



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 10

GZ. RV/1786-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D.M., vertreten durch Thum Weinreich Schwarz Rechtsanwälte OEG, 3100 St. Pölten, Josefstraße 13, vom 21. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Krems an der Donau vom 10. März 2006 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 10. März 2006 wurde über den Berufungswerber (in weiterer Folge Bw.) ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 251,22 festgesetzt, da die Einkommensteuervorauszahlungen 01-03/2006 in Höhe von € 12.561,00 nicht fristgerecht entrichtet worden sind.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 21. März 2006 wurde ausgeführt, dass die Verrechnungsanweisung nicht wie im Kontoauszug irrtümlich angeführt vom 21. Februar 2006, sondern vom 17. Februar 2006 stamme. Es liege daher lediglich eine Überschreitung des Zahlungstermines von 2 Werktagen vor, die gemäß der Bestimmung des § 217 BAO jedenfalls nicht zu einem Säumniszuschlag führen könne. Auch die letzten Steuerbeträge seien sämtliche pünktlich bezahlt worden.

Darüber hinaus erscheine es gleichheitswidrig, dass für die Überschreitung der Zahlungsfrist von 2 Tagen pauschaliert 2 % bezahlt werden müssen, wenn für sämtliche weiteren

Versäumnisse (siehe beispielsweise § 205 BAO) lediglich 2 % über dem Basiszinssatz – dieser betrage derzeit 1,47 % – bezahlt werden müssen.

Bei einer sonstigen Säumnis seien daher 2 % erst nach einer Säumnis von mindestens 8 Monaten zu bezahlen, wenn die gleiche Rechtsfolge bereits auf ein Versäumnis von 2 Tagen anzuwenden sei, sei dies grob gleichheitswidrig.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben und keinen Säumniszuschlag zu verhängen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Waldviertel vom 31. März 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und darauf hingewiesen, dass gemäß § 217 Abs. 1 BAO ein Säumniszuschlag verwirkt sei, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde und betrage die Höhe des Säumniszuschlages 2 % des nicht fristgerecht entrichteten Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO). Erfolge die Entrichtung im Überweisungsverkehr, so habe laut § 211 Abs. 2 BAO eine Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben, wenn die Abgabe zwar verspätet, aber noch innerhalb von drei Tagen nach Ablauf der Zahlungsfrist entrichtet werde. Da im vorliegenden Fall die Abgabenschuld per 15. Februar 2006 erst nach diesen drei Tagen am 21. Februar 2006 getilgt worden sei, sei der Säumniszuschlag zwingend vorzuschreiben gewesen.

Betrage wie in § 217 Abs. 5 BAO ausgeführt die Säumnis nicht mehr als fünf Tage und ist der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate nicht säumig gewesen, entfalle die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages. Wohl liege die gegenständliche Säumnis innerhalb der erforderlichen fünf Tage, doch bestehe ein Zahlungsverzug für Einkommensteuer 2004 (Fälligkeitstag 9. Dezember 2005, Entrichtung 15. Dezember 2005). Da von beiden notwendigen Voraussetzungen nur eine erfüllt sei, könne auch die Begünstigung des § 217 Abs. 5 BAO („ausnahmsweise Säumnis“) keine Anwendung finden.

§ 205 BAO umfasse den Bereich der Anspruchszinsen, welche im Rahmen der Abgabenfestsetzung Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen sollen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben. Ein Vergleich mit § 217 BAO (Säumniszuschlag als Sanktion für verspätete Abgabenentrichtung), einem Instrument der Abgabeneinhebung, sei hier nicht anzustellen.

Der Säumniszuschlag bestehe daher laut vorstehenden Ausführungen zu Recht.

Im Vorlageantrag vom 19. Mai 2006 wurde ersucht, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Bei Zugrundelegung der Rechtsansicht würde eine Strafe in Höhe von 2 % der aushaftenden Gebühr verhängt werden, wobei diese Verhängung einer Strafe jedenfalls nicht durch ein Tribunal im Sinne der MRK erfolgt sei.

Eine andere Begründung für die Verhängung dieses Zuschlages erfolge nicht. Um einen Zinsschaden könne es sich nicht handeln, da dies eine jährliche Verzinsung von ca. 700 % bedeuten würde – dies könne jedenfalls kein Schadenersatz sein.

Darüber hinaus sei die Vorschreibung des Säumniszuschlages auch EU-rechtswidrig. Durch die gegenständliche Rechtssituation werde das Risiko der Dauer der Banküberweisung auf den Steuerzahler abgewälzt.

Lediglich bei Einrichtung eines Überweisungskontos bei der Bank könnte man sicher sein, dass das Geld tatsächlich rechtzeitig am Konto der Finanzverwaltung einlange und somit „entrichtet“ werde.

Dadurch entstehe ein Zwang, Konten bei der Bank zu führen. Zwischenzeitig handle es sich jedoch infolge der Fusion Bank um eine allgemeine Bank, die durch die Regelung der BAO eine Beihilfe erhalte, da ein durch nichts gedeckter Zwang bzw. Druck zur Führung eines Kontos bei der Bank gegeben sei.

Es handle sich somit um eine verbotene Beihilfe, die dem EU-Vertrag widerspreche.

Es werde daher der Antrag auf Aufhebung des Säumniszuschlages – der zwischenzeitig bereits entrichtet worden sei – wiederholt.

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. 5 BAO entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. d BAO geltend Abgaben bei Überweisung auf das Postscheckkonto oder ein sonstiges Konto der empfangsberechtigten Kasse am Tag der Gutschrift als entrichtet.

Erfolgt gemäß § 211 Abs. 2 BAO in den Fällen des Abs. 1 lit. c die Auszahlung oder Überweisung durch das Abgabepostamt oder in den Fällen des Abs. 1 lit. d die Gutschrift auf dem Postscheckkonto oder dem sonstigen Konto der empfangsberechtigten Kasse zwar

verspätet, aber noch innerhalb von drei Tagen nach Ablauf der zur Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist, so hat die Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben; in den Lauf der dreitägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen.

§ 211 Abs. 2 BAO sieht für bestimmte Entrichtungsformen eine Respirofrist von drei Tagen vor. Erfolgt die Gutschrift innerhalb dieser Frist (wenn auch verspätet), so bleibt diese Verspätung ohne Rechtsfolgen (z.B. für die Verwirkung eines Säumniszuschlages). Die Respirofrist stünde auch für die vom Bw. gewählte Vorgangsweise der Überweisung auf das Postscheckkonto des Finanzamtes zu. Der Bw. gibt jedoch selbst in der Berufung an, dass er seine Verrechnungsanweisung erst am 17. Februar 2006 erteilt hat, somit nach Ablauf der Zahlungsfrist per 15. Februar 2006.

Die Respirofrist von drei Tagen ist keinesfalls – wie vom Bw. verlangt – dafür vorgesehen, die Frist für eine Entrichtung um drei Tage zu verlängern, sondern soll nur sicherstellen, dass Beträge, die längstens am Fälligkeitstag (z.B. am Fünfzehnten eines Monats) per Überweisung von einem Bankkonto (unabhängig von welcher Bank, eine Bevorzugung der Bank – wie vom Bw. irrtümlich angenommen – ist im Gesetz nicht vorgesehen) auf ein Konto des Finanzamtes entrichtet werden, auch für den Fall, dass die Bank für die Bearbeitung einer Überweisung etwas länger benötigt, diese Entrichtung als fristgerecht gilt. Gerade das vom Bw. als EU-rechtswidrig eingestufte Überwälzen der Dauer der Überweisung auf den Abgabepflichtigen wird dadurch vermieden, wenn die Zahlungsfrist – anders als in der vom Bw. gewählten Handlungswiese – eingehalten wird. Durch die Bestimmung des § 211 Abs. 2 BAO werden gerade die Fälle, die der Bw. versucht aufzuzeigen, nämlich lediglich bei Einrichtung eines Überweisungskontos bei der Bank könnte man sicher sein, dass das Geld tatsächlich rechtzeitig am Konto der Finanzverwaltung einlange und somit „entrichtet“ werde, vermieden. Immer vorausgesetzt, die Überweisung wurde auch fristgerecht veranlasst, was – wie schon erwähnt – der Bw. in seinem Fall nicht getan hat. Die Ansicht des Bw. kann daher nicht geteilt werden. Die Frage einer allfälligen dem EU-Vertrag widersprechenden Beihilfe ist nicht vom Unabhängigen Finanzsenat zu beurteilen.

Der Bw. verweist darauf, dass die Zahlungsfrist nur um zwei Tage überschritten worden wäre. Er übersieht dabei, dass diese zwei Tage nur die ihm persönlich als Versäumnis zu verantwortende Fristüberschreitung darstellt, ohne die Bearbeitung durch die Bank zu berücksichtigen. Wenn eine Frist einzuhalten ist, wird diese schon dadurch gewahrt, dass beispielsweise die schriftliche Erklärung am letzten Tag der Frist zur Post gegeben wird, wobei der Postlauf in die Frist nicht eingerechnet wird. Ähnlich verhält es sich mit Überweisungen. Auch hier kommt es darauf an, spätestens am letzten Tag der Frist entsprechend einer Entrichtungsform bezahlt zu haben. Die Respirofrist stellt lediglich ein Äquivalent für die Tage des Postlaufes dar, um die Folgen eines Säumniszuschlages zu verhindern.

Dem Argument, der Säumniszuschlag wäre eine Strafe von 2 % der aushaftenden Gebühr, die nicht durch ein Tribunal im Sinne der MRK verhängt worden sei, ist zu entgegnen, dass der Säumniszuschlag keine Strafe, sondern eine Nebengebühr darstellt. Strafen würden in der Finanzverwaltung von einem Tribunal im Sinne der MRK nach dem Finanzstrafgesetz nach einem eigenständigen Verfahren z.B. wegen Abgabenhinterziehung bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages ausgesprochen werden mit der Konsequenz der Aufnahme in das Finanzstrafregister, was bei Säumniszuschlägen – sollte der Bw. eine entsprechende Befürchtung hegen – nicht der Fall ist. Im Übrigen darf darauf verwiesen werden, dass mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz BGBl I Nr. 97/2002 auch das Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen MRK-konform gestaltet worden ist und der Bw. die Möglichkeit gehabt hätte, ein Tribunal im Sinne der MRK über sein Rechtsmittel entscheiden zu lassen.

Für die Höhe des Säumniszuschlages ist die Dauer des Zahlungsverzuges unmaßgeblich (VwGH 19.10.1992, 91/15/0017). Der Säumniszuschlag erfüllt entgegen der Ansicht des Bw. keine Zinsenfunktion und ist deshalb nicht auf das Ausmaß der Überschreitung der Fälligkeitsfrist abgestellt. Diese Regelung bezweckt die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanzgebarung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Tilgung von Abgabenschulden (VwGH 24.4.1997, 95/15/0164). Ein Vergleich mit Anspruchszinsen ist daher unbeachtlich.

Soweit der Bw. wegen der Höhe des Säumniszuschlages auch bei geringer Fristüberschreitung verfassungsrechtliche Bedenken äußert, ist auf die entsprechenden Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes zu verweisen, der zu folgender Frage im Erkenntnis vom 25.2.1984, B 249/80, wie folgt Stellung bezogen hat:

„Gerade jemand mit einer Abgabe auch nur einen Tag in Verzug, so habe er 2 vH der Abgabe als Säumniszuschlag zu entrichten; genauso viel wie jemand, der mit derselben Abgabe beispielsweise ein Jahr in Verzug ist. Hier werde ohne sachliche Rechtfertigung Ungleiches gleich behandelt. Der Eingriff in die Vermögenssphäre des Abgabepflichtigen und damit in sein Eigentum betrage, wenn man den 2 Prozentigen Säumniszuschlag für einen einzigen Tag Verzug auf 365 Tage umlege, 730 vH, gegenüber 2 vH, die derjenige zu zahlen hat, der ein ganzes Jahr in Verzug ist. Dieser Effekt werde durch die vorher aufgezeigte Problematik der mehrfachen Vorschreibung eines Säumniszuschlages für einen einzigen Verzug noch verstärkt.“

Der Vorwurf lässt sich dahin reduzieren, dass das Gesetz, hätte es den von der Behörde angenommenen Inhalt, als dem Gleichheitsgrundsatz widersprechend verfassungswidrig sei. Der VfGH hat diese Bedenken nicht. Schon durch die bloße Tatsache der nicht zeitgerechten Entrichtung der Abgabe ist der Säumniszuschlag verwirkt. Auf ein Verschulden kommt es hiebei nicht an. Die Pflicht zur Entrichtung eines Säumniszuschlages trifft jeden, der eine Abgabe bis zum Fälligkeitstag nicht entrichtet und ein Ansuchen um Zahlungserleichterung

nicht rechtzeitig eingebbracht hat (VwGH 30.10.1961 Zl. 902/61). Der Säumniszuschlag bezweckt, die rechtzeitige Entrichtung der Abgabe zu bewirken. Gegen dieses Ziel ist nichts einzuwenden, aber auch nicht gegen die Mittel, es zu erreichen. Die Regelung des § 213 Abs. 4 BAO trifft eine Pauschallösung, die im Interesse der Verwaltungswirtschaft liegt. Wie der VfGH schon mehrfach ausgeführt hat (vgl. z.B. VfSlg. 9258/1981 und die dort zitierte weitere Vorjudikatur), steht es dem Gesetzgeber zu, eine einfache und leicht handhabbare Regelung zu erlassen. Dadurch wirkte, in Einzelfällen eintretende Härten müssen hiebei in Kauf genommen werden (vgl. z.B. VfSlg. 7996/1977). Die geschilderten Beispiele sind Extremfälle. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der VfGH gegen die den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften unter dem Gesichtspunkt des vorliegenden Beschwerdefalles keine verfassungsrechtlichen Bedenken hat.“

Die Einwände des Bw. hinsichtlich einer möglichen Verfassungswidrigkeit sind daher im Lichte der zu diesem Thema bereits bestehenden Judikatur des Verfassungsgerichtshofes nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Im Zusammenhang mit der Verhängung des Säumniszuschlages nach § 217 Abs. 1 BAO kommt es auf den Zeitpunkt der Entrichtung der Einkommensteuervorauszahlungen an. Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge und ein "Druckmittel" zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabenentrichtungspflicht (VwGH 15.2.2006, 2002/13/0165). Die Festsetzung eines Säumniszuschlages ist eine objektive Rechtsfolge der Nichtentrichtung einer fälligen Abgabenverbindlichkeit (VwGH 16.12.1998, 98/13/0134).

Es bleibt nochmals darauf hinzuweisen, dass der Bw. selbst zugibt, die Verrechnungsweisung verspätet (am 17. Februar 2006) veranlasst zu haben. Eine Anwendung der Bestimmung über die ausnahmsweise Säumnis gemäß § 217 Abs. 5 BAO, wonach in den Fällen, in denen die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate nicht säumig gewesen ist, die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages entfällt, zumal der Bw. selbst ausführt, dass lediglich eine Überschreitung des Zahlungstermines von 2 Werktagen vorliegt, die gemäß der Bestimmung des § 217 BAO jedenfalls nicht zu einem Säumniszuschlag führen könne, da auch die letzten Steuerbeträge sämtliche pünktlich bezahlt worden wären, ist deshalb nicht möglich, da zwar die gegenständliche Säumnis innerhalb der geforderten fünf Tage liegt, es jedoch innerhalb der davor liegenden letzten sechs Monate zu einem Zahlungsverzug für die Einkommensteuer 2004 (Fälligkeitstag 9. Dezember 2005, Entrichtung 15. Dezember 2005) gekommen ist. Da – wie von der Abgabenbehörde erster Instanz schon richtig ausgeführt – von beiden notwendigen Voraussetzungen nur eine erfüllt ist, konnte die Begünstigung des § 217 Abs. 5 BAO keine Anwendung finden.

Da somit die gesetzlichen Voraussetzungen der Verhängung eines Säumniszuschlages erfüllt sind, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. September 2007