



GZ. RV/0329-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Barenth-Freisinger-Geisler BuchprüfungsGmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Säumniszuschlag zur Umsatzsteuer 2000 und Anspruchszinsen 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Das Finanzamt erließ gegenüber der Berufungswerberin im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung im wiederaufgenommenen Verfahren unter anderem neue Umsatz- und

Einkommensteuerbescheide für 2000 (Ausfertigungsdatum jeweils 24. März 2003). Mit dem weiteren Bescheid vom 24. März 2003 setzte das Finanzamt Anspruchszinsen für 2000 in Höhe von 1.910,35 € fest, welcher Vorschreibung die Nachforderung (Differenzbetrag) von 27.612,04 € laut dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid zugrunde liegt. Wegen Nichtentrichtung der sich aus dem neuen Umsatzsteuerbescheid ergebenden Nachforderung (10.800,06 €) bis zum 15. Februar 2001 gelangte mit Bescheid vom 9. April 2003 ein Säumniszuschlag im Ausmaß von 2 % der Bemessungsgrundlage (216 €) zur Vorschreibung.

Die Berufung gegen den Säumniszuschlags- und Anspruchszinsenbescheid, die sich auch gegen die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 richtet, wurde darauf gestützt, dass die Festsetzung des Säumniszuschlages und der Anspruchszinsen "wegen fehlender Wiederaufnahmsgründe" nicht gerechtfertigt sei. Es werde daher die Aufhebung dieser Bescheide beantragt.

Das Finanzamt legte das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Säumniszuschlag:

Nach § 323 Abs. 8 erster Satz BAO sind die Bestimmungen des Säumniszuschlagsrechtes in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31. Dezember 2001 entstanden ist. Für Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Abgaben, für die der Abgabenanspruch im Jahr 2001 und früher entstanden ist, gilt weiterhin die bisherige Rechtslage, und zwar unabhängig davon, wann die Säumnis eingetreten und wann die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgt ist.

Wird demnach eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, tritt gemäß § 217 Abs. 1 BAO mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht durch eine später endende Zahlungsfrist (§ 217 Abs. 2 bis 6 BAO) oder als Folge eines fristgerecht gestellten Zahlungserleichterungsansuchens oder Ansuchens um Aussetzung der Einhebung (§ 218 BAO) hinausgeschoben wird.

Der Fälligkeitstag für die Umsatzsteuervorauszahlungen wird durch § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 bestimmt. Gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 wird durch eine Nachforderung aufgrund der Veranlagung keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Die Nichtentrichtung der Umsatzsteuer zu dem sich aus den obigen Bestimmungen ergebenden Fälligkeitstag wird von der Berufungswerberin gar nicht bestritten. Sie meint bloß, dass kein Säumniszuschlag vorzuschreiben wäre, falls der Berufung gegen den die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens verfügenden Bescheid stattgegeben würde.

Dazu ist festzustellen, dass der Säumniszuschlag eine objektive Säumnisfolge ist. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (ebenso wie die Dauer des Verzuges) grundsätzlich unbeachtlich. Insbesondere setzt die Verwirkung eines Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraus. Die Verhängung des Säumniszuschlages liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde. Der Säumniszuschlag setzt eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus. Ein Säumniszuschlagsbescheid ist auch dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde liegende Abgabenfestsetzung sachlich unrichtig ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 217 Tz. 1 bis 3).

Aus dieser Rechtslage folgt, dass es nicht ausschlaggebend ist, ob die dem angefochtenen Säumniszuschlag zugrunde liegende Abgabenschuldigkeit zu Recht im Wege der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO festgesetzt wurde, weil der Säumniszuschlag von der formell festgesetzten Abgabenzahlungsschuld und nicht von der tatsächlich entstandenen Abgabenschuld zu entrichten ist. Da der Umsatzsteuerbescheid für 2000 wirksam ergangen ist, die Fälligkeit der Abgabe ungenützt verstrichen ist und kein Aufschiebungsgrund gemäß § 217 Abs. 2 bis 6 oder § 218 BAO vorgelegen ist, erweist sich die Säumniszuschlagsvorschrift als rechtmäßig.

Informationshalber wird aber auf die Bestimmung des § 221a Abs. 2 BAO in der für den Berufungsfall maßgeblichen Fassung verwiesen, wonach im Falle einer Abänderung oder Aufhebung eines Abgaben- oder Haftungsbescheides über Antrag des Abgabepflichtigen der Säumniszuschlag insoweit herabzusetzen ist, als er bei Erlassung des den Abgaben- oder Haftungsbescheid abändernden oder aufhebenden Bescheides vor Eintritt der Säumnis nicht angefallen wäre. Hätte demnach der Säumniszuschlag zur Gänze wegzufallen, so ist der Bescheid, mit dem er festgesetzt wurde, aufzuheben.

Im Falle eines Erfolges der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens kann somit ein Antrag auf Aufhebung des strittigen Säumniszuschlages gestellt werden.

2. Anspruchszinsen:

Die Bestimmung des § 205 BAO betreffend die Verzinsung für Einkommen- und Körperschaftsteuernachforderungen und -gutschriften lautet wie folgt:

“(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.”

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten - hier mit Bescheid vom 24. März 2003 - erfolgt.

Dem angefochtenen Anspruchszinsenbescheid liegt die im oben erwähnten Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Nachforderung zugrunde. Die Berufungswerberin tritt der Zinsenvorschreibung ausschließlich mit dem Argument entgegen, dass der neue Einkommensteuerbescheid mangels Vorliegens der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme von Amts wegen zu Unrecht ergangen sei.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen im Grunde der Unzulässigkeit der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens ist jedoch entgegenzuhalten, dass eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren über die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Wegen dieser Bindung an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Stammabgabenbescheides ausgewiesene Nachforderung muss der Berufung gegen den Zinsenbescheid, die ausschließlich das Fehlen eines Wiederaufnahmegrundes bezüglich des Stammabgabenbescheides geltend macht, der Erfolg versagt bleiben (vgl. dazu Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Sollte die Berufungswerberin mit ihrer Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid durchdringen und die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides erfolgen, träte das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Einkommensteuerbescheid würde diesfalls ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden, der alte Sachbescheid wieder aufleben (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 307, Tz. 8, und die dort angeführte Judikatur). Der aus dem Wiederaufleben des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides resultierenden Gutschrift wäre durch die Erlassung eines an die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides gebundenen Gutschriftszinsenbescheides Rechnung zu tragen, wodurch die festgesetzten Nachforderungszinsen egalisiert würden.

Da der Berufung aufgrund der bestehenden Sach- und Rechtslage keine Berechtigung zukam, war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 18. März 2004