



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Georg Pertl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Festsetzung von zweiten Säumniszuschlägen 2003 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. 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 Bw. hat einen Kraftfahrzeughandel mit einer Werkstätte betrieben. Mit Beschluss des Landesgerichtes Klagenfurt vom 19.12.2002, Zl. 41 S 364/02 f, wurde über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet. Bereits vor Konkurseröffnung wurde der Gesellschaft die Umsatzsteuerzahllast 09/02 iHv. € 69.737,--, die Lohnabgaben 10/2002 (Lohnsteuer: € 16.122,-- und Dienstgeberbeitrag: € 5.125,--) sowie die Normverbrauchsabgabe 09/2002 iHv. € 35.268,-- bescheidmäßig zur Entrichtung vorgeschrieben. Nachdem die Abgaben zum Fälligkeitstag, 15.11.2002, nicht entrichtet wurden, schrieb das Finanzamt am 9.12.2002 den ersten Säumniszuschlag vor. Die Vollstreckbarkeit der Abgaben trat mit Ablauf des 15.11.2002 ein.

Mit angefochtenem Bescheid vom 9.4.2003 schrieb das Finanzamt den zweiten Säumniszuschlag in Höhe von 1% der nicht entrichteten Abgaben, somit € 1.262,52 zur Zahlung vor. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass die Abgabenschuldigkeiten nicht binnen drei Monaten ab Vollstreckbarkeit entrichtet wurden. Die Säumniszuschläge wurden mit 16.5.2003 fällig. In der Berufung vom 14.4.2003 bringt der Masseverwalter vor, dass mit der Konkurseröffnung ein Zinsen- und Exekutionsstop eingetreten sei. Dies müsse auch für den Säumniszuschlag gelten, weshalb die Vorschreibung rechtswidrig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) 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 Abgabebetrages.

Die Vorschreibung des Säumniszuschlages ist eine objektive Säumnisfolge. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich (z.B. VwGH 29.11.1994, Zl. 91/14/0094, VwGH 27.3.1996, Zl. 93/15/233). Der Säumniszuschlag hat weder den Charakter einer Verzinsung des seiner Vorschreibung zu Grunde liegenden Abgabenrückstandes noch denjenigen einer Schadenersatzregelung betreffend den Schaden des Abgabengläubigers aus der verspäteten Abgabentrichtung. Der Zweck liegt darin, die pünktliche Abgabentilgung sicherzustellen. Der Säumniszuschlag ist keine Strafe, sondern ein Druckmittel für die rechtzeitige Abgabentrichtung. Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so entsteht der Abgabenanspruch (i.S. des § 4 BAO) für den ersten Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht entrichteten Betrages. Die Fälligkeit von Abgaben richtet sich vorrangig nach speziellen Bestimmungen des jeweiligen Steuergesetzes. Ein zweiter Säumniszuschlag ist verwirkt, soweit eine Abgabe nicht spätestens 3 Monate nach Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) entrichtet ist. Beim Säumniszuschlag in Höhe von zwei Prozent des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabebetrages handelt es sich um eine objektive Säumnisfolge. Der Säumniszuschlag setzt lediglich eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus (Ritz, BAO Kommentar², § 217 Tz. 1 bis 3).

Im Zuge des Konkursverfahrens gehen die abgabenrechtlichen Zahlungs- und Verrechnungsvorschriften vor (vgl. Fischerlehner, ÖStZ 2002, 678).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung zu § 217 BAO die Rechtsansicht, dass die Vorschriften der Konkursordnung, die eine vom abgabenrechtlichen Fälligkeitstag abweichende Entrichtung einer Abgabe vorsehen, den Vorrang gegenüber den einschlägigen abgabenrechtlichen Bestimmungen haben (VwGH vom 18.01.1996, Zl. 93/15/0070). 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 entgegensteht. 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 darstellt, nicht eingreifen, weil dem Gesetzgeber aus der Sicht der Einheitlichkeit der Rechtsordnung nicht unterstellt werden könne, diese Säumnisfolge solle auch in jenen Fällen eintreten, in denen die Sondervorschriften der Konkursordnung der Abgabentrichtung zum abgabenrechtlichen Fälligkeitstag entgegenstehen (VwGH vom 18.1.1996, GZl. 93/15/0170).

Die Abgabenbehörde I. Instanz vertritt im vorliegendem Sachverhalt den Standpunkt, dass der Säumniszuschlag entsprechend § 217 Abs. 3 BAO zu Recht vorgeschrieben wurde.

Diese Interpretation berücksichtigt aber die Rechtsfolgen der Konkurseröffnung nicht. Rechtlich steht nämlich fest, dass im Konkursverfahren die Bestimmungen des Insolvenzrechtes den abgabenrechtlichen Zahlungs- und Verrechnungsvorschriften vorgehen (vgl. Fischerlehner, ÖStZ. 2002, 678). Demnach sind die Bestimmungen der Konkursordnung vom Masseverwalter auch bei der Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten zwingend zu berücksichtigen.

Gemäß § 50 KO bildet das Konkursvermögen, soweit es nicht zur Befriedigung der Masseforderungen und der Ansprüche der Absonderungsberechtigten verwendet wird, die gemeinschaftliche Konkursmasse, aus der die Konkursforderungen befriedigt werden. Konkursforderungen sind Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Gemeinschuldner zur Zeit der Konkurseröffnung zustehen (Konkursgläubiger). Bei der Eröffnung des Konkursverfahrens ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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).

In gegenständlichem Sachverhalt handelt es sich bei den Abgabenschuldigkeiten um Konkursforderungen. Daraus folgt, dass dem Masseverwalter die Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten aus rechtlichen Gründen nur entsprechend der Konkursordnung möglich ist. Somit tritt im konkreten Fall die Pflicht zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages nicht ein, soweit die Abgabenschuldigkeiten aus der Konkursmasse zu befriedigen sind.

Da die verspätete Entrichtung der Abgaben nach Konkurseröffnung aufgrund der Anwendung der Konkursordnung erfolgt, konnte die Pflicht zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlags nicht eintreten, weil insbesondere im Zusammenhang mit der Tilgung von Abgabenschulden, die konkursrechtlichen Normen den abgabenrechtlichen Bestimmungen als *lex specialis* vorgehen.

Klagenfurt, 14.05.2004