



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 5

GZ. RV/0322-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 23. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 20. Jänner 2010, betreffend Abänderung von Nebengebühren sowie vom 21. Jänner 2010 betreffend Herabsetzung von Säumniszuschlägen entschieden:

Die Berufung betreffend die Bescheide

- 1.) vom 20. Jänner 2011 betreffend Abänderung von Nebengebühren sowie
 - 2.) vom 21. Jänner 2010 betreffend Herabsetzung von Nebengebühren
- werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2010 beantragte der Berufungswerber (Bw) als Masseverwalter in dem mit Edikt vom 18. März 2009 eröffneten Konkurs über das Vermögen des GS. gemäß § 217 Abs. 8 BAO (Bundesabgabenordnung) die nachträgliche Herabsetzung von (vor Konkurseröffnung entstandenen) Säumniszuschlägen im Gesamtbetrag von 10.312,95 Euro. Er beantragte als Kompromissvorschlag die Herabsetzung um 50% und Einschränkung der Forderungsanmeldung, in welcher Säumniszuschläge in Höhe von 10.312,95 Euro enthalten waren, um den Betrag von 5.156,47 Euro.

Der Bw. vertrat die Ansicht, der Gemeinschuldner sei eigentlich schon seit dem Jahre 2003 überhaupt nie in der Lage gewesen, die Säumniszuschläge zu bezahlen, weil er trotz seines ersten Zwangsausgleiches weiterhin materiell insolvent geblieben sei.

**Bescheid vom 20. Jänner 2010 betreffend Abänderung von Nebengebühren
gem. § 217 Abs. 8 BAO**

Mit dem Bescheid vom 20. Jänner 2010, bezeichnet als „Bescheid - Abänderung von Nebengebühren“, wurden die Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 8 BAO unter Berücksichtigung der nachträglichen Herabsetzung der den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Einkommensteuer 2007 sowie 2008 um 988,29 Euro verringert, das Mehrbegehren abgewiesen.

Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass über den Antrag im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO mit gesondertem Bescheid entschieden werde.

**Bescheid vom 21. Jänner 2010 betreffend Herabsetzung von Säumniszuschlägen
gem. § 217 Abs. 7 BAO**

Der Antrag auf Herabsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO wurde mit Bescheid vom 21. Jänner 2010 abgewiesen.

Es könne dahingestellt bleiben, ob der Abgabepflichtige seinerzeit in der Lage gewesen sei, die festgesetzten Säumniszuschläge zu bezahlen, bzw. ob er diese bezahlen hätte dürfen, da deren Festsetzung lediglich eine Folgeerscheinung der nicht rechtzeitig bezahlten Stammabgaben darstelle.

Der Abgabepflichtige wurde auf die ihm offen gestandene Möglichkeit hingewiesen, durch rechtzeitige Abgabe eines Zahlungserleichterungsansuchens die Festsetzung von Säumniszuschlägen zu verhindern.

Dem Antrag sei auch nicht zu entnehmen, weshalb den Abgabepflichtigen an der Säumnis der den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Stammabgaben kein grobes Verschulden treffe, da dieser seinen Zahlungsverpflichtungen regelmäßig nicht nachgekommen sei, eine Zahlungsunfähigkeit gegenüber der Behörde für die maßgeblichen Jahre jedoch nie geäußert, sondern diese bis zuletzt in diversen Schreiben bestritten habe.

Die Behörde sei jedenfalls im maßgeblichen Zeitraum, insbesondere aufgrund der Höhe des jährlichen Einkommens von einem zahlungsfähigen, aber äußerst unwilligen Abgabepflichtigen ausgegangen.

Der Masseverwalter erhob Berufung gegen den Bescheid vom 20. Jänner 2010 betreffend Abänderung von Nebengebühren und beantragte abschließend, den Bescheid vom 21. Jänner 2010, mit welchem der Antrag gem. § 217 Abs. 7 BAO auf Herabsetzung von

Säumniszuschlägen abgewiesen worden war, abzuändern und die Säumniszuschläge auf Null Euro herabzusetzen.

In der Berufung führte er aus, der VwGH habe in den Erkenntnissen Slg.Nr. 5302/f vom 9.10.1978; 85/13/0058 vom 13.11.1985; 91/15/01003 (*Anm.: gemeint wohl 91/15/1030*) vom 14.9.1993 und 93/15/0170 in ständiger Rechtsprechung die Rechtsansicht vertreten, dass die Vorschriften der Konkursordnung, die eine vom abgabenrechtlichen Fälligkeitstag abweichende Entrichtung einer Abgabe vorsehen, Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen haben.

Dafür spreche auch die Überlegung, dass eine Befriedigung von Konkursforderungen zum Fälligkeitstag zu einer Verwendung (Ausschöpfung) von Mitteln der gemeinschaftlichen Konkursmasse im Sinne des § 50 KO führen könnte, die später einer gleichmäßigen Befriedigung von Konkursgläubigern entsprechend den Vorschriften dieser Gesetzesstelle entgegenstehe. Im Hinblick auf die konkursrechtliche Sonderregelung könne bei einem eine Konkursforderung bildenden Abgabenanspruch eine Sanktion für die Nichtentrichtung zum Fälligkeitstag, wie sie der Säumniszuschlag grundsätzlich darstelle, nicht eingreifen, weil dem Gesetzgeber aus der Sicht der Einheitlichkeit der Rechtsordnung nicht unterstellt werden könne, diese Säumnisfolge solle auch in Fällen eintreten, in denen die Sondervorschriften der Konkursordnung der Abgabenentrichtung zum abgabenrechtlichen Fälligkeitstag entgegenstehen.

Mit Neufassung des § 217 BAO sei noch ergänzend festzuhalten, dass ein gesetzeskonformes Verhalten eines hinkünftigen Gemeinschuldners – nämlich keinerlei Gläubigerbevorzugung (durch Entrichtung von Abgaben) durchzuführen – keinesfalls ein grobes Verschulden darstellen könne, welches die Einhebung eines Säumniszuschlages rechtfertige.

Es bedürfe hier gar nicht des eine Gläubigerbevorzugung verbietenden Primats des Konkursrechtes. Gerade im gegenständlichen Fall müsse der Säumniszuschlag als ein, einen Gemeinschuldner zu einem Gesetzesverstoß verleitendes Druckmittel besonders verpönt sein.

Der Abgabenbehörde müsste klar sein, dass die Säumniszuschläge aus einer Zeit stammen, in welcher der Gemeinschuldner schon materiell insolvent gewesen sei.

Die Abgabenbehörde habe von dieser materiellen Insolvenz beste Kenntnis haben müssen, da sie im vorangegangenen Zwangsausgleich Gläubigerstellung gehabt habe und in Kenntnis der Tatsache, dass der Gemeinschuldner nicht einmal seine Quote ohne äußerste Anstrengung erwirtschaften habe können, ihn überdies noch mit einem exorbitant hohen Sanierungsgewinn belastet habe.

Seit Geltendmachung der Säumniszuschläge sei der Gemeinschuldner materiell insolvent gewesen. Daher sei es ihm nicht gestattet gewesen, gläubigerbevorzugende Zahlungen zu tätigen.

Das Finanzamt führte in der Berufungsvorentscheidung aus, der Konkurs sei zum Zeitpunkt der Fälligkeit der den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Stammabgaben noch nicht eröffnet gewesen, weshalb die Vorschriften der Konkursordnung denen der Bundesabgabenordnung nicht entgegen stehen konnten.

In der Nichtentrichtung fälliger Abgaben könne ein gesetzeskonformes Verhalten nicht erblickt werden, zumal der Abgabenschuldner bis zuletzt seine Zahlungsfähigkeit beteuert und der Finanz eine mögliche Gläubigerbevorzugung in keinem Stadium des Abgabenverfahrens zum Ausdruck gebracht habe.

Es wurde auch darauf hingewiesen, dass der berufungsgegenständliche Bescheid vom 20. Jänner 2010 nicht über § 217 Abs. 7 BAO, sondern über § 217 Abs. 8 BAO abgesprochen habe. Diesbezüglich seien keine weiteren Vorbringen gemacht worden.

Im Übrigen werde auf die Begründung zum Bescheid vom 20. Jänner 2010 und auf die Ausführungen zum Bescheid vom 21. Jänner 2010 verwiesen.

Der Vorlageantrag wurde ohne weiteres Vorbringen gestellt.

Die Säumniszuschläge betreffen Abgaben von 2003 bis 2008.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmungen des § 217 BAO lauten:

- (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 Abgabenbetrages.
- (3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.
- (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 Gebarung (§ 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.

(6) Wird vor dem Ende einer für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist ein Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7) erlassen, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 erst mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides ein und beginnt erst ab diesem Zeitpunkt die Dreimonatsfrist des Abs. 3 erster Satz zu laufen.

(7) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

- a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und
- b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftzinsen festgesetzt werden.

(9) Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Berufung gegen den Bescheid betreffend § 217 Abs. 8 BAO:

Auf Antrag des Bw. wurden die Säumniszuschläge mit dem Bescheid vom 20. Jänner 2010 gemäß § 217 Abs. 8 BAO um 988,29 Euro – der Herabsetzung der zugrunde liegenden Abgaben entsprechend - geringer festgesetzt. Ein Umstand, den die Berufung auch bestätigt.

Da eine dem § 217 Abs. 8 BAO entsprechende Herabsetzung der Säumniszuschläge erfolgte, war diese Berufung abzuweisen.

Berufung gegen den Bescheid betreffend § 217 Abs. 7 BAO

Den Ausführungen des Bw. hinsichtlich der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Vorschriften der Konkursordnung, die eine vom abgabenrechtlichen Fälligkeitstag anweichende Entrichtung einer Abgabe vorsehen, den Vorrang gegenüber einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen hätten, ist zu entgegnen, dass die vom Bw. zitierten Entscheidungen ausschließlich Fälle betreffen, in welchen es sich um während eines bereits eröffneten Insolvenzverfahrens verhängte Säumniszuschläge handelt.

In keiner Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertreten, dass der nachmalige Gemeinschuldner bereits lange vor Konkurseröffnung sämtliche Zahlungen einstellen muss, um der Gefahr einer Gläubigerbevorzugung zu entgehen.

Der Bw. ist der Ansicht, den Gemeinschuldner treffe kein grobes Verschulden an der Säumnis, da sämtliche verhängten Säumniszuschläge aus einer Zeit stammen, in welcher der Gemeinschuldner schon materiell insolvent gewesen sei. Er habe daher Gläubiger bevorzugende Zahlungen nicht leisten dürfen.

Das bedeutet aber nicht, dass der spätere Gemeinschuldner mehrere Jahre hindurch überhaupt keine Zahlungen an Gläubiger mehr leisten darf, nur die Bevorzugung eines oder mehrerer Gläubiger ist nicht gestattet.

Aus den Ausführungen des Bw. zum Verbot der Gläubigerbevorzugung, mit welcher er begründete, weshalb der spätere Gemeinschuldner die fälligen Abgaben nicht entrichtete, wird deutlich, dass der Gemeinschuldner in voller Absicht die Zahlungen im Gesamten nicht geleistet hat. Eine anteilige Zahlung wird nicht behauptet.

Wie aus der Zitierung der Bestimmung ersichtlich, sind auf **Antrag** des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge **insoweit** herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Nach der Judikatur tritt die amtswegige Ermittlungspflicht gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig wird, ebenso bei Begünstigungsbestimmungen (siehe *Ritz, BAO³, § 115, TZ. 11 und 12* und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die qualifizierte Mitwirkungspflicht des Bw. bedeutet nicht, dass die Behörde von jeder Ermittlungspflicht entbunden wäre; entspricht der Antragsteller nämlich seiner Obliegenheit, das Nötige an Behauptung und Beweisanbot zu seiner Entlastung darzutun, dann obliegt es der Behörde, erforderlichenfalls Präzisierungen und Beweise von ihm einzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die von ihm angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (für viele: *VwGH v. 25.11.2009, 2008/15/0220*).

Durch den Bw. wurde im vorliegenden Verfahren lediglich allgemein ausgeführt, dass der spätere Gemeinschuldner trotz seines ersten Zwangsausgleiches materiell insolvent gewesen sei, weshalb es ihm nicht gestattet gewesen sei, gläubigerbevorzugende Zahlungen zu leisten.

Das Finanzamt führte im Bescheid vom 21. Jänner 2010 aus, dass der Abgabepflichtige der Behörde gegenüber einer Zahlungsunfähigkeit nie geäußert, sondern bis zuletzt bestritten habe.

Es sei daher von einem zahlungsfähigen, jedoch äußerst zahlungsunwilligen Abgabepflichtigen ausgegangen.

Dennoch hat der Bw. in der Berufung seine Behauptungen lediglich wiederholt, ohne sie näher zu präzisieren, und nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung, in welcher das Finanzamt erneut auf die ständige Behauptung der Zahlungsfähigkeit durch den späteren Gemeinschuldner hinwies, den Vorlageantrag kommentarlos gestellt, ohne einen Nachweis für die Zahlungsunfähigkeit des späteren Gemeinschuldners zu erbringen.

Auf den Vorhaltscharakter einer Berufungsvorentscheidung nach ständiger Rechtsprechung des VwGH wird verwiesen (vgl. VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194).

Das strafrechtliche Verbot der Gläubigerbegünstigung ist vom Bestehen der Zahlungsunfähigkeit abhängig.

Liegen die Voraussetzungen für die Konkurseröffnung (§§ 66 und 67 KO) vor, so ist gem. § 69 Abs. 2 KO diese ohne schulhaftes Zögern, spätestens aber 60 Tage nach dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit zu beantragen.

Da der spätere Gemeinschuldner keinen Konkursantrag stellte, sondern im Gegenteil seine Zahlungsfähigkeit noch Ende Jänner 2009 nachdrücklich betonte und auch im gesamten Verfahren keinerlei Nachweise für seine Behauptungen anbot oder erbrachte, muss in diesem Verfahren vom Bestehen der Zahlungsfähigkeit ausgegangen werden.

Es ist damit nicht erwiesen, dass den Abgabenschuldner an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Graz, am 16. März 2011