



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 11. Februar 2002 betreffend Säumniszuschlag 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Die Berufungswerberin hat ein Transportunternehmen betrieben. Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 5. Juni 2001 wurde über das Vermögen der Berufungswerberin das Konkursverfahren eröffnet und Herr Mag. Dr. Bernhard G. zum Masseverwalter bestellt. Mit

Beschluss des Konkursgerichtes vom 18. Juni 2001 wurde die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Mit Bescheid vom 19. Juli 2001 hat das Finanzamt die Einkommensteuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2001 und die Folgejahre mit 222.000,00 S festgesetzt. Eine gegen diese Festsetzung eingebrachte Berufung vom 27. August 2001 wurde mit Bescheid vom 5. Juli 2002 als gegenstandslos erklärt, da einem Auftrag, Mängel der Berufung zu beheben nicht nachgekommen wurde.

Am 17. Oktober 2001 wurde das Abgabenkonto der Berufungswerberin mit der Einkommensteuer-Vorauszahlung für Oktober bis Dezember 2001 mit 210.600,00 S belastet (Ausgleichsviertel). Die Vorauszahlung war am 15. November 2001 fällig, wurde jedoch nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt von der Einkommensteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 in Höhe von 15.304,90 € (210.600,00 S) einen Säumniszuschlag mit 2 %, das sind 306,10 € festgesetzt.

In der gegenständlichen Berufung vom 14. März 2002 brachte der einschreitende Masseverwalter vor, dass die Einkommensteuer noch nicht fällig gewesen sei, da der Masseverwalter noch im Februar 2002 ersucht wurde, den Betrag von 15.304,90 € zur Anweisung zu bringen. Der Masseverwalter hätte mitgeteilt, dass die Gemeinschuldnerin im Jahr 2001 keine Einkünfte, sondern hohe Verluste erzielt hat. Die Einkommensteuer-Vorauszahlung sei daher nicht berechtigt. Es handle sich um ein erstmaliges Nichtentrichten einer vorgeschriebenen Steuer, sodass auch aus diesem Grund der vorgeschriebene Säumniszuschlag nicht zu verhängen gewesen wäre.

Mit dem Bescheid vom 15. Juli 2002 wurde die Einkommensteuer für 2001 mit 813,65 € festgesetzt. Dieser Bescheid führte zu einer sonstigen Gutschrift in Höhe von 15.319,72 €. Durch diese sonstige Gutschrift wurde die Einkommensteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 zur Gänze getilgt. Das Einkommen für das Jahr 2001 hat laut Einkommensteuerbescheid insgesamt 136.784,00 S (9.940,48 €) betragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2002 wurde die gegenständliche Berufung abgewiesen. Das Finanzamt führte in der Begründung aus, dass die am 15. November 2001 fällige Einkommensteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wurde. Bei der Abgabe, für die der Säumniszuschlag vorgeschrieben wurde handle es sich zweifelsfrei um eine Massenforderung. Gemäß § 124 Abs. 1 der Konkursordnung seien

die Massegläubiger ohne Rücksicht auf den Stand des Verfahrens zu befriedigen, sobald Ansprüche feststehen und fällig sind. Die Berufung gegen die Festsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlung sei mit Bescheid vom 5. Juli 2002 als gegenstandslos erklärt worden. Die durch die Veranlagung der Einkommensteuer 2001 (Bescheid vom 15. Juli 2002) entstandene sonstige Gutschrift in Höhe von 15.319,72 sei zur rechtzeitigen Abdeckung der Einkommensteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 nicht zur Verfügung gestanden

Im Vorlageantrag vom 28. November 2002 brachte der einschreitende Masseverwalter ergänzend vor, dass zur Zeit der Fälligkeit der Einkommensteuer die Masse über keine ausreichenden Mittel verfügt hätte, um die Einkommensteuer-Vorauszahlung zu entrichten.

Auf Grund des Beschlusses des Konkursgerichtes vom 8. November 2002 wurde der Schlussverteilungsentwurf des Masseverwalters bestätigt. Die Quote für die Konkursgläubiger hat 6,9 % betragen. Mit Beschluss vom 5. Dezember 2002 wurde der Konkurs aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 217 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung vor dem BGBl I Nr. 142/2000 (vgl. § 323 Abs. 8 BAO) tritt die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird und die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht gemäß § 217 Abs. 2 bis 6 oder § 218 BAO hinausgeschoben wird.

Der Säumniszuschlag in Höhe von 2 % ist eine objektive Säumnisfolge. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind - ebenso wie die Dauer des Verzuges - grundsätzlich unbeachtlich. Insbesondere setzt die Verwirkung eines Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraus. Die Verhängung des Säumniszuschlages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Der Säumniszuschlag setzt eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus. Ein Säumniszuschlagsbescheid ist auch dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde liegende Abgabenfestsetzung sachlich unrichtig ist (Ritz, BAO-Kommentar², § 217 Tz. 1 bis 3).

Nach § 124 Abs. 1 der Konkursordnung (KO) sind die Massegläubiger ohne Rücksicht auf den Stand des Verfahrens zu befriedigen, sobald ihre Ansprüche feststehen und fällig sind. Reicht jedoch die Masse nicht aus, sodass die Masseforderungen nicht vollständig befriedigt werden können, ist die Rangordnung des § 47 Abs. 2 KO einzuhalten.

In der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Konkursordnung in der Fassung vor dem BGBl I 2002/75 war eine Anzeige des Masseverwalters bei Masseunzulänglichkeit beim

Konkursgericht nicht vorgesehen. Vielmehr ist der Masseverwalter auf Grund der Bestimmung des § 47 Abs. 2 KO angehalten gewesen, die entsprechende Rangordnung einzuhalten. Im gegenständlichen Fall ist das Finanzamt den Ausführungen des Masseverwalters, wonach im Zeitpunkt der Fälligkeit der Einkommensteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 ausreichende Mittel zu deren Entrichtung gefehlt hätten, nicht entgegengetreten. Aus den vorgelegten Akten ergibt sich kein Anhaltspunkt, wonach das Fehlen einer verfügbaren Masse in Zweifel zu ziehen ist, zumal die für das Jahr 2001 festgesetzten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (insgesamt 222.000 S) das erzielte Jahreseinkommen der Berufungswerberin (136.784,00 S) bei weitem übersteigen. Es ist auch glaubwürdig, dass erst durch die Gutschrift (15.319,72 €) auf Grund der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2001 die Mittel zur Befriedigung der Einkommensteuer-Vorauszahlung zur Verfügung standen. Die Tilgung der Vorauszahlung ist dann auch durch Verrechnung gemäß § 214 Abs. 8 BAO erfolgt. Aus diesen Gründen geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass eine relative Masseunzulänglichkeit im Zeitpunkt der Fälligkeit der Einkommensteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 vorgelegen ist.

Im Zuge eines Konkursverfahrens gehen die Bestimmungen des Insolvenzrechtes den abgabenrechtlichen Zahlungs- und Verrechnungsvorschriften vor (vgl. *Fischerlehner*, ÖStZ 2002, 678). Demnach sind die Bestimmungen des § 47 Abs. 2 KO vom Masseverwalter zwingend auch bei der Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zu berücksichtigen. Zwar werden durch die Rangordnung des § 47 Abs. 2 KO die Fälligkeit der Masseforderung und das Gebot, sie zu begleichen, nicht berührt (vgl. VwGH vom 14. 12. 1988, 88/13/0120), doch kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates diese Bestimmung bei der Beurteilung, ob bzw. wann eine Säumniszuschlagspflicht eintritt, nicht unbeachtet bleiben. Das Vorliegen einer Masseunzulänglichkeit ist wie ein "Konkurs im Konkurs" zu betrachten. Reicht der augenblickliche Aktivstand der Masse nicht aus, um die fälligen Masseforderungen zu befriedigen (relative Unzulänglichkeit der Konkursmasse), so bleibt der offene Rest weiter bestehen und wird mit den später fällig werdenden Masseforderungen befriedigt. Wenn der neue Aktivstand neuerlich nicht zur vollständigen Befriedigung aller Forderungen ausreicht, ist wieder die Rangfolge des § 47 Abs. 2 KO zu beachten (vgl. *Holzhammer*, Österreichisches Insolvenzrecht⁵, 74). Bei der Eröffnung eines Konkursverfahrens ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH vom 19.12.1990, 87/13/0070) ein Säumniszuschlag nicht vorzuschreiben, wenn die nicht rechtzeitig entrichtete Abgabe, welche eine Konkursforderung darstellt, erst im Zuge des Konkursverfahrens nach Maßgabe der konkursrechtlichen Vorschriften befriedigt werden darf (vgl. *Ellinger/Bibus/Ottinger*, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, § 217 Tz 13 Z. 6). Warum der im Falle der

Masseunzulänglichkeit zwingend anzuwendende § 47 Abs. 2 KO nicht auch die gleiche Wirkung haben soll, kann nicht nachvollzogen werden, zumal dem Masseverwalter eine (volle) rechtzeitige Entrichtung ausschließlich aus rechtlichen Gründen nicht möglich ist. Somit tritt bei Masseunzulänglichkeit eine Säumniszuschlagspflicht nicht ein, insoweit Abgabenschuldigkeiten auf Grund der Rangordnung des § 47 Abs. 2 KO nicht oder erst nach deren Fälligkeit zum Zug kommen.

Da die Einkommensteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 eine Massesforderung darstellt, die bei einer Befriedigung gemäß § 47 Abs. 2 KO als "übrige Massesforderung" erst im sechsten und damit letzten Rang zum Zug kam, trat keine Säumniszuschlagspflicht ein, soweit die Abgabe nicht aus der verfügbaren Masse entrichtet werden konnte. Es steht außer Streit, dass die Abgabesforderung nicht aus der verfügbaren Masse entrichtet werden konnte. Erst durch die Verrechnung mit der sonstigen Gutschrift aus der Einkommensteuerfestsetzung 2001 war eine Tilgungsmöglichkeit gegeben. Da die verspätete Entrichtung ausschließlich auf Grund der Anwendung einer Spezialnorm des Konkursrechtes erfolgt ist, konnte die Säumniszuschlagspflicht nicht eintreten, da insbesondere im Zusammenhang mit der Tilgung von Abgabenschulden die konkursrechtlichen Normen den abgabenrechtlichen Bestimmungen als "lex specialis" vorgehen.

Linz, 8. Jänner 2004