

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 7.2.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 11.1.2011 betreffend dritten Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid wurde der dritte Säumniszuschlag in Höhe von 74,48 € von der nicht entrichteten Einkommensteuer für das Jahr 2008 in Höhe von 7.447.70 € festgesetzt.

In seiner Begründung führte er aus, die Festsetzung sei erforderlich, weil der Beschwerdeführer (Bf.) die genannte Abgabenschuldigkeit nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der zweite Säumniszuschlag verwirkt wurde, entrichtet habe.

In seiner als Einspruch titulierten Berufung führte der Bf. aus, laut Konkursordnung hätten in einem Abschöpfungsverfahren alle Gläubiger ihre Forderungen ausschließlich beim Treuhänder anzumelden. Bei Zahlungen an die Finanzbehörde würde er sich der Gläubigerbegünstigung strafbar machen. Weiters werde zur Buchungsmitteilung 1 vom 10.1.2011 mit einem Rückstand von 12.263,02 € eine Stellungnahme abgegeben. Er ersuchte die Abgabenbehörde sich nur mit dem Differenzbetrag zwischen dem Masseverwalter vom 4.11.2008 bekanntgegebenen Forderungen und seinen im 2. Quartal 2010 abgegebenen Steuererklärungen 2008 und 2009 an den Treuhänder zu wenden.

In einem weiteren Schriftsatz vom 7.6.2010 (gemeint wohl: 2011) führte er aus, sein Privatinsolvenzverfahren sei mit Stichtag 24.3.2010 abgeschlossen und für den Zeitraum von sieben Jahren sei ein Abschöpfungsverfahren eingeleitet worden. Der aus der

Buchungsmittteilung 4 vom 25.5.2010 ersichtliche Rückstand von 10.968,30 € resultiere aus der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2008. Dieser Betrag sei den im Rahmen des Insolvenzverfahrens ausgesetzten Beträgen von 23.040,98 € zuzuzählen. Die Finanzbehörde möge sich mit dem ausgewiesenen Treuhänder in Verbindung zu setzen, damit der Rückstand für die Quote angerechnet werde.

In ihrer Berufungsvorentscheidung vom 20.6.2011 vertrat die belangte Behörde (Finanzamt) die Rechtsansicht, dass die gegenständliche Einkommensteuer(nach-)forderung 2008 keine Konkurs-, sondern eine sogenannte Masseforderung sei, die nach Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens (d.i. 3.11.2008) entstanden und zu 100% zu befriedigen sei. Weiters verwies sie darauf, diese Forderung könne nicht gemäß § 207 IO nachträglich angezeigt werden, weil nur (Konkurs-) Forderungen, die im Schuldenregulierungsverfahren nicht angemeldet wurden, durch Anzeige im Abschöpfungsverfahren zu berücksichtigen seien. Eine solche Forderung stelle die Einkommensteuer 2008 nicht dar, weil diese nicht hätte angemeldet werden können. Weiters entstehe der Abgabensanspruch nach § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe. Auf die (spätere) Bescheiderlassung komme es nicht an. Mit dem Bescheid werde lediglich die Durchsetzung des Anspruches bewirkt, nicht aber seine Entstehung begründet. Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entstehe der Abgabensanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres für das die Veranlagung vorgenommen werde (für die Einkommensteuer 2008 sei dies der 31.12.2008).

Die Entstehung des Abgabenspruchs falle zeitlich mit der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 IO zusammen. Nach der Rechtsprechung des VwGH seien daher nach der Insolvenzeröffnung im Sinn des § 4 BAO entstandene Abgabenforderungen Masseforderungen.

Da diese Nachforderung nicht entsprechend entrichtet wurde, war die Festsetzung von Säumniszuschlägen zu verfügen.

Gegen die Berufungsvorentscheidung erhob der Bf. „Einspruch“, der als Vorlageantrag an den (damaligen) Unabhängigen Finanzsenat zu werten war.

Er führte hierbei aus, die Titulierung der Einkommensteuer 2008 als Masseforderung sei unrichtig, da die Einkommensteuer quartalsmäßig zu entrichten gewesen wäre, die entsprechend in den vier Teilbeträgen fällig wurden. Bei Konkurseröffnung seien alle vier Quartalstermine verstrichen gewesen. Dem zufolge sei die „Einkommensteuererklärung 2008“ nicht als Masseforderung anzusehen. Da er in den Jahren 1999-2007 sehr gut verdient habe, wäre die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2008 sehr hoch und überschreite die mageren Erträge seines Konkurses bei Weitem.

Weiters hält der Bf. an seiner Rechtsauffassung fest, dass das Finanzamt seine Nachforderungen an Einkommensteuer 2008 auch als Masseforderung ausschließlich dem Treuhänder anzuzeigen gehabt hätte. Das Finanzamt hätte vom 4.11.2008 bis einschließlich 19.3.2011 Zeit gehabt, seine Forderungen anzumelden. Es sei bei keinem

Verhandlungstermin als Gläubiger erschienen und habe die bezeichneten Forderungen weder dem Masseverwalter noch dem Treuhänder angezeigt, womit er das Finanzamt noch einmal dazu aufforderte. Aus der Chronik der aufgelisteten Buchungsmitteilungen sei klar erkennbar, dass der Rückstand sowie die ausgesetzten Beträge willkürlich erhöht wurden. Wiederaufnahmen von bereits getätigten Konkursforderungen seien unzulässig und eigenmächtige Änderungen von Konkursforderungen daher ebenfalls rechtswidrig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass die im angefochtenen Bescheid angeführte Abgabe – die aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 25.5.2010 resultierende Nachforderung in Höhe von 7.447,70 - nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der zweite Säumniszuschlag (11.10.2010) verwirkt wurde, entrichtet wurde.

Vorausgeschickt werden darf, dass beim Bezirksgericht G. am 3.11.2008 über das Vermögen des Bf. ein Schuldenregulierungsverfahren eröffnet und im Anschluss daran am 24.3.2010 das Abschöpfungsverfahren unter Bestellung eines Treuhänders eingeleitet wurde.

Rechtlich besteht einerseits darüber Streit, ob die Vorschreibung an den Schuldner hätte erlassen werden dürfen bzw. ob die Vorschreibung der Nebengebühr im Falle eines Insolvenzverfahrens rechtmäßig war, da der Bf. die Rechtsauffassung vertritt, dass es sich bei den streitgegenständlichen Forderungen um Konkursforderungen handle, für deren Entrichtung kein Säumniszuschlag anfalle. Mit Beschluss vom 18.4.2017 wurde das Abschöpfungsverfahren beendet und dem Schuldner die Restschuldbefreiung erteilt.

Gemäß § 204 Abs. 4 IO ist mit Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wird, das Insolvenzverfahren aufgehoben. Dies ist gemeinsam mit dem Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wird, in der Insolvenzdatei anzumerken. Damit endet die Tätigkeit des vom Insolvenzgericht bestellten Masseverwalters. Gemäß

§ 202 Abs. 2 IO bestimmt das Gericht für die Dauer des Abschöpfungsverfahrens einen Treuhänder, auf den der pfändbare Teil der Forderungen des Schuldners auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion nach Maßgabe der Abtretungserklärung (§ 199 Abs. 2) übergeht. Die Rechtsstellung des Treuhänders ist im Wesentlichen darauf beschränkt, dem Drittschuldner die Abtretung mitzuteilen und die Beträge, die er durch die Abtretung erlangt, und sonstige Leistungen des Schuldners oder Dritter von seinem Vermögen getrennt zu halten, fruchtbringend anzulegen und am Ende des Kalenderjahres binnen acht Wochen an die Gläubiger zu verteilen (§ 203 Abs. 1 IO). Der Treuhänder ist somit

ein Organ der Gläubiger, der die eingehenden Vermögenswerte des Schuldners verwaltet und entsprechend verteilt. Damit ist jedoch keine umfassende Vertretung nach Art eines Masse- oder Sachverwalters verbunden; daher ist der Schuldner wieder umfassend handlungsfähig und kann seine übrigen Belange wieder eigenständig wahrnehmen.

Daher erweisen sich die Hinweise des Bf. dahingehend, die Abgabengläubigerin hätte sich an den Treuhänder zu wenden gehabt, als nicht zielführend.

Rechtsquellen:

§ 217 BAO

(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.

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

(3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

(4) Säumniszuschläge sind 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.

...

Soweit der Bf. sinngemäß vermeint, dass ab der Konkurseröffnung ein gesetzlicher Zahlungsaufschub eintrete und die Forderungen nicht mehr bedient werden dürften und somit kein Säumniszuschlag hätte verrechnet werden dürfen, ist dem zu erwidern, dass im Gegensatz zu den Konkursforderungen (VwGH 19.12.1990, 87/13/0070) bei Massenforderungen keine spezialgesetzlichen Regelungen der Insolvenzordnung der Abgabentrichtung zum abgabenrechtlichen Fälligkeitstag entgegen stehen (VwGH 22.4.1985, 84/15/0009), weshalb bei Massenforderungen die Verpflichtung zur Entrichtung

eines Säumniszuschlages nach den allgemeinen Grundsätzen der BAO entsteht, weil Masseforderungen idR voll zu befriedigen sind.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 13.11.1985, 85/13/0058, ausgesprochen hat, fällt der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt im Sinne des § 46 Abs. 1 Z. 2 KO zeitlich mit dem Entstehen des Abgabenanspruches zusammen. Da der Abgabenanspruch bei der Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres entsteht, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch im Wege von Vorauszahlungen schon früher entstanden ist (§ 4 Abs. 2 lit. a und b BAO), entstand die Einkommensteuerschuld abzüglich der Vorauszahlungen - diese wurden unbestritten und aktenkundig im Ausmaß von 2.000 € abgezogen - erst am 31. Dezember 2008, also nach dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung. Es handelte sich daher um Masseforderungen, für deren fristgerechte Entrichtung der Masseverwalter bzw. nach Konkursaufhebung der Schuldner zu sorgen hatte (VwGH 25.1.1989, 88/13/0181).

Abgesehen von der zitierten Bestimmung des § 4 BAO, die das Entstehen des Abgabenanspruches ausdrücklich regelt, lassen sich die Geschäftsvorfälle, die letztlich in ihrer Gesamtheit der Einkommensteuer- und der Gewerbesteuerbemessung zugrunde zu legen sind, nicht als Einzelgeschehnisse erfassen, die sich zur Gänze entweder vor oder nach der Konkurseröffnung ereignen.

Der mit bestimmten Einnahmen kausal verknüpfte Aufwand kann abgesehen von grundsätzlichen Zurechnungsschwierigkeiten zu anderen Zeitpunkten erwachsen als der Einnahmenezufluss. Beide Komponenten Aufwand und Ertrag bestimmen aber im Zusammenwirken jenen wirtschaftlichen Erfolg, der Teil der Steuerbemessungsgrundlage ist. Eine am Geschehnisablauf orientierte Zuordnung einzelner Besteuerungskomponenten zu Zeiträumen vor und nach Konkurseröffnung ist daher in der Regel gar nicht möglich. Noch deutlicher wird die Unmöglichkeit, eine Einkommensteuer- oder Gewerbesteuerschuld nach Maßgabe der einzelnen steuerrelevanten Geschehnisse aufzuteilen, wenn in einer Periode - wie dies regelmäßig der Fall ist - verschiedene Geschäftsvorfälle zu erfassen sind, von denen einzelne ein positives und andere ein negatives Ergebnis aufweisen. Erst durch die zusammenfassende Saldierung von positiven und negativen Komponenten wird das Einkommen (der Gewerbeertrag) eines Jahres errechnet. Würde man etwa bei einem durch Konkurseröffnung geteilten Kalenderjahr in den positiven Geschäftsvorfällen des ersten Teiles des Jahres einen die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalt erblicken, so käme eine solche Betrachtungsweise in Widerspruch zu der gleichermaßen notwendigen Erfassung der negativen Geschäftsvorfälle des zweiten Teiles desselben Jahres. Aufgespalten ergäbe sich eine positive Steuerbemessungsgrundlage vor Konkurseröffnung und eine negative Steuerbemessungsgrundlage nach Konkurseröffnung, die jedoch in Wahrheit zu einer einheitlichen, möglicherweise insgesamt negativen Steuerbemessungsgrundlage zu saldieren wäre und daher letztlich keine Einkommensteuer "auslösen" würde. Dies zeigt, daß einzelne aus einer Mehrzahl von Geschäftsvorfällen herausgelöste Geschehnisse in Wahrheit gar keine Abgabepflicht

auf dem Gebiet der Einkommensteuer oder Gewerbesteuer auslösen können, sondern nur die Gesamtheit aller in einer Besteuerungsperiode angefallenen steuerlich relevanten Ereignisse (VwGH 23.11.1994, 91/13/0259).

Dies steht nicht im Widerspruch zur der für Konkursforderungen geltenden Judikatur (VwGH 18.1.1996, 93/15/0170), in der die Rechtsansicht zu § 217 BAO vertreten wird, dass die Vorschriften der Insolvenzordnung, die eine vom abgabenrechtlichen Fälligkeitstag abweichende Entrichtung einer Abgabe vorsehen, den Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen haben.

Zu den übrigen Einwendungen, insbesondere was die Aussetzung der Einbringung anlangt, ist auszuführen, dass es sich dabei um eine behördeninterne Maßnahme handelt (VwGH 12.6.1990, 90/14/0100; 15.4.1997, 96/14/0001), worüber kein Bescheid ergeht (VwGH 31.3.2003, 97/14/0128; 21.11.1997, 2007/13/0086). Auch die Wiederaufnahme der ausgesetzten Einbringung gemäß § 231 Abs. 2 BAO erfolgt formlos. Daher kann im gegenständlichen Verfahren darüber keine Auseinandersetzung erfolgen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Graz, am 30. Juni 2017