

GZ. RV/0143-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien vom 10. September 2001 betreffend Säumniszuschläge 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

Mit Bescheid vom 29. Juni 2001 bewilligte das Finanzamt auf Antrag der Bw. vom 21. Juni 2001 die Abstattung der am 22. Juni 2001 in Höhe von S 4.445.817,00 (€ 323.090,12) fälligen Körperschaftsteuer für 1999, der am 16. August 2001 in Höhe von S 4.593.050,00 (€ 333.789,96) fälligen Körperschaftsteuer-Vorauszahlung 07-09/2001 sowie der am

15. November 2001 in Höhe von S 1.593.350,00 (€ 115.793,26) fälligen Körperschaftsteuer-Vorauszahlung 10-12/2001 in monatlichen Raten von jeweils S 1.500.000,00 (€ 109.009,25) bzw. einer Anzahlung von S 1.632.217,00, beginnend mit 25. Juli 2001.

In der am 7. September 2001 erstellten und am 11. September 2001 beim Finanzamt eingelangten Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2001 beantragte die N-GmbH & CO KG, den darin ausgewiesenen Umsatzsteuerüberschuss von S 541.056,00 (€ 39.320,07) auf das Abgabenkonto der Bw. zu überweisen. Diese Überrechnung wurde am 5. Oktober 2001 mit Wirksamkeit vom 7. September 2001 durchgeführt.

Mit Bescheid vom 10. September 2001 setzte das Finanzamt Säumniszuschläge in Höhe von S 126.357,00 (€ 9.182,72) mit der Begründung fest, dass die Körperschaftsteuer 1999 mit einem Betrag von S 1.724.778,00 (€ 125.344,51) sowie die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung 07-09/2001 in Höhe von S 4.593.050,00 (€ 333.789,96) nicht rechtzeitig entrichtet worden wären, da die bewilligte Zahlungserleichterung "durch Terminverlust erloschen oder auf Grund eines Vollstreckungsbescheides außer Kraft getreten" wäre.

In der gegen diesen Bescheid am 17. September 2001 rechtzeitig eingebrachten Berufung verwies der steuerliche Vertreter der Bw. auf sein Schreiben vom 22. August 2001, mit dem er dem Finanzamt vorsorglich mitgeteilt hätte, dass der für die Festsetzung der gegenständlichen Säumniszuschläge maßgebliche Betrag in Höhe von S 541.056,00 (€ 39.320,07) durch rechtzeitig gestellten Überrechnungsantrag entrichtet werden würde.

Da die bisher mit Bescheid vom 29. Juni 2001 bewilligte Zahlungserleichterung offenbar auf Grund eines eingetretenen Terminverlustes hinfällig geworden wäre, beantragte die Bw., diese in unverändertem Ausmaß wieder aufleben zu lassen und die Bewilligung zur Entrichtung des Abgabenzurückstandes in Monatsraten in der Höhe von jeweils S 1.500.000,00 (€ 109.009,25) weiter zu gewähren.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2002 die Berufung ab und führte begründend aus, dass die Säumniszuschläge wegen nicht rechtzeitiger bzw. nicht vollständiger Entrichtung der am 27. August 2001 fälligen Rate von S 1.500.000,00 (€ 109.009,25) verwirkt gewesen wären. Diese Rate wäre nur teilweise am 27. August 2001 mit S 958.944,00 (€ 69.689,18) durch Überweisung entrichtet worden. Der noch offene Restbetrag in Höhe von S 541.056,00 wäre durch Überrechnung erst am 6. September 2001 entrichtet worden. Bezuglich des Verweises auf den angeblich zeitgerecht gestellten Überrechnungsantrag hielt das Finanzamt entgegen, dass das Schreiben vom 22. August 2001 lediglich eine vorsorgliche Mitteilung des steuerlichen Vertreters, jedoch keine

Entrichtungsform gemäß § 211 BAO gewesen wäre. Da die Umsatzsteuervoranmeldung 07/2001 erst am 11. September 2001 beim Finanzamt eingelangt wäre, könnte sie auch nach Berücksichtigung des Postenlaufes daher erst am 6. September 2001 als eingebracht gelten.

Der Vertreter der Bw. beantragte am 27. November 2002 rechtzeitig die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Bw. zu 90 % Gesellschafterin der N-GmbH & Co KG und Herr Dr. H. als Geschäftsführer für beide Gesellschaften tätig wäre. Da die N-GmbH & Co KG während des gesamten Jahres 2001 über diverse Steuerguthaben verfügt hätte, wäre zur Teilentrichtung der ersten für die Bw. fälligen Monatsrate zu Gunsten der Bw. an das Finanzamt ein Antrag auf Überrechnung eines Betrages von S 541.056,00 (€ 39.320,07) vereinbart worden. Der entsprechende Überrechnungsantrag wäre auf der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2001 der N-GmbH & Co KG angeführt gewesen und hätte den gesamten für diesen Monat ermittelten Überschuss betroffen.

Diese Umsatzsteuervoranmeldung wäre von der Kanzlei des steuerlichen Vertreters der Bw. am 20. August 2001 fertiggestellt und umgehend der N-GmbH & Co KG zur Unterfertigung und Weiterleitung an das Finanzamt übermittelt worden. Im Hinblick auf den problemlosen Umgang mit dem Finanzamt und auf die in der Vergangenheit stets pünktlichen und ordnungsgemäßen Zustellungen durch die Post würden Umsatzsteuervoranmeldungen nicht eingeschrieben versendet werden, zumal sich auch die Finanzverwaltung in den meisten Fällen dieser Zustellmethode bedienen würde. Aus diesem Grund könne daher nicht nachgewiesen werden, dass die gegenständliche Umsatzsteuervoranmeldung termingerecht vor dem Fälligkeitstermin der am 27. August 2001 zu entrichtenden Rate abgesandt wurde. Da jedoch Herr Dr. H. seine Obliegenheiten stets gewissenhaft und pünktlich erfüllt hätte und ihm bewusst gewesen wäre, dass diese Umsatzsteuervoranmeldung umgehend dem Finanzamt übermittelt werden müsse, könne man berechtigt annehmen, dass er diese auch rechtzeitig vor dem 27. August 2001 zur Post gegeben habe. Wenn diese Umsatzsteuervoranmeldung tatsächlich erst Anfang September eingelangt wäre, könne dafür nur eine atypische Verzögerung auf dem Postweg verantwortlich gemacht werden.

Da in der Berufung ursprünglich von einem rechtzeitig gestellten Überrechnungsantrag ausgegangen worden sei, wäre nunmehr das Vorbringen dahingehend zu ergänzen, dass aus dem Wortlaut des § 230 Abs. 5 BAO geschlossen werden könne, dass zur Wahrnehmung des Terminverlustes ein Rückstandsausweis gemäß § 229 BAO ausgestellt werden müsse, zumal auch Stoll in seinem BAO-Kommentar der Ansicht sei, dass bis zur Ausstellung eines Rückstandsausweises die Vollstreckung gehemmt sei und daher die Möglichkeit bestehen

würde, mit vollstreckungshemmender Wirkung um weitere Zahlungserleichterungen anzusuchen. Darüber hinaus würde auch § 217 Abs. 4 lit. c BAO regeln, dass Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten wären, als ein Zahlungsaufschub im Sinne des § 212 Abs. 2 2. Satz BAO nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises als beendet gelten würde.

Da für den gegenständlichen Steuerrückstand, der zur Festsetzung der angefochtenen Säumniszuschläge geführt hätte, ein Rückstandsausweis nicht ausgestellt worden wäre, wäre für den in Rede stehenden Rückstand weiterhin Vollstreckungshemmung gegeben, weshalb auch die Festsetzung der Säumniszuschläge unzulässig gewesen wäre.

In eventu stellte der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag, die gegenständlichen Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO nicht festzusetzen, da die Steuerpflichtige auf Grund des vorerwähnten Sachverhalts an der Säumnis kein grobes Verschulden treffen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so tritt gemäß § 217 Abs. 1 BAO mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Abs. 2 bis 6 oder § 218 BAO hinausgeschoben wird.

Soweit Guthaben nicht gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO zu verwenden sind, sind sie gemäß Abs. 4 nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO gelten Abgaben bei Umbuchung oder Überechnung von Guthaben eines Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung der Guthaben, auf Abgabeschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben als entrichtet.

Zu prüfen war, ob die mit Bescheid vom 29. Juni 2001 bewilligten Raten rechtzeitig und vollständig entrichtet wurden.

Anhand der Aktenlage waren folgende für das gegenständliche Verfahren relevante Kontobewegungen festzustellen:

Fälligkeit laut Ratenplan		Entrichtung	
25. 07. 2001	S 1.632.217,00 (€ 118.617,84)	25. 07. 2001	S 1.632.217,00 (€ 118.617,84)

27. 08. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)	27. 08. 2001 07. 09. 2001	S 958.944,00 (€ 69.689,18) S 541.056,00 (€ 39.320,07)
25. 09. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)	24. 09. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)
25. 10. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)	15. 10. 2001 24. 10. 2001	S 62.497,00 (€ 4.541,83) S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)
26. 11. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)	26. 11. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)
27. 12. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)	27. 12. 2001	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)
25. 01. 2002	S 1.500.000,00 (€ 109.009,25)	24. 01. 2002	€ 104.917,33 (S 1.443.693,94)

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bw., dass die den gegenständlichen Überrechnungsantrag enthaltende Umsatzsteuervoranmeldung der N-GmbH & CO KG für Juli 2001 rechtzeitig vor dem 27. August 2001 zur Post gegeben worden wäre, muss entgegengehalten werden, dass diese wie auf Grund des darauf angeführten Datums ersichtlich erst am 7. September 2001 erstellt wurde, weshalb auch der in der Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2002 von Seiten des Finanzamtes zum Ausdruck gebrachten Ansicht, dass der Antrag bereits am 6. September 2001 eingebracht worden wäre, nicht gefolgt werden kann.

Da mangels Vorhandenseins eines Kuverts ein Nachweis des Zeitpunkts der Postaufgabe nicht geführt werden kann, die Umsatzsteuervoranmeldung jedoch am 11. September 2001 beim Finanzamt einlangte, war unter Einrechnung des Postweges als frühestmöglicher Zeitpunkt des Aufgabedatums der Erstellungstag 7. September 2001 anzusehen.

Da gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO bei einer Überrechnung eines Guthabens eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen Abgaben - im Falle eines früher entstandenen Guthabens – erst am Tag der nachweislichlichen

Antragstellung als entrichtet gelten, war im gegenständlichen Fall die am 27. August 2001 in Höhe von S 1.500.000,00 (€ 109.009,25) fällige Rate lediglich mit einem durch Überweisung am 27. August 2001 geleisteten Teilbetrag von S 958.944,00 (€ 69.689,18) rechtzeitig entrichtet, mit dem durch die Überrechnung entrichteten Teilbetrag von S 541.056,00 (€ 39.320,07) jedoch erst – nach Fälligkeit der Rate und daher verspätet - am 7. September 2001 (wie auch auf dem Kontoauszug ersichtlich) getilgt.

Wird ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1 BAO) 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 BAO eingebraucht und wird diesem Ansuchen stattgegeben, so tritt gemäß § 218 Abs. 1 BAO vor Ablauf des Zeitraumes, für den Zahlungserleichterungen bewilligt wurden, die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages erst dann ein, wenn infolge eines Terminverlustes (§ 230 Abs. 5 BAO) ein Rückstandsausweis (§ 229 BAO) ausgestellt wird. Ein Rückstandsausweis darf frühestens zwei Wochen nach Verständigung des Abgabepflichtigen vom Eintritt des Terminverlustes ausgestellt werden, wenn dieser auf andere Gründe als die Nichteinhaltung eines in der Bewilligung von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermines zurückzuführen ist. Der Säumniszuschlag ist von der im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises bestehenden, vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zu entrichten.

Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Abgabenbehörde gemäß § 212 Abs. 1 BAO für Abgaben den Zeitpunkt der Entrichtung hinausschieben oder die Entrichtung in Raten bewilligen. Gemäß § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO gilt im Fall eines Terminverlustes der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung eines Rückstandsausweises als beendet.

Wurden Zahlungserleichterungen bewilligt, so dürfen gemäß § 230 Abs. 5 BAO Einbringungsmaßnahmen während der Dauer des Zahlungsaufschubes weder eingeleitet noch fortgesetzt werden. Erlischt eine gewährte Zahlungserleichterung infolge Nichteinhaltung eines Zahlungstermines (Terminverlust), so sind Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der gesamten vom Terminverlust betroffenen Abgabenschuld zulässig.

Gemäß § 229 BAO ist als Grundlage für die Einbringung über die vollstreckbar gewordenen Abgabenschuldigkeiten ein Rückstandsausweis auszufertigen. Dieser hat Namen und Anschrift des Abgabepflichtigen, den Betrag der Abgabenschuld, zergliedert nach Abgabenschuldigkeiten, und den Vermerk zu enthalten, dass die Abgabenschuld vollstreckbar geworden ist.

Da die am 27. August 2001 fällige Rate bereits vor Ausstellung dieses Rückstandsausweises, nämlich am 7. September 2001, zur Gänze entrichtet wurde, war der Einwand der Bw., dass die ihr gewährte Zahlungserleichterung erst nach der Wahrnehmung des Terminverlustes durch Ausstellung eines Rückstandsausweises erloschen würde, geeignet, eine Rechtswidrigkeit des gegenständlichen Säumniszuschlages aufzuzeigen, da gemäß § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO im Fall eines Terminverlustes der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung eines Rückstandsausweises als beendet gilt.

Zudem normiert § 218 Abs. 1 BAO (idF BGBI.Nr. 681/1994), dass vor Ablauf des Zeitraumes, für den Zahlungserleichterungen bewilligt wurden, die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages erst dann eintritt, wenn infolge eines Terminverlustes ein Rückstandsausweis ausgestellt wird. Daraus folgt, dass eine lediglich verspätet entrichtete Rate alleine noch keinen – Säumnisfolgen bedingenden – Terminverlust auslöst, da dieser erst durch die Ausstellung eines Rückstandsausweises wahrgenommen wird.

Erhebungen beim Finanzamt ergaben, dass ein Rückstandsausweis infolge der nicht zeitgerecht bzw. vollständig zum 27. August 2001 entrichteten Rate erst im Zuge des automatischen Einhebungsdienstes am 10. September 2001 ausgestellt wurde.

Um einen Terminverlust auch wirksam wahrnehmen zu können, hätte der Rückstandsausweis bis zur vollständigen Entrichtung der Rate ausgestellt werden müssen. Die Ausstellung am 10. September 2001 erwies sich daher auf Grund der zwar erst später gebuchten, jedoch rückwirkend mit 7. September 2001 wirksamen Überrechnung der Umsatzsteuergutschrift für Juli 2001 im Nachhinein als unzulässig.

Da auch die weiteren Raten zum jeweiligen Zahlungstermin pünktlich entrichtet wurden, war daher der Zahlungsaufschub bis zur letzten Zahlung aufrecht, weshalb ein Säumniszuschlag gemäß § 218 Abs. 1 BAO (idF BGBI.Nr. 681/1994) nicht verwirkt war.

Obwohl somit bereits feststeht, dass die Festsetzung des Säumniszuschlages nicht zu Recht erfolgte, wird bezüglich des weiteren Antrages der Bw., dass die gegenständlichen Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO nicht festzusetzen wären, da sie kein grobes Verschulden an der Säumnis treffen würde, informativ mitgeteilt, dass gemäß § 323 Abs. 8 BAO auf Säumniszuschläge betreffend Abgaben, für die der Abgabenanspruch vor dem 1. Jänner 2002 entstanden ist, die vor dem Butgetbegleitgesetz 2000 (BGBI.Nr. 2000/142) geltende Fassung (BGBI.Nr. 681/1994) anzuwenden ist. Da die Abgabenansprüche der den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Körperschaftsteuer 1999 sowie der Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/2001 bereits am 31. Dezember 1999 bzw. am 1. Juli 2001 entstanden sind, kommt eine Anwendung des durch das Butgetbegleitgesetz 2000 erstmals eingeführten § 217 Abs. 7 BAO, wonach auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen sind, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, nicht in Betracht.

Der Antrag der Bw. geht daher ins Leere, da die Verhängung nicht im Ermessen der Behörde liegt, sondern eine objektive Säumnisfolge ist (VwGH 14.11.1988, 87/15/0138). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind nämlich die Gründe, die zum Zahlungsverzug

geführt haben, ebenso wie die Dauer des Verzuges grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094). Insbesondere setzt die Verwirkung des Säumniszuschlages auch kein Verschulden der Partei voraus (VwGH 10.11.1995, 92/17/0286).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. März 2003