



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X-GmbH, vom 21. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 11. April 2011 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Der von der Umsatzsteuer 1/2011 festgesetzte Säumniszuschlag in Höhe von 314,27 € wird nicht festgesetzt. Im Übrigen bleibt der angefochtene Bescheid unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Sammelbescheid vom 11.4.2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Berufungswerberin (kurz: Bw.) erste Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO wegen nicht fristgerechter Entrichtung der nachstehenden Abgabenschuldigkeiten wie folgt fest:

Abgabe	Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Umsatzsteuer 1/2011	15.3.2011	15.713,74	314,27
Umsatzsteuer 2004	15.2.2005	6.000,00	120,00
Umsatzsteuer 2005	15.2.2006	6.000,00	120,00
Umsatzsteuer 2006	15.2.2007	4.000,00	80,00
Umsatzsteuer 2007	15.2.2008	10.333,33	206,67
Umsatzsteuer 2008	16.2.2009	4.400,00	88,00
Kapitalertragsteuer 1-12/2006	22.3.2011	11.000,00	220,00
Kapitalertragsteuer 1-12/2007	22.3.2011	11.000,00	220,00

Kapitalertragsteuer 1-12/2008	22.3.2011	11.000,00	220,00
-------------------------------	-----------	-----------	--------

In der Berufung vom 21.4.2011, die sich sowohl gegen die Festsetzung dieser Säumniszuschläge als auch gegen die Stammabgabenbescheide vom 22.3.2011 und weitere im Anschluss an eine Außenprüfung erlassene Bescheide richtet, wurden Einwendungen gegen die den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Sachbescheide erhoben. Die Bw. vertritt den Standpunkt, dass aufgrund der behaupteten Rechtswidrigkeit der Stammabgabenbescheide (infolge ungerechtfertigter Umsatzhinzurechnungen und Sicherheitszuschläge) auch die Festsetzung der Säumniszuschläge zu „stornieren“ sei.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9.5.2011 keine Folge. Ausgeführt wurde, dass bei bescheidmäßig festgesetzten Abgaben die Pflicht zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ohne Rücksicht auf die sachliche Richtigkeit der Vorschreibung bestehe. Die Säumniszuschlagspflicht setze nur den Bestand einer formellen Abgabenzahlungsschuld voraus. Werde gegen eine vermeintlich unrichtige Abgabenfestsetzung eine Berufung erhoben, die gemäß § 254 BAO keine aufschiebende Wirkung habe, könne die Säumniszuschlagspflicht nicht verhindert werden, wenn die Abgabe zum bescheidmäßigen Fälligkeitstag nicht entrichtet worden sei. Erst eine spätere Beseitigung oder Herabsetzung der mit dem Säumniszuschlag belasteten Abgabe führe nach Maßgabe des § 295 Abs. 3 BAO zu einer Aufhebung oder Anpassung des Säumniszuschlages an die materielle Abgabenschuld. Im Fall einer positiven Erledigung der Berufung in der Hauptsache werde daher eine amtswegige Anpassung der Säumniszuschläge vorgenommen.

Mit Eingabe vom 26.5.2011 stellte der steuerliche Vertreter ohne weiteres Sachvorbringen einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig wurde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Was den Säumniszuschlag zur Umsatzsteuer 1/2011 betrifft, so ergibt sich aus dem zu St. Nr. xxx/xxxx geführten Abgabenkonto der Bw. folgender Sachverhalt: Die Bw. reichte am 26.2.2011 eine Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2011 ein, worin eine Zahllast von 15.713,74 € ausgewiesen war. Am 15.3.2011 langte auf dem Abgabenkonto der Bw. ein Betrag von 15.713,74 € ein, mit welchem die Umsatzsteuer 1/2011 entrichtet werden sollte. Da das Finanzamt die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2011 erst am 30.3.2011 auf dem

Abgabenkonto eingebucht hat und von der Bw. auf dem Zahlungsbeleg offenbar keine Verrechnungsweisung für die Zahlung vom 15.3.2011 erteilt wurde, entstand am 16.3.2011 ein Guthaben in Höhe von 15.713,74 €, das aufgrund der kontokorrentmäßigen kumulativen Verrechnung zur teilweisen Tilgung der am 22.3.2011 in Höhe von 16.500 € verbuchten Kapitalertragsteuer 1-12/2004 verwendet wurde, für deren Entrichtung eine Nachfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO bis 29.4.2011 zur Verfügung stand. Durch den Verbrauch des Guthabens zur teilweisen Tilgung der dadurch bis auf einen Restbetrag von 786,26 € abgedeckten Kapitalertragsteuer 1-12/2004 ergab sich hinsichtlich der Umsatzsteuer 1/2011 ein entsprechender Fehlbetrag, der einen Säumniszuschlag in Höhe von 314,27 € auslöste. Am 13.4.2011 wurde die Umsatzsteuer 1/2011 zur Gänze getilgt.

Gemäß § 217 Abs. 4 lit. b i. V. m. § 230 Abs. 2 BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als ihre Einbringung während einer gesetzlich zustehenden Zahlungsfrist gehemmt ist. Zu diesen Zahlungsfristen gehört auch jene des § 210 Abs. 6 BAO (vgl. Ritz, BAO⁴, § 230, Tz. 4).

Die Bestimmung des § 210 Abs. 6 BAO trifft folgende Anordnung: Soweit eine Abgabe nur deswegen als nicht entrichtet anzusehen ist, weil vor dem Ablauf einer zur Entrichtung einer anderen Abgabenschuldigkeit zur Verfügung stehenden Zahlungsfrist eine Verrechnung gemäß § 214 auf diese andere Abgabenschuldigkeit erfolgte, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der erstgenannten Abgabe eine Nachfrist bis zum Ablauf der später endenden Zahlungsfrist für eine der genannten Abgaben zu.

Diese Regelung dient der Vermeidung von Härten im Einzelfall, die sich aus der kontokorrentmäßigen kumulativen Verrechnung einer Zahlung oder einer sonstigen Gutschrift ergeben können. Wird eine Abgabenschuldigkeit vor Ende der für ihre Entrichtung zustehenden Frist getilgt, so gilt für jede später gebuchte Abgabenschuldigkeit, für die ansonsten ein Guthaben zur Verfügung gestanden oder hinsichtlich derer eine Zahlung oder die Verwendung einer sonstigen Gutschrift rechtzeitig gewesen wäre, der Zahlungstermin (Fälligkeitstag, Zahlungsfrist oder Nachfrist) der vorzeitig getilgten Schuldigkeit, sofern dieser nach dem für die Entrichtung der später gebuchten Schuldigkeit zustehenden Termin liegt (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, § 217 Abs. 2 idF vor BGBl I Nr. 2000/142, Tz 15). In einem solchen Fall ist ein Säumniszuschlag erst dann verwirkt, wenn der für die früher verbuchte Abgabennachforderung bestehende spätere Zahlungstermin nicht zur Tilgung der später verbuchten Abgabe mit einem früheren Fälligkeitstermin genützt wird (vgl. dazu auch Stoll, BAO-Kommentar, 2322).

Im vorliegenden Berufungsfall kam es deshalb zu keiner fristgerechten Entrichtung der am 15.3.2011 fälligen und am 30.3.2011 verbuchten Umsatzsteuer 1/2011, weil gemäß § 214

BAO eine Verrechnung der Zahlung vom 15.3.2011 (15.713,74 €) zu Gunsten der am 22.3.2011 verbuchten Kapitalertragsteuer 1-12/2004 erfolgte, für deren Entrichtung eine Nachfrist bis zum 29.4.2011 zur Verfügung stand. Für die Entrichtung der Umsatzsteuer 1/2011 ist somit der spätere Zahlungstermin für die früher verbuchte Kapitalertragsteuer 1-12/2004 maßgeblich. Da die Umsatzsteuer 1/2011 am 13.4.2011 – also innerhalb der Zahlungsfrist des § 210 Abs. 6 BAO – getilgt wurde, ist keine Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages von dieser Abgabe eingetreten, weshalb der Berufung insoweit stattzugeben war.

Zu den übrigen Säumniszuschlägen hat bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt, dass die Festsetzung eines Säumniszuschlages nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung nicht eine tatsächliche, sondern lediglich den Bestand einer formellen Zahlungsverpflichtung voraussetzt (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0202; VwGH 26.1.2006, 2005/16/0240). Somit ist es für die Verwirkung eines Säumniszuschlages unbeachtlich,

ob die Festsetzung der Stammabgabe rechtmäßig ist (VwGH 26.5.1999, 99/13/0054; VwGH 18.9.2003, 2002/16/0072),

ob die Festsetzung rechtskräftig ist (VwGH 30.5.1995, 95/13/0130) oder

ob die Festsetzung mit Berufung angefochten ist (VwGH 23.3.2000, 99/15/0145, 0146).

Vielmehr wäre der Akzessorietät der Säumniszuschläge gegebenenfalls durch die im § 217 Abs. 8 BAO für den Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld getroffene Regelung Rechnung zu tragen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 217, Tz 50 ff). Mit anderen Worten: Im Fall eines (teilweisen) Erfolges der Berufung gegen die Stammabgabenbescheide wären die Säumniszuschläge entsprechend anzupassen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage besteht die Vorschreibung der Säumniszuschläge (mit Ausnahme des Säumniszuschlages zur Umsatzsteuer 1/2011) zu Recht, weil die Stammabgabenbescheide wirksam ergangen sind, die sich aus § 21 Abs. 1 und 5 UStG 1994 sowie § 96 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ergebenden Fälligkeiten ungenutzt verstrichen sind und kein Ausnahmetatbestand gemäß § 217 Abs. 4 BAO vorliegt.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass auf Antrag die Einhebung der Säumniszuschläge bis zur Entscheidung über die Berufung in der Hauptsache ausgesetzt bleiben kann, weil zwischen der Höhe der Säumniszuschläge und der Erledigung der Berufung gegen die Stammabgabenbescheide eine mittelbare Abhängigkeit im Sinn des § 212a BAO besteht (vgl. Ritz, a. a. O., § 212a, Tz 7).

Abschließend wird noch bemerkt, dass der steuerliche Vertreter die im Vorlageantrag gestellten Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und

Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Schreiben (Telefax) vom 29.11.2011 zurückgenommen hat.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. Dezember 2011