



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Michael Löhner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Leibnitz vom 9. März 2003 betreffend die Festsetzung eines Säumniszuschlages entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Leibnitz setzte mit Bescheid vom 9. April 2003 hinsichtlich Einkommensteuer 2001 einen Säumniszuschlag in Höhe von 192,37 Euro fest. Die Einkommensteuer 2001 wurde mit Bescheid vom 25. September 2002 in Höhe von

10.591,27 Euro festgesetzt, das Vorsoll betrug Null Euro und war die Abgabe laut Bescheid am 4. November 2002 fällig.

Der Bw. bekämpfte diesen Bescheid mit Berufung und stellte gleichzeitig den Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO, welchem Antrag stattgegeben wurde.

In der Folge wurde die Berufung zurückgenommen und mit Bescheid vom 28. Jänner 2003 als gegenstandslos erklärt. Gleichzeitig wurde der Ablauf der Aussetzung verfügt und eine Nachfrist bis zum 4. März 2003 für die Entrichtung der Abgabe gesetzt.

Die Vorschreibung der Einkommensteuer 2001 wurde danach noch zweimal geändert und zwar mit Bescheid gemäß § 293b BAO vom 26. Februar 2003 auf 10.932,97 Euro erhöht und mit Bescheid vom 27. Februar 2003 gemäß § 293 BAO wiederum auf 10.280,44 Euro herabgesetzt.

Da die Abgabe aber nicht innerhalb der mit der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung gesetzten Nachfrist bis zum 4. März 2003 entrichtet und auch kein Antrag auf Zahlungserleichterung innerhalb dieser Frist gestellt worden war, wurde der strittige Säumniszuschlag festgesetzt.

Ein Ansuchen um Zahlungserleichterung wurde erst am 10. März 2003 eingebracht.

In seiner Berufung gegen die Festsetzung des Säumniszuschlages brachte der Bw. vor, dass die endgültige Einkommensteuervorschreibung 2001 auf Grund der Korrekturen nach § 293 BAO erst mit Bescheid vom 27. Februar 2003, welcher dem Bw. erst am 30. März 2003 (Anmerkung: gemeint wohl 3. März) zugegangen sei, erfolgte.

Zum Zeitpunkt der Festsetzung des strittigen Säumniszuschlages am 9. März 2003 (Anmerkung: gemeint wohl 9. April 2003), sei der vom Finanzamt korrigierte Einkommensteuerbescheid 2001 noch nicht einmal in Rechtskraft erwachsen.

Im Übrigen verwies der Bw. auf § 217 Abs. 5 BAO und die dort geregelte Abstandnahme von den Säumnisfolgen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2003 wies das Finanzamt das Berufungsbegehren ab.

Das Finanzamt führte in der Berufungsvorentscheidung ua. aus, dass durch die Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 28. Jänner 2003 dem Bw. eine Zahlungsfrist bis zum 4. April 2003 gewährt wurde, welche ungenützt verstrichen sei. Ein Zahlungserleichterungsansuchen sei erst am 10. März 2003, also verspätet eingebracht worden.

Das Vorbringen des Bw., dass der berichtigte Einkommensteuerbescheid noch nicht rechtskräftig gewesen sei, habe auf die Festsetzung des Säumniszuschlages keinen Einfluss. Überdies sei der Berechnung des Säumniszuschlages ohnehin der berichtigte Steuerbetrag zu Grunde gelegt worden.

Was den Verweis auf § 217 Abs. 5 BAO, wonach eine ausnahmsweise Säumnis von fünf Werktagen nicht zur Festsetzung eines Säumniszuschlages führe, betrifft, so sei auszuführen, dass dies auf den Berufungsfall nicht zutreffe, da diese Frist für die Tilgung bzw. Entrichtung von Abgaben, nicht aber für die Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchen gelte.

In der Folge brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein.

Darin führte der Bw. wiederholend aus, dass ihm der korrigierte Einkommensteuerbescheid mit einer Steuerschuld von 10.280,44 Euro erst am 3. März 2003 zugestellt worden sei.

Wenn der Einkommensteuerbescheid immer wieder korrigiert werde, so verändere sich auch immer wieder die Fälligkeit und stünde eine Nachfrist von einem Monat zur Begleichung der Abgabenschuld jedenfalls zu.

Das Zahlungserleichterungsansuchen vom 10. März 2003 sei daher rechtzeitig eingebracht worden.

Ergänzend ist festzuhalten, dass der nach § 293b BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid vom 26. Februar 2003 ausdrücklich darauf verweist, dass sich die Fälligkeit des bisher vorgeschriebenen Betrages nicht ändert. Lediglich für den auf Grund der Korrektur festgesetzten Mehrbetrag von 341,70 Euro wurde der Fälligkeitstag mit dem 7. April 2003 angegeben.

Im berichtigten Bescheid vom 27. Februar 2003, mit dem die Steuerschuld wiederum gemindert wurde, wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich an der Fälligkeit des festgesetzten Betrages nichts ändert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist, die Festsetzung eines Säumniszuschlages hinsichtlich der Vorschreibung der Einkommensteuer 2001 strittig. Nach Ansicht des Bw. sei die Kette der Zahlungsfristen nicht durchbrochen worden und durch zwei nachfolgende Berichtigungsbescheide die Rechtskraft der Einkommensteuvorschreibung erst nach Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgt.

Die für die Entscheidung maßgeblichen Bestimmungen des § 217 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000, lauten:

§ 217. (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.....

.....

(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.

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht 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 Gebahrung 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.....

.....

Im Berufungsfall wurde unbestritten die mit Bescheid vom 25. September 2003 vorgeschriebene Einkommensteuerschuld 2001 nicht innerhalb der Nachfrist vom 4. März 2003 entrichtet. Demnach war ein Säumniszuschlag vorzuschreiben.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages ist die objektive Folge der Nichtentrichtung einer Abgabe und liegt nicht dem Ermessen der Behörde.

Die Voraussetzungen des § 217 Abs. 4 BAO, nach welchen ein Säumniszuschlag nicht anfällt, wurden im Berufungsfall nicht erfüllt. Der Bw. geht aber davon aus, dass durch das Einbringen eines Zahlungserleichterungsansuchen am 10. März 2003 die Fristkette für die Entrichtung der Abgabe gewahrt worden sei.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt dargelegt, wurde mit der Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung vom 28. Jänner 2003, für die Entrichtung der Einkommensteuerschuld 2001 laut Bescheid vom 25. September 2002, eine

Nachfrist für die Entrichtung der Abgabenschuld bis einschließlich 4. März 2003 gesetzt.

Nach § 212a Abs. 5 BAO, in der Fassung des BGBl. I Nr. 97/2002, besteht die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden

- a) Berufungsvorentscheidung oder
- b) Berufungsentscheidung oder
- c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen.

Der Ablauf der Aussetzung der Einhebung wurde unbestritten mit Bescheid vom 28. Jänner 2003 verfügt. Nach § 212a Abs. 7 BAO steht für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 BAO zu.

In Entsprechung dieser Bestimmung wurde die genannte Zahlungsfrist mit 4. März 2003 eingeräumt.

Die der Vorschreibung vom 25. September 2002 zu Grunde liegende Einkommensteuerschuld 2001 wurde unbestritten bis zu diesem Zeitpunkt nicht entrichtet und wurde ein Zahlungserleichterungsansuchen erst am 10. März 2003, also nach Ablauf der Zahlungsfrist eingebracht.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt ausgeführt, bezieht sich die im § 217 Abs. 5 BAO geregelte Abstandnahme von den Säumnisfolgen (ausnahmsweise Säumnis) nur auf die Entrichtung bzw. Tilgung einer Abgabe, nicht aber auf die Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens. Ein solches muss zur Vermeidung von Säumnisfolgen jedenfalls **vor Ablauf der Zahlungsfrist** eingebracht werden, um die Festsetzung eines Säumniszuschlages zu verhindern (siehe Ritz, Bundesabgabeordnung, Kommentar, 2. Auflage, Orac, Wien 1999, § 217 Tz. 10).

Die Fristenkette war somit durchbrochen, da der Bw. nicht zeitgerecht, somit vor Ablauf der Fälligkeitsfrist ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt hat.

Hinsichtlich des Einwandes der mangelnden Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2001 ist entgegenzuhalten, dass ein Säumniszuschlag lediglich eine **formelle Abgabenzahlungsschuld**, nicht aber die Rechtskraft der Stammabgabe voraussetzt. Ein Säumniszuschlagsbescheid ist auch dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde

liegende Abgabefestsetzung unrichtig ist (siehe Ritz, aaO, § 217 Tz. 3 und die dort zitierte Judikatur).

Der Bw. *übersieht überdies*, dass im Berufungsfall durch die Gegenstandsloserklärung der Berufung mit Bescheid vom 28. Jänner 2003 der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 25. September 2002 in Rechtskraft erwachsen ist.

Hinsichtlich der beiden Berichtigungsbescheide ist außerdem auszuführen, dass berichtigende Bescheide nicht an die Stelle von fehlerhaften Bescheiden, sondern lediglich hinzutreten (siehe VwGH vom 22.10.1997, 95/13/0161, 25.2.1998, 98/14/0020). Ein Berichtigungsbescheid tritt hinzu und bildet mit dem berichtigten Bescheid eine Einheit. Er ergänzt den berichtigten Bescheid (siehe Ritz, aaO., § 293 Tz. 19 ff).

Die Rechtskraft eines berichtigten Bescheides wird nur im Umfang der Berichtigung durchbrochen, hinsichtlich des nicht berichtigten Teiles bleibt die Rechtskraft aufrecht.

Wie auch aus den beiden Berichtigungsbescheiden hervorgeht, hat sich an der Fälligkeit der bereits festgesetzten Abgabenschuld nichts geändert. Das heißt, nur mit dem Berichtigungsbescheid vom 26. Februar 2003 wurde hinsichtlich des darin festgesetzten Mehrbetrages eine neue Fälligkeit bewirkt und im Bescheid ausdrücklich festgelegt. Hinsichtlich des den Säumniszuschlag bewirkenden Abgabebetrages wurde eine Zahlungsfrist bis 4. März 2003 eingeräumt und wurde die Abgabe nicht innerhalb dieser Frist entrichtet.

Die Vorschreibung des Säumniszuschlages erfolgte daher zu Recht und war das Berufungsbegehren abzuweisen.

Graz, 23. Februar 2004