn der Abgabenbescheid keine Fälligkeit ausweist. Nach § 198 Abs. 2 erster Satz BAO haben Abgabenbescheide im Spruch unter anderem den Zeitpunkt der Fälligkeit zu enthalten. Im Grunderwerbsteuerbescheid vom 10. März 2004 ist der Fälligkeitstermin 19. April 2004 angeführt.

Abgabenbescheide haben unter anderem Bindungswirkung. Der Bescheidspruch bindet sowohl andere Behörden, indem er deren selbständige Beurteilung der im Spruch entschiedenen Frage ausschließt, als auch dieselbe Behörde in anderen Verfahren (vgl. Ritz, Recht der Wirtschaft, 1995, S. 83 ff, mwN). Die Bindungswirkung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 10. März 2004 umfasst auch den Fälligkeitszeitpunkt als Spruchbestandteil. Diese Bindungswirkung besteht auch für den Fall, dass die bescheidmäßige Fälligkeitsfestlegung rechtswidrig ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 2214). Da die Abgabenbehörde im Verfahren über die Festsetzung des Säumniszuschlages an den im Spruch des Grunderwerbsteuerbescheides vom 10. März 2004 genannten Fälligkeitstermin (19. April 2004) gebunden ist, findet eine Prüfung der Frage, ob der Grunderwerbsteueranspruch im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 10. März 2004 bereits entstanden war, im Verfahren über den Säumniszuschlag nicht statt. Der Säumniszuschlagsbescheid ist nicht deshalb rechtswidrig, weil die Festsetzung der Grunderwerbsteuer rechtswidrig war bzw. die für den Säumniszuschlagsbescheid maßgebende Angabe des Fälligkeitstages im Spruch des Grunderwerbsteuerbescheides unrichtig war (vgl. nochmals Ritz, a. a. O.).

Die Argumentation des Rechtsvertreters, es liege keine Säumnis vor, weil die Fälligkeit der Grunderwerbsteuer im Hinblick auf den noch nicht entstandenen Abgabenanspruch nicht eingetreten sei, verhilft der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid somit nicht zum Erfolg. Vielmehr wäre der Einwand, der der Grunderwerbsteuer unterzogene Erwerb sei bis zur grundverkehrsbehördlichen Genehmigung des Kaufvertrages schwebend unwirksam, in einer

Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 10. März 2004 vorzubringen gewesen. Als Abänderung dieses Grunderwerbsteuerbescheides im Rechtsmittelverfahren wäre gegebenenfalls der zutreffende Fälligkeitstag in den Bescheidspruch der Rechtsmittelentscheidung aufzunehmen gewesen. In der Folge hätte die Möglichkeit einer Berücksichtigung der rückwirkenden Verschiebung des für die Verwirkung des Säumniszuschlages maßgeblichen Zahlungstermins (durch Aufhebung des Säumniszuschlagsbescheides gemäß § 217 Abs. 9 BAO) bestanden. Ob ein derartiges Ergebnis auch im Wege einer Wiederaufnahme des Grunderwerbsteuerverfahrens herbeigeführt werden kann, weil dem Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides offenbar nicht bekannt war, dass die Steuerschuld für den betreffenden Erwerbsvorgang aufgrund der fehlenden grundverkehrsbehördlichen Genehmigung noch nicht entstanden war (§ 8 Abs. 2 GrEStG), ist nicht in diesem Berufungsverfahren zu beurteilen.

Der weitere Einwand im Vorlageantrag vom 10. August 2004, der Bw. habe „*Aussetzungs- und Aufschiebungsanträge*“ gestellt, bezieht sich nach der Aktenlage auf die Eingabe vom 16. März 2004 und damit nicht auf den erst später erlassenen Säumniszuschlagsbescheid vom 10. Mai 2004. Die Eingabe vom 16. März 2004 stand aber auch der Festsetzung des Säumniszuschlages mit Bescheid vom 10. März 2004 nicht entgegen, weil dieses Ansuchen, „*mit der Einhebung der Grunderwerbsteuer bis zur grundverkehrsbehördlichen Genehmigung zuzuwarten*“, nicht zeitgerecht im Sinn des § 230 Abs. 3 BAO, sondern erst nach Ablauf des im Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. Jänner 2004 ausgewiesenen Fälligkeitstages (20. Februar 2004) eingebracht wurde. Ein Aufschiebungsgrund nach § 217 Abs. 4 lit. b BAO lag daher nicht vor.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Oktober 2007