



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X., vom 14. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 9. September 2004 betreffend Säumniszuschlag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Berufungswerberin (Bw.), die ein Software-Unternehmen betrieben hat, wurde am 28. April 2004 das Konkursverfahren eröffnet und der im Spruch genannte Vertreter zum Masseverwalter bestellt. Mit dem am 7. Juni 2004 bekannt gemachten Beschluss des zuständigen Konkursgerichtes vom 4. Juni 2004 wurde die Unzulänglichkeit der Masse zur Erfüllung der Masseforderungen festgestellt (§ 124a Abs. 2 KO) und die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Mit Bescheid vom 22. Juni 2004 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 fest. Von der sich hieraus ergebenden Nachforderung wurde der Bw. mit Bescheid vom 9. September 2004 ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 133,01 € mit der Begründung vorgeschrieben, dass die Abgabenschuldigkeit nicht bis 16. Februar 2004 entrichtet worden sei.

Am 9. November 2005 genehmigte das Konkursgericht den Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters. Auf die Konkursgläubiger entfiel keine Quote.

In der fristgerechten Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages wurde die ersatzlose Bescheidbehebung beantragt, weil nach Eröffnung des Konkurses die Festsetzung von Säumniszuschlägen unzulässig sei. Die insolvenzrechtlichen Folgen der Konkurseröffnung seien mit Ablauf des Tages der Veröffentlichung der Konkursöffnung eingetreten. Gläubigerforderungen seien somit im Konkursverfahren anzumelden und – abhängig vom Wert der Masse und der Höhe der anerkannten Konkursforderungen – quotenmäßig zu befriedigen. Aufgrund des konkursrechtlichen Ausschlusses von Verzugsfolgen dürften weder Zinsen berechnet noch Säumniszuschläge festgesetzt werden. Die Anlastung des Säumniszuschlages führe zu einer unzulässigen Bevorzugung des Abgabengläubigers. Zudem habe das Konkursgericht die Masseunzulänglichkeit noch vor der Erlassung des Säumniszuschlagsbescheides bekannt gemacht. Ab diesem Zeitpunkt sei dem Masseverwalter die Befriedigung von Masseforderungen verwehrt gewesen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2004 keine Folge. Begründend führte es dazu aus, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 bereits vor Konkurseröffnung fällig geworden sei. Auch der Säumniszuschlag stelle eine Konkursforderung dar, weshalb die Festsetzung rechtmäßig sei.

Im Vorlageantrag vom 16. Dezember 2004, der beim Unabhängigen Finanzsenat am 23. November 2005 eingelangt ist, wiederholte der Masseverwalter seinen Standpunkt. Ergänzend führte er aus, dass die Fälligkeit des Säumniszuschlages "erst durch dessen Festsetzung eintritt". Die Vorschreibung des Säumniszuschlages widerspreche dem Gebot der Gleichbehandlung der Konkursgläubiger. Nach Konkurseröffnung könne kein Konkursgläubiger eine "Forderung zu seinen Gunsten" erwerben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO idF BGBl. I 142/2000 ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 Prozent des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten, sofern kein Ausnahmetatbestand nach Abs. 4 lit. a bis d leg. cit. vorliegt.

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 normiert als Fälligkeitstag für Umsatzsteuervorauszahlungen jeweils den 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates. Nach Abs. 5 dieser Gesetzesstelle wird durch eine Nachforderung aufgrund der Veranlagung keine von Abs. 1 abweichende Fälligkeit begründet.

Die Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2003, auf die sich der Säumniszuschlag bezieht, war demnach bereits vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bw., nämlich am 16. Februar 2004 fällig, wurde aber nicht entrichtet. Die Höhe des Säumniszuschlages ist

ebenfalls unbestritten. Der Masseverwalter meint jedoch, dass nach Eröffnung eines Konkursverfahrens die Festsetzung von Säumniszuschlägen generell unzulässig sei.

Dieser globalen Betrachtungsweise vermag die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu folgen: Zunächst ist festzustellen, dass das Abgabenfestsetzungsverfahren durch die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nicht beeinflusst wird. Auch im Konkurs ist das Finanzamt zur bescheidmäßigen Abgabenfestsetzung berechtigt. Säumniszuschläge zählen zu den Abgaben iSd Bundesabgabenordnung (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO). Erst im Abgabeneinhebungsverfahren muss der Tatsache der Konkurseröffnung Rechnung getragen werden, die Durchsetzung der Steueransprüche richtet sich dann nach den Regeln der Konkursordnung (vgl. Kofler/Kristen, Insolvenz und Steuern, Orac Verlag, Wien 2000, S. 11).

Im Konkursverfahren sind die Auswirkungen der konkursrechtlichen Bestimmungen auf die Abgabeneinhebung insoweit zu beachten, als den Vorschriften der Konkursordnung, die eine vom abgabenrechtlichen Fälligkeitstag abweichende Abgabentrachtung vorsehen, der Vorrang gegenüber den abgabenrechtlichen Bestimmungen zukommt. Sofern also die Konkursordnung Vorschriften enthält, die einer gleichmäßigen Befriedigung der Konkursgläubiger dienen, stehen diese der Anwendung des § 217 BAO entgegen (VwGH 22. 4. 1985, 84/15/0009, 0037). Folglich besteht keine Pflicht zur Entrichtung eines Säumniszuschlages, wenn die Fälligkeit einer Konkursforderung erst **nach** der Konkurseröffnung eingetreten ist.

Im Gegensatz dazu war die als Konkursforderung zu qualifizierende Umsatzsteuernachforderung betreffend das Jahr 2003 bereits **vor** Konkurseröffnung fällig. Dabei ist die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages nicht erst mit der bescheidmäßigen Geltendmachung, sondern bereits mit Ablauf des für die Entrichtung der Umsatzsteuernachforderung maßgeblichen Fälligkeitstages entstanden. Daran ändert auch nichts, dass der Säumniszuschlag aufgrund der Neufassung des Säumniszuschlagsrechtes durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142, erst einen Monat ab Zustellung des den Säumniszuschlag festsetzenden Bescheides fällig wurde (§ 210 Abs. 1 BAO).

Die solcherart eingetretene Säumniszuschlagsverpflichtung ist nicht dadurch erloschen, dass in der Folge der Konkurs über das Vermögen der Bw. eröffnet wurde (VwGH 28. 4. 1999, 94/13/0067). Vielmehr konnte der Säumniszuschlag auch nach dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung geltend gemacht werden, weil der Fälligkeitstag der Stammabgabe (USt 2003) vor der Konkurseröffnung lag und demnach auch die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages vor der Konkurseröffnung eingetreten ist (VwGH 4. 4. 1994, 83/16/0161, VwGH 18. 1. 1996, 93/15/0170). Im Hinblick auf diese Rechtslage geht das Vorbringen im Vorlageantrag, die Fälligkeit des Säumniszuschlages sei erst "durch dessen Festsetzung" eingetreten, ins Leere.

Wenn sich der Masseverwalter erkennbar auf das Zinsverbot nach § 58 Z 1 KO stützt, so wird diesbezüglich auf das VwGH-Erkenntnis vom 28. April 1999, 94/13/0067, verwiesen. In diesem Beschwerdefall hat der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass das insolvenzrechtliche Zinsverbot der Vorschreibung eines Säumniszuschlages nicht entgegensteht, weil ein Säumniszuschlag keinesfalls den Charakter einer Verzinsung hat. Denn der Säumniszuschlag ist seiner Höhe nach unabhängig von jenem Zeitraum, während dessen der betreffende Abgabenrückstand besteht. Zinsen hingegen hängen ihrem Ausmaß nach stets von der Dauer jenes Zeitraumes ab, innerhalb dessen eine fällige Zahlung nicht geleistet wird. Abgesehen davon bezieht sich das Zinsverbot des § 58 Z 1 KO nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nur auf Zeiträume nach Eröffnung des Konkurses und kann daher auch aus diesem Grund einer vor Konkurseröffnung eingetretenen Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht entgegenstehen.

Entgegen der Ansicht des Masseverwalters widerspricht die Festsetzung des Säumniszuschlages auch nicht dem durch die InsNov 2002 eingeführten § 124a KO. Durch diese Neuregelung haben sich nämlich (nur) die Grundlagen für die Befriedigung von Masseforderungen in massearmen Verfahren geändert. § 124a KO greift lediglich in die Befriedigung von Masseforderungen ein und schafft von § 124 Abs.1 KO abweichende Regelungen für deren Begleichung. Danach unterliegen "Altmasseforderungen" der gesetzlichen Zahlungssperre, während "Neumasseforderungen" unverzüglich, vorrangig und unabhängig von der Reihenfolge des § 47 Abs. 2 KO zu befriedigen sind (vgl. zB Kristen, Säumniszuschläge und Masseunzulänglichkeit, ZIK 2004/42). Dieser einhebungsrechtliche Vorrang von konkursrechtlichen gegenüber den einschlägigen steuerlichen Bestimmungen spielt im Berufungsfall aber keine Rolle, weil hier der Säumniszuschlag nicht für eine erst nach dem Eintritt der Masseunzulänglichkeit fällig gewordene (Alt)-Masseforderung, sondern aufgrund der Nichtentrichtung einer bereits vor der Konkurseröffnung fälligen Konkursforderung angelastet wurde.

Abschließend sei noch erwähnt, dass der strittige Säumniszuschlag nach § 54 KO gleich wie die Steuerforderung selbst und damit als Konkursforderung einzustufen ist, sodass er im Konkurs als solche anzumelden und nur im Ausmaß der (allerdings nicht erzielten) Konkursquote zu berichtigen gewesen wäre.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Jänner 2006