

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Dr. Walter Mette, Gerhard Mayrhofer und KomzIR Gottfried Hochhauser über die Berufung der BA, vertreten durch OF, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 9. Oktober 1998 betreffend Säumniszuschlag nach der am 3. Februar 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Nebengebührenbescheid vom 9. Oktober 1998 setzte das Finanzamt einen Säumniszuschlag in Höhe von S 214.183,00 fest, da die Umsatzsteuer 1989 in Höhe von S 10,709.173,00 nicht innerhalb der dafür zur Verfügung stehenden Frist entrichtet worden wäre.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin (Bw.) aus, dass infolge der Unzulässigkeit eines Wiederaufnahmebescheides auch der darauf basierende Sachbescheid betreffend die Umsatzsteuer 1989 unzulässig sei, woraus sich wiederum die Unzulässigkeit des Säumniszuschlagsbescheides ergebe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 1998 als unbegründet ab.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. vor, dass gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO

Abgaben am Tag der Entstehung eines Guthabens eines Abgabepflichtigen als entrichtet gälten, wenn dieses Guthaben auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen umgebucht oder überrechnet werde. Im vorliegenden Fall sei am Abgabenverrechnungskonto der Z-GmbH (St.Nr. 430/7170) durch die im Februar 1991 erfolgte Umsatzsteuerveranlagung 1989 eine Gutschrift in Höhe von S 10,723.630,00 entstanden. Diese wirke in Anwendung des § 21 Abs. 5 UStG auf den 12. Februar 1990 zurück. Das solchermaßen entstandene Guthaben sei auf Grund eines Antrages der Abgabepflichtigen in Höhe von S 6,674.065,00 auf das Abgabenverrechnungskonto der U-KG (St.Nr. 730/4759) und in Höhe von S 4,042.897,00 auf das Abgabenverrechnungskonto der HKG (St.Nr. 730/4742) überrechnet worden. Auf Grund der Anträge der Bw. vom 11. November 1998 und vom 24. November 1998 seien S 6,638.410,00 von der U-KG und S 4,070.764,00 von der HKG, zusammen also S 10,709.174,00, wieder auf das Abgabenverrechnungskonto der Z-GmbH überrechnet worden, was der mit Bescheid vom 9. Oktober 1998 vorgeschriebenen Umsatzsteuer 1989 entspreche.

Schließlich lege die Bw. als Nachweis, dass es sich bei der Z-GmbH um denselben Abgabepflichtigen im Sinne des § 211 Abs. 1 lit. g BAO wie bei der U-KG und der HKG handle, zwei Gesellschafterbeschlüsse vom 29. Dezember 1988 bei. Daraus sei ersichtlich, dass die Z-GmbH jeweils am 29. Dezember 1988 Gesamtrechtsnachfolgerin durch Anwachsung der beiden Kommanditgesellschaften geworden sei. Da auf Grund der vorstehenden Ausführungen die Umsatzsteuer 1989 gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO per 12. Februar 1990 gebarungsmäßig als entrichtet anzusehen sei, laute das unveränderte Berufungsbegehren, den Säumniszuschlagsbescheid vom 9. Oktober 1998 aufzuheben.

Die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Mai 1999, RV/136-07/99, womit die Berufung abgewiesen wurde, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2003, 99/13/0132, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben.

Mit Eingabe vom 22. Jänner 2004 beantragte die Bw. für das fortgesetzte Berufungsverfahren gemäß § 323 Abs. 12 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO. Weiters ergänze die Bw. ihren Vorlageantrag vom 15. Dezember 1998 um das gesamte Vorbringen im Verwaltungsgerichtshofverfahren, soweit die Beschwerde nicht die Entscheidung durch ein monokratisches Organ betreffe, und beziehe dieses Vorbringen in die Berufungsbegründung ein.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshofes brachte die Bw. im Wesentlichen ergänzend vor, dass die Bw. Rechtsnachfolger (im Wege der Universalkzession) der Z-GmbH sei, die mit Gesellschafterbeschluss vom 29. Dezember 1988 nach Ausscheiden des jeweils letzten Mitgesellschafters die Unternehmen der HKG und der U-KG übernommen habe. Im Zuge

abgabenbehördlicher Prüfungen bei den Kommanditgesellschaften sei festgestellt worden, dass Umsätze, die von den Personengesellschaften 1989 abgeführt worden seien, auch in der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bw. enthalten seien. In Anlehnung an die bei den Kommanditgesellschaften getroffenen Prüfungsfeststellungen seien die Umsätze und Vorsteuern, die bei der Berechnung der Jahresumsatzsteuer der beiden Kommanditgesellschaften zu berücksichtigen gewesen seien, aus der Bemessungsgrundlage der Bw. ausgeschieden worden. Nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1989 sei die Umsatzsteuer mit S 3.366.730,00 anstelle S – 7.342.443,00 vorgeschrieben worden.

Der Säumniszuschlag betreffe die Umsatzsteuer 1989. Mit Bescheid vom 9. Oktober 1998 mache die Behörde der Bw. zum Vorwurf, sie habe eine Abgabenschuldigkeit nicht bis 12. Februar 1990 entrichtet. Zwischen der Fälligkeit 12. Februar 1990 und dem Datum der Bescheiderlassung lägen mehr als 8 1/2 Jahre. Der Säumniszuschlag sei ein Nebenanspruch (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) und somit selbst eine Abgabe. Im Wortgebrauch des § 207 Abs. 2 BAO sei der Säumniszuschlag eine übrige Abgabe. Für ihn betrage die Verjährungsfrist 5 Jahre. Die Verjährungsfrist beginne in diesem Fall gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Der Anspruch auf einen Säumniszuschlag entstehe ex lege und gehe der erstinstanzliche Bescheid von einer Fälligkeit 12. Februar 1990 aus. § 207 Abs. 2 letzter Satz BAO bestimme, dass das Recht, einen Verspätungszuschlag oder Abgabenerhöhungen anzufordern, gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe verjähre. Es sei dies eine Sonderbestimmung, die nur für den Verspätungszuschlag oder für Abgabenerhöhungen gelte. Der Säumniszuschlag sei weder dem Begriff Verspätungszuschlag noch dem Begriff Abgabenerhöhung zuzuordnen, was sich explizit aus der Gegenüberstellung der lit. a, b und d des § 3 Abs. 2 BAO ergebe.

Tatsächlich sei die Umsatzsteuer 1989 am Abgabenkonto der Z-GmbH zu jedem Zeitpunkt der Vergangenheit basierend auf den Geburungsvorschriften der BAO als entrichtet anzusehen. Für den 12. Februar 1990 bis 8. März 1991 sei die bis zum 12. Februar 1990 rückwirkende Deckung gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1972 durch die Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung 1989 am 22. Februar 1991 gegeben. Es sei nicht einzusehen, warum dieser unzweifelhafte Guthabensbestand für diesen Zeitraum durch den Überrechnungsantrag vom 8. März 1991 hätte erlöschen sollen. Vielmehr müsse hier gemäß § 214 Abs. 1 BAO eine Verrechnung mit der im Jahr 1998 mit Fälligkeit 12. Februar 1990 angelasteten Umsatzsteuer erfolgen. Der Kontostand bei der Z-GmbH von S 14.042.440,00 zeige, dass durch die Gutschrift am 22. Februar 1991 von S 10.327.630,00 keine anderen Abgaben getilgt worden seien. Ab 8. März 1991 gelte gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO im Falle einer – hier im November 1998 veranlassten – Überrechnung von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen eine Abgabe am Tag der Entstehung der Guthaben als entrichtet. Die Guthaben auf den Abgabenkonten der

beiden Kommanditgesellschaften seien am 27. März 1991 auf Grund eines Überrechnungsantrages der Z-GmbH vom 8. März 1991 verbucht worden. Folglich sei dieses Guthaben bei der Z-GmbH spätestens am 8. März 1991 entstanden. Auf Grund der Tatsache, dass die drei Gesellschaften seit den Gesellschafterbeschlüssen vom 29. Dezember 1988 ein- und derselbe Abgabepflichtige im Sinne des § 211 Abs. 1 lit. g BAO seien, sei das Guthaben dieses Abgabepflichtigen aber schon am 12. Februar 1990 (nämlich wiederum direkt am Konto der Z-GmbH) entstanden.

Die Bw. verweise – gerade hier im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer – auf den Grundsatz der Unternehmereinheit (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 2 Tz. 130). Zu diesen Punkten sei in Erinnerung zu rufen, dass der Steuerberater beider Kommanditgesellschaften schon jeweils mit Schreiben vom 20. Februar 1989 an das Finanzamt unter anderem beantragt habe, die Steuerkonten dieser beiden Gesellschaften auf jenes der Z-GmbH zu übertragen. Die hier aufgezeigte Betrachtung werde auch durch mehrere Bestimmungen der BAO unterstrichen. Zum einen der des § 213 Abs. 1 BAO, nach der für jeden Abgabepflichtigen wiederkehrend zu erhebende Abgaben von derselben Abgabenbehörde in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen seien (bei der somit gebotenen konsolidierten Betrachtung der Abgabenkonten der hier beteiligten Gesellschaften stehe der permanente Guthabensbestand auch optisch außer Zweifel). Zum anderen seien nach § 215 Abs. 2 BAO Guthaben eines Abgabepflichtigen von Amts wegen zur Tilgung von Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen bei einer anderen Abgabenbehörde zu verwenden (auch diese Bestimmung führe im vorliegenden Fall zu einer konsolidierten Betrachtungsweise).

Wenn die Umsatzsteuer für das Jahr 1989 mit S 3.366.730,00 festgesetzt werde, so könne nur von diesem Betrag Säumniszuschläge begehrt werden (nicht aber auch vom bisherigen, auf Grund eines Bescheides weggefallenen Guthabens). Demzufolge könne Bemessungsgrundlage für den gegenständlichen Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages nicht Umsatzsteuer für 1989 in Höhe von S 10.709.173,00, sondern lediglich die für das Jahr 1989 festgesetzte Umsatzsteuer in Höhe von S 3.366.730,00 sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus den Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Gemäß § 213 Abs. 5 BAO ist in den Fällen des § 19 Abs. 2 BAO die Gebarung der Abgaben der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) auch nach erfolgter Beendigung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 215 Abs. 2 BAO ist das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde verbleibende Guthaben zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt gemäß § 217 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl. I Nr. 142/2000 mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Abs. 2 bis 6 oder § 218 BAO hinausgeschoben wird.

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden; solche Anträge können weiters in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monates ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002, gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 gestellt.

Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt gemäß § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

Gemäß § 21 Abs. 5 UStG wird durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Ergibt sich durch die Veranlagung ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Unternehmers, so ist dieser Betrag als Gutschrift zu behandeln, der mit Bekanntgabe des Bescheides wirksam wird (vgl. Kranich – Siegl – Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer IV, § 21 Anm. 52). Die am 9. Oktober 1998 festgesetzte Nachforderung an Umsatzsteuer 1989 in Höhe von S 10,709.173,00, welche aus der Verminderung (Rückgängigmachung) des Überschusses in Höhe von S 10,723.630,00 aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 1989 am

22. Februar 1991 resultiert, wurde somit mit Bekanntgabe des Bescheides vom 22. Februar 1991 fällig. Bereits vor Fälligkeit dieser Nachforderung entstand durch die Verbuchung des Bescheides am Abgabenkonto der Bw. am 22. Februar 1991 ein Guthaben, welches zur vermeintlichen Tilgung der Umsatzsteuer 1989 mit einem Betrag von S 6,674.065,00 auf das Abgabenkonto der U-KG und einem Betrag von S 4,042.897,00 auf das Abgabenkonto der HKG überrechnet wurde. Diese Beträge verblieben auf den Abgabenkonten der genannten Gesellschaften und wurden am 25. November 1998 bzw. 4. Dezember 1998 mit den Beträgen von S 6,638.410,00 und S 4,070.764,00 (somit insgesamt S 10,709.174,00) rücküberrechnet.

Da das vor Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderung 1989 in Höhe von S 10,709.173,00 am 22. Februar 1991 entstandene Guthaben auf den Abgabenkonten der Bw. (auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge auch die Abgabenkonten der U-KG und der HKG, welche nach den Bestimmungen der §§ 19 Abs. 2 und 213 Abs. 5 BAO und auf Grund des Umstandes, dass auch die Geltendmachung bereits entstandener Abgabenschulden des Rechtsvorgängers gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger dem für den Rechtsvorgänger zuständig gewesenen Finanzamt obliegt - vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung², § 19 Tz. 7 – getrennt zu führen waren) bis zur Festsetzung der Nachforderung am 9. Oktober 1998 in ausreichender Höhe zu deren Entrichtung durch Verrechnung mit dem Guthaben zur Verfügung stand, erfolgte die Festsetzung des Säumniszuschlages in Höhe von S 214.183,00 mangels Eintrittes einer Säumnis hinsichtlich der Umsatzsteuer 1989 zu Unrecht.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2003, 99/13/0132, wurde die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. Mai 1999, RV/136-07/99, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben, da infolge des im § 261 BAO normierten Zusammenhangs mit einer Berufung, über die gemäß § 260 Abs. 2 BAO die Finanzlandesdirektion durch einen Berufungssenat zu entscheiden hat, sich die Zuständigkeit des Berufungssenates auch für die Entscheidung über die Berufung gegen den gegenständlichen Säumniszuschlagbescheid ergibt. Somit konnte gemäß § 323 Abs. 12 BAO für das fortgesetzte Berufungsverfahren innerhalb eines Monates ab Zustellung der Aufhebung mit Eingabe vom 22. Jänner 2004 wohl der Antrag gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt werden, eine Nachholung von Anträgen auf mündliche Verhandlung in Fällen, in denen nach der Rechtslage vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl I 2002/97, nach den §§ 260 Abs. 2 und 261 BAO Senatzuständigkeit bestand, ist jedoch nicht vorgesehen (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 217). Da die Bw. weder in der Berufung vom 11. November 1998 noch im Vorlageantrag vom 15. Dezember 1998 einen diesbezüglichen Antrag gestellt hat, hatte eine mündliche Verhandlung über die Berufung nicht stattzufinden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Februar 2005