



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/2067-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma M-GmbH, vertreten durch NIKA Wirtschafts- und Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Plankengasse 4, vom 17. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 9. September 2003 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 9. September 2003 wurde über die Berufungswerberin (Bw.) gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO ein erster Säumniszuschlag für die Körperschaftsteuer 2001 im Betrag von € 847,04 sowie für die Umsatzsteuer März 2003 in Höhe von € 89,53 festgesetzt und in der Begründung ausgeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der Frist bis 22. August 2003 entrichtet worden seien.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 17. September 2003 führt die Bw. aus, dass die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 25. Juni 2003 festgesetzt worden sei. Der Betrag von € 42.351,77 sei am 4. August 2003 fällig gewesen. Am 15. Juli 2003 habe das Finanzamt mittels Bescheid die Zahlungsfrist bis zum 22. August 2003 erstreckt, obwohl diesbezüglich kein Stundungsantrag gestellt worden sei (der Stundungsantrag habe nur die Umsatzsteuer März 2003 betroffen).

Am 18. August 2003 habe die Bw. ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht und darin die Stundung des restlichen Saldos (darin enthalten neben weiteren Abgaben K 2001) in Monatsraten von je € 10.000,00 und eine Restrate von € 5.655,64 beginnend ab

15. September 2003 beantragt. Diese Zahlungserleichterung sei mit Bescheid vom 28. August 2003 gewährt worden. Laut diesem Bescheid sei die erste monatliche Rate erst mit 22. September 2003 fällig gewesen.

Am 15. September 2003 habe die Bw. den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9. September 2003 erhalten.

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind Säumniszuschläge nur dann zu entrichten, wenn die Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Aufgrund des Zahlungserleichterungsansuchens vom 18. August 2003 hätte daher gemäß § 230 Abs. 3 BAO Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden dürfen. Der Säumniszuschlag bezüglich Körperschaftsteuer 2001 sei daher im Sinne des § 217 Abs. 4 lit. b BAO für die Abgabenschuldigkeit nicht zu entrichten gewesen.

Das Stundungsansuchen für die Umsatzsteuer März 2003 sei mit Bescheid vom 15. Juli 2003 abgewiesen worden, gleichzeitig die Frist zur Einbringung der rückständigen Abgabenschuldigkeiten auf 22. August 2003 erstreckt worden. Die Umsatzsteuer März 2003 sei – zusammengefasst – bis 21. August 2003 beglichen worden.

Aufgrund der fristgerechten Begleichung der Abgabenschuldigkeiten bezüglich U 3/2003 würde die Bw. daher nicht unter den Tatbestand des § 217 Abs. 1 BAO fallen und müsse den Säumniszuschlag von € 89,53 nicht entrichten.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 24. September 2003 hinsichtlich des Säumniszuschlages für Umsatzsteuer März 2003 teilweise stattgegeben. In der Begründung wurde ausgeführt, dass mit Bescheid über die Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens vom 15. Juli 2003 irrtümlicherweise auch für die Nachforderung der Körperschaftsteuer 2001 eine Zahlungsfrist eingeräumt worden sei, bei deren Einhaltung auch kein Säumniszuschlag vorgeschrieben worden wäre. Da jedoch die Entrichtung der betroffenen Abgabenschuldigkeit nicht innerhalb der zur Verfügung stehenden Frist erfolgte, sei gesetzeskonform der Säumniszuschlag vorgeschrieben worden.

Eine Nachfrist, die auf Grund einer Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens gewährt werde, könne ausschließlich durch die Entrichtung der betroffenen Abgabenschuldigkeit eingehalten werden, nicht jedoch durch die Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens innerhalb dieser Frist. Da im gegebenen Fall nur ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt worden sei, sei entsprechend der Gesetzeslage ein Säumniszuschlag vorgeschrieben worden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 7. November 2003 führt die Bw. ergänzend aus, dass sich aus dem Wesen des Abgabenbescheides und seiner Verbindlichkeit ergebe, dass wenn ein Abgabenbescheid eine spätere Fälligkeit festsetze, der

bescheidmäßige Fälligkeitstag normativ und einhebungsrechtlich entscheidend sei (VwGH 28.11.1984, 83/13/0066). Die neue Frist sei daher mit 22. August 2003 festgesetzt worden.

In Verbindung mit § 230 Abs. 3 BAO ergebe dies, dass ein Zahlungserleichterungsansuchen als "rechtszeitig eingebracht" gelte, wenn es vor Ablauf dieser für die Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist eingebracht werde. Die Bw. habe fristgerecht (vor dem 22. August 2003) und gesetzeskonform erstmals am 18. August 2003 ein Zahlungserleichterungsansuchen bezüglich der Körperschaftsteuer 2001 beim Finanzamt eingebracht. Diese Zahlungserleichterung sei mit Bescheid vom 28. August 2003 auch gewährt worden.

Der vorgeschriebene Säumniszuschlag sei bezüglich Körperschaftsteuer 2001 für die Abgabenschuldigkeit nicht zu entrichten, da laut Bescheid vom 28. August 2003 die erste monatliche Rate erst mit 22. September 2003 fällig gewesen sei. Das von der Bw. am 18. August 2003 eingebrachte Zahlungserleichterungsansuchen stelle kein "neuerliches" Absuchen im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO dar, sondern ein "erstes" fristgerecht eingebrachtes und bewilligtes Zahlungserleichterungsansuchen. Die in § 230 Abs. 3 BAO genannten Ausnahmen bezüglich der Nachfristen seien nicht anwendbar, da es sich weder um eine Nachfrist aufgrund eines Widerrufs einer bewilligten Zahlungserleichterung noch aufgrund des Nichtstattgebens einer Zahlungserleichterung handle. Es hätte daher gemäß § 230 Abs. 5 BAO keine Einbringungsmaßnahme während der Dauer des Zahlungsaufschubes eingeleitet und folglich auch kein Säumniszuschlag vorgeschrieben werden dürfen. Es werde daher der Antrag gestellt, den Bescheid zur Gänze aufzuheben.

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. 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

Gemäß § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebarung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213), erstrecken.

Gemäß § 212 Abs. 2 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt 750 Euro übersteigen, a) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 3) oder b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt, Stundungszinsen in Höhe von vier Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Im Fall eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229) als beendet. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Stundungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

§ 212 Abs. 3 BAO: Wird die Bewilligung einer Zahlungserleichterung durch Abänderung oder Zurücknahme des Bescheides widerrufen (§ 294), so steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung des noch aushaftenden Abgabebetrag eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Widerrufsbescheides zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des das Ansuchen erledigenden Bescheides zu. Dies gilt - abgesehen von Fällen des Abs. 4 - nicht für innerhalb der Nachfristen des ersten oder zweiten Satzes eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterungen.

Gemäß § 212 Abs. 4 BAO sind die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

§ 230 Abs. 1 BAO: Wenn eine vollstreckbar gewordene Abgabenschuldigkeit gemäß § 227 eingemahnt werden muss, dürfen Einbringungsmaßnahmen erst nach ungenutztem Ablauf der Mahnfrist, bei Einziehung durch Postauftrag erst zwei Wochen nach Absendung des Postauftrages oder bei früherem Rücklangen des nicht eingelösten Postauftrages eingeleitet werden. Ferner dürfen, wenn die Abgabenbehörde eine Abgabenschuldigkeit einmahnt, ohne dass dies erforderlich gewesen wäre, innerhalb der Mahnfrist Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden.

§ 230 Abs. 2 BAO: Während einer gesetzlich zustehenden oder durch Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist dürfen Einbringungsmaßnahmen nicht eingeleitet oder fortgesetzt werden.

§ 230 Abs. 3 BAO: Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt.

Die Bw. hat am 15. Mai 2003 ein Stundungsansuchen für die Umsatzsteuer März 2003 eingebracht, welches mit Bescheid vom 15. Juli 2003 abgewiesen wurde. Dabei wurde laut Abgabenbehörde erster Instanz irrtümlicherweise auch für die mit Bescheid vom 25. Juni 2003 festgesetzte Nachforderung der Körperschaftsteuer 2001 eine Zahlungsfrist bis 22. August 2003 eingeräumt. Am 18. August 2003 wurde für die den Säumniszuschlag auslösende Nachforderung an Körperschaftsteuer 2001 ein Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht, welches mit Bescheid vom 28. August 2003 (Raten ab 22. September 2003) bewilligt wurde .

Die Abgabenbehörde weist richtig darauf hin, dass eine Nachfrist, die auf Grund einer Abweisung eines Zahlungserleichterungsansuchens gewährt werde, ausschließlich durch die

Entrichtung der betroffenen Abgabenschuldigkeit eingehalten werden könne, nicht jedoch durch die Einbringung eines Zahlungserleichterungsansuchens innerhalb dieser Frist. Im vorliegenden Fall wurde von der Abgabenbehörde – irrtümlich, darüber hinaus auch ohne gesetzliche Grundlage, da gemäß § 212 Abs. 1 letzter Satz BAO nur eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen sich auch auf andere zusammengefasst verbuchte Abgaben erstrecken kann – auch für die Nachforderung an Körperschaftsteuer 2001 mit der Abweisung der Zahlungserleichterung (für die Umsatzsteuer März 2003) eine Nachfrist bis 22. August 2003 gewährt. Formal wurde daher das von der Bw. eingebrachte Zahlungserleichterungsansuchen vom 18. August 2003 in einer Nachfrist eingebracht, da es sich entgegen den Ausführungen der Bw. gemäß § 230 Abs. 3 BAO um eine Nachfrist aufgrund des Nichtstattgebens einer Zahlungserleichterung (wenn auch irrtümlicherweise) handelt, sodass der Säumniszuschlag gesetzeskonform festgesetzt worden ist.

Da es für die Beurteilung von Anbringen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.1996, 94/16/0158) nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen ankommt, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes, können die Berufungsausführungen auch als Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO gewertet werden, der auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden kann (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343). Wird ein Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO in der Berufung oder im Vorlageantrag gestellt, ist im Sinne des § 280 BAO in der Berufungserledigung darüber abzusprechen (siehe Ritz, BAO-Handbuch, Seite 155).

Ein grobes Verschulden im Sinne der genannten Gesetzesstelle ist nur dann gegeben, wenn eine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliegt, die den Eintritt des Schadens als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich voraussehbar erscheinen lässt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101, siehe Ritz, BAO-Kommentar², § 308 RZ 15).

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde irrtümlicherweise bescheidmäßig eine Zahlungsfrist für die Körperschaftsteuer 2001 eingeräumt hat, die von der Bw. nur bei genauerer Betrachtung als Nachfrist (auch) für die Nachforderung an Körperschaftsteuer 2001 erkennbar gewesen ist. Obwohl die Bw. die Umsatzsteuer für März 2003, für die die Stundung beantragt worden war, innerhalb der Nachfrist entrichtet hat, hätte sie zur Vermeidung eines Säumniszuschlages für die Körperschaftsteuer 2001 gegen die Abweisung der Zahlungserleichterung eine Berufung einbringen müssen, um einerseits den Fehler des Finanzamtes korrigieren zu lassen und

andererseits das Ansuchen vom 18. August 2003 für die Körperschaftsteuer 2001 als erstes fristgerecht eingebrachtes Zahlungserleichterungsansuchen werten zu können.

Wenn nun die Bw. in nachvollziehbarer Weise davon ausgeht, dass der vorgeschriebene Säumniszuschlag für Körperschaftsteuer 2001 nicht zu entrichten ist, da laut Bescheid vom 28. August 2003 die erste monatliche Rate erst mit 22. September 2003 fällig gewesen sei, somit das von der Bw. eingebrachte Zahlungserleichterungsansuchen vom 18. August 2003 kein "neuerliches" Ansuchen im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO darstellt, sondern ein "erstes" fristgerecht eingebrachtes und bewilligtes Zahlungserleichterungsansuchen, die in § 230 Abs. 3 BAO genannten Ausnahmen bezüglich der Nachfristen nicht anwendbar sind, da es sich ihrer Ansicht nach weder um eine Nachfrist aufgrund eines Widerrufs einer bewilligten Zahlungserleichterung noch aufgrund des Nichtstattgebens einer Zahlungserleichterung handelt, kann darin kein schuldhaftes Verhalten im Sinne eines im § 217 Abs. 7 BAO erblickt werden. Es kann der Bw. nicht als grobes Verschulden ausgelegt werden, eine von der Abgabenbehörde irrtümlicherweise bescheidmäßig eingeräumte Zahlungsfrist für nicht beantragte Abgaben nicht mit Berufung bekämpft zu haben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. August 2004