



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Ilse Korenjak, Rechtsanwältin, 1040 Wien, Gusshausstraße 6, vom 30. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 9. März 2009 betreffend Festsetzung eines dritten Säumniszuschlages (§ 217 Abs. 2 BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf € 0,00 herabgesetzt.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 10. März 2004 das Konkursverfahren eröffnet, das mit Beschluss vom 18. Juli 2006 nach Annahme des Zahlungsplanes, wonach die Zahlungsquote von 10,5 % in zwölf Raten bis 1. Jänner 2012 zu entrichten sein wird, aufgehoben wurde.

Mit Bescheid vom 21. Juni 2007 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2005 mit einem Betrag von € 40.773,77 fest. Der Bescheid betreffend Festsetzung des ersten Säumniszuschlages (€ 815,48) erging am 9. September 2008, die Festsetzung des zweiten Säumniszuschlages (€ 407,74) erfolgte am 9. Dezember 2008.

Mit Bescheid vom 9. März 2009 setzte das Finanzamt den dritten Säumniszuschlag in Höhe von € 407,74 fest, da die Einkommensteuer 2005 mit einem Betrag von € 40.773,77 nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, an dem der zweite Säumniszuschlag verwirkt worden wäre, entrichtet worden wäre.

In der gegen diesen Bescheid am 30. März 2009 rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass sich der zu Grunde liegende Sachverhalt bereits vor der Konkurseröffnung ereignet hätte. Bei der gegenständlichen Kapitalforderung handle es sich daher um eine Konkursforderung, sodass auch zwingend die Nebengebühren das gleiche Schicksal teilen würden. Durch die am 10. März 2004 erfolgte Konkurseröffnung wäre auf Grund der zwingenden Bestimmungen der Konkursordnung ein Zinsenstopp erfolgt. Infolge des Vergleiches vom 30. Juni 2008 wäre die Bezahlung der Kapitalsumme als Konkursforderung unter Verlängerung der Fristen gemäß dem gerichtlichen Zahlungsplan festgelegt worden. Da demgemäß ein Zahlungsverzug nicht vorliege, wäre die Verrechnung von Säumniszinsen nicht gerechtfertigt.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 6. April 2009 die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 21. Juni 2007 die Einkommensteuer 2005 in Höhe von € 40.773,77 nachgefordert worden wäre. Die Nachforderung wäre gemäß § 210 BAO am 30. Juli 2007 fällig gewesen. Die Verpflichtung zur Entrichtung des ersten Säumniszuschlages wäre durch den Bescheid über den Ablauf der Aussetzung der Einhebung vom 15. Juli 2008 gemäß § 212a Abs. 7 BAO auf den 22. August 2008 hinausgeschoben worden. Mit Bescheid vom 9. September 2008 wäre die Festsetzung des ersten Säumniszuschlages erfolgt. Da innerhalb der weiteren drei Monate bis 22. November 2008 keine Entrichtung der säumigen Abgabe erfolgt wäre, wäre gemäß § 217 Abs. 3 der zweite Säumniszuschlag festzusetzen gewesen. Innerhalb der weiteren drei Monate bis 22. Februar 2009 wäre wieder keine Entrichtung erfolgt, sodass gemäß § 217 Abs. 3 BAO der dritte Säumniszuschlag vorzuschreiben gewesen wäre.

Da das Konkursverfahren bereits am 8. Juni 2006 aufgehoben worden wäre, handle es sich um keine vom Konkursverfahren umfasst gewesene Abgabe, weshalb die Bestimmungen der Konkursordnung keine Schranke für die Festsetzung der Säumniszuschläge darstellen würden. Außerdem wäre sowohl der Abgabeananspruch gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 BAO nach Konkurseröffnung entstanden als auch wären der Fälligkeitstag und die weiteren Zahlungsfristen danach gelegen. Der Sachverhalt begründe auf Grund der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes nicht gleichzeitig den Abgabeanpruch.

Die Bw. beantragte am 4. Mai 2009 rechtzeitig die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Masseverwalterin für die Geltendmachung ihrer Forderung im Verfahren Leistungen, die sich auf den Zeitraum vor Konkurseröffnung bezogen hätten, geltend gemacht hätte. Dies löse jedoch keine umsatz- oder einkommensteuerrelevante Masseforderung aus. Demgemäß wäre im Protokoll vom 30. Juni 2008 vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu RV/0620-W/08 vereinbart worden, dass nach Abschluss des Zahlungsplanes die Einkommensteuer quotenmäßig zu tilgen

wäre. Dadurch, dass die Einkommensteuer unzweifelhaft eine Konkursforderung darstelle, würden daher auch die Säumniszuschläge das gleiche rechtliche Schicksal tragen. Das Begehren der Finanzbehörde auf Vollzahlung der Säumniszuschläge hätte eine unzulässige Gläubigerbegünstigung zur Folge.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. Ein zweiter Säumniszuschlag ist gemäß Abs. 3 für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit 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 zweite und dritte Säumniszuschlag beträgt jeweils 1 % des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrages.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Säumniszuschlagspflicht nicht den Bestand einer sachlich richtigen Abgabenschuld voraus, sondern nur einer formellen, wobei die Stammabgaben nicht rechtskräftig festgesetzt sein müssen (VwGH 30.4.1995, 92/13/0115). Ein Säumniszuschlagsbescheid ist daher auch dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde liegende Abgabenfestsetzung sachlich unrichtig ist (VwGH 8.3.1991, 90/17/0503).

Die Abgabenbehörde hat daher im Bereich des Säumniszuschlages lediglich die objektive Voraussetzung der Säumnis, nicht aber die Richtigkeit des zu Grunde liegenden Abgabenbescheides zu prüfen (vgl. VwGH 17.9.1990, 90/15/0028, ÖStZB 1991, 410, und die dort zit. Vorentscheidung). Im Fall einer nachträglichen Abänderung oder Aufhebung des Abgabenbescheides ist jedoch über Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auch der Säumniszuschlag herabzusetzen oder aufzuheben (§ 217 Abs. 8 BAO).

Die Einwendungen der Bw. betreffend den zu Grunde liegenden Abgabenbescheid, nämlich dass die festgesetzte Einkommensteuer 2005 Leistungen betreffe, die bereits vor Konkursöffnung (10. März 2004) erbracht worden wären, weshalb die Einkommensteuer 2005 eine Konkurs- und keine Masseforderung wäre und daher ebenso wie die übrigen Konkursforderungen laut gerichtlich bestimmtem Zahlungsplan nur mit 10,5 % und nur in Halbjahresraten zu entrichten wäre, gehen daher im Lichte der Bestimmungen des § 217 Abs. 1 und 2 BAO ins Leere.

Darüber hinaus wurden keine Gründe vorgebracht, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Säumniszuschlages aufzuzeigen, da die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, ebenso wie die Dauer des Verzuges grundsätzlich unbeachtlich sind (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094). Insbesondere setzt die Verwirkung des Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraus (VwGH 10.11.1995, 92/17/0286).

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind gemäß § 217 Abs. 7 BAO Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Allerdings lässt der Inhalt der Berufung und des Vorlageantrages eine Deutung als Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO, wonach diesfalls kein grobes Verschulden vorliege, zu.

Dazu war festzustellen, dass zwar die Kommentarmeinung mancher Autoren (wie *Engelhart* in *Konecny/Schubert*, KO § 46 Rz 104-109) der Rechtsansicht der Bw. folgt, wonach die Jahresschuld an Einkommensteuer je nach dem Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes in Konkurs- und Masseforderungen aufzuteilen wäre, jedoch die Verwaltungspraxis und die Judikatur sowohl des Verwaltungsgerichtshofes als auch des Obersten Gerichtshofes (OGH 8 Ob 92/02) von einer einheitlichen Jahresbesteuerung, abgestellt auf das Ende des jeweiligen Veranlagungsjahres, ausgehen.

Einnahmen sind gemäß § 19 Abs. 1 EStG in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. (...) Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht (in der Fassung nach dem AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161, ab 1.1.2006).

Auch nach dem Wortlaut der für die Einkommensteuer 2005 gültigen Fassung der Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG sind daher Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Die durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 eingeführte Zuflussfiktion, wonach Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch besteht, galt für die gegenständliche Einkommensteuer 2005 noch nicht, da diese Bestimmung erst ab 1. Jänner 2006 in Kraft trat, weshalb zutreffend auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgeltes und nicht auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung abgestellt wurde.

Im gegenständlichen Fall bedeutet dies die Qualifikation der Einkommensteuer 2005 als Masseforderung und unbeschadet des für die Konkursforderungen beschlossenen Zahlungsplanes die Fälligkeit in voller Höhe mit 30. Juli 2007, weswegen der angefochtene dritte Säumniszuschlag mangels (rechtzeitiger) Zahlung grundsätzlich zu Recht verwirkt wurde.

Jedoch kann die von der Bw. ins Treffen geführte Vereinbarung vom 30. Juni 2008, die im Rahmen des vor dem Unabhängigen Finanzsenat zu RV/0620-W/08 abgehaltenen Erörterungsgespräches (Berufungsverfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005) zwischen der steuerlichen Vertretung der Bw. und dem Finanzamt getroffen wurde, nicht außer Acht gelassen werden:

„Die steuerliche Vertreterin erklärt sich im Namen ihrer Klientin bereit, die offenen ausstehenden Quoten aus der Umsatzsteuer bis inklusive Juni 2008 bis zum September 2008 zu entrichten.

Hinsichtlich der Einkommensteuer von rund € 40.000,00 wird vorgeschlagen, nach Abschluss des Zahlungsplanes diese anteilmäßig zu tilgen, indem zwei weitere Quoten im Dezember 2012 und Juni 2013 von je € 5,25 % entrichtet werden.

Die Zustimmung zu dieser Vereinbarung wird von der Bw. bis Ende dieser Woche, das ist Freitag, der 4. Juli 2008, sowohl dem Finanzamt als auch der Referentin schriftlich und eigenhändig unterschrieben übermittelt werden.

Das Finanzamt stimmt dieser Vereinbarung zu, unter der Voraussetzung, dass die schriftliche Einverständniserklärung der Bw. bis zum vereinbarten Termin einlangt.

Die Zurücknahme sämtlicher Berufungen wird bis zum selben Termin in Aussicht gestellt.“

Mit Schreiben vom 4. Juli 2008 wurde die von der Bw. unterfertigte Vereinbarung dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelt und die Berufungen zurückgezogen.

Daraus erhellt, dass der berufungsgegenständliche dritte Säumniszuschlag, der nach § 217 Abs. 2 BAO zu entrichten ist, soweit die Abgabe nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages (9. Dezember 2008) entrichtet ist (9. März 2009), zwar verwirkt wurde, aber der Bw. durch die nicht (rechtzeitige) Entrichtung auf Grund der zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden außergerichtlichen Zahlungsvereinbarung vom 30. Juni 2008 kein grobes Verschulden anzulasten war, weshalb dieser Säumniszuschlag auf € 0,00 herabzusetzen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2009