



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch AWT Wirtschaftstreuhand und Beratungsgesellschaft m. b. H., 6370 Kitzbühel, im Gries 18, vom 17. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 9. Juni 2008 betreffend Abweisung eines Nachsichtsansuchens entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw.) beantragte mit Eingabe seines steuerlichen Vertreters vom 27. 5. 2008, den mit Bescheid vom 9. 5. 2008 in Höhe von 650,69 € festgesetzten Säumniszuschlag von der Umsatzsteuer 2006 nachzusehen.

Der Antrag wurde damit begründet, dass der Bw. im Jahr 2006 seinen Betrieb unentgeltlich an seinen Sohn übergeben habe. Von der Umsatzsteuer 2006 entfielen 31.094,57 € auf die Betriebsübertragung, die restliche Nachforderung resultiere aus Vorsteuererminderungen aufgrund von Rabatten und dergleichen mehr. Auf dem Abgabenkonto des Sohnes des Bw. zu St. Nr. 000/0000 habe der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Betriebserwerb zu einer Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 30.586,57 € geführt. Da so gesehen für den Abgabengläubiger keine „umsatzsteuerliche Differenz“ entstanden sei, erscheine die Festsetzung des Säumniszuschlages sachlich unbillig, zumal „die Auswirkung ein nicht beabsichtigtes Ergebnis bringt“. Die Säumniszuschlagsfestsetzung sei nicht gerechtfertigt, weil der Umsatzsteuerbelastung beim Bw. gleichzeitig eine Abgabengutschrift bei seinem Sohn

gegenüber gestanden sei. Auf den vorliegenden Fall sei Rz 917 der Richtlinien für die Abgabeneinhebung analog anzuwenden.

Mit Bescheid vom 9. 6. 2008 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen mit der Begründung ab, dass die Festsetzung des Säumniszuschlages keine Unbilligkeit im Sinn des Gesetzes darstelle. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass die beim Sohn des Bw. entstandene Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung 2006 infolge Tilgung anderer Abgabenschuldigkeiten nicht zur Umbuchung auf das Abgabenkonto des Bw. zur Verfügung gestanden sei.

In der Berufung vom 17. 6. 2008 wurde ergänzend vorgebracht, die nachsichtsgegenständliche Umsatzsteuer sei gemäß § 3 Z 2 (gemeint wohl: § 3 Abs. 2) UStG entstanden. Durch diese Bestimmung werde eine unentgeltliche Betriebsübergabe einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt. Bereits der umsatzsteuerliche Begriff einer „fiktiven Lieferung“ zeige, dass es sich bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung um keine tatsächliche Lieferung, sondern nur um „eine formelle Grundlage“ beim Übergeber handle. Zeitgleich entstehe „beim Übernehmer auf derselben Grundlage eine Gutschrift durch Anrechnung dieser Mehrwertsteuer als Vorsteuer beim Übernehmer“. Damit sei zu keinem Zeitpunkt „eine umsatzsteuerliche Differenz aus dieser Fiktion“ entstanden. Den Ausführungen im angefochtenen Bescheid zur Verwendung des Abgabenguthabens des Sohnes des Bw. sei zu entgegnen, dass es sich um unterschiedliche Steuerpflichtige mit verschiedenen Steuerkonten handle, welche ihre Abgabenschuldigkeiten fristgerecht entrichtet hätten. Im Ergebnis bliebe somit „als einzige messbare Größe für eine Fiktion im Umsatzsteuergesetz eine tatsächliche echte und monetäre Belastung von 2 % Säumniszuschlag für Fiktionen“. Da dies nicht gesetzeskonform sein könne, seien die Voraussetzungen für eine Abgabennachsicht aufgrund einer sachlichen Unbilligkeit gegeben. Auch wenn ein Säumniszuschlag „im Normalfall“ gerechtfertigt sei, sei dieser im vorliegenden Fall nachzusehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. 7. 2008 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Der Säumniszuschlag von der Umsatzsteuer 2006 sei gemäß § 217 Abs. 1 BAO zu Recht vorgeschrieben worden, weil die am 15. 2. 2007 fällige Umsatzsteuer erst am 27. 5. 2008 durch Umbuchung eines auf dem Abgabenkonto des Sohnes des Bw. vorhandenen Guthabens (6.748,87 €) und Zahlung des Restbetrages (23.007,95 €) am 9. 6. 2008 entrichtet worden sei. Im Hinblick auf die zu diesen Tilgungszeitpunkten schon längst fällig gewesene Umsatzsteuer könne von einer bloß „fiktiven Belastung“ keine Rede sein. Eine sachliche Unbilligkeit im hier maßgeblichen Sinn sei somit nicht gegeben und seien „persönliche Umstände“ nicht vorgebracht worden.

Mit Eingabe vom 7. 8. 2008 wurde ein Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO eingebracht, dessen Inhalt mit jenem des Berufungsschreibens identisch ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der für die Abgabennachsicht maßgeblichen Bestimmung des § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Im Fall eines Nachsichtsansuchens ist zunächst zu prüfen, ob ein Sachverhalt vorliegt, der dem unbestimmten Gesetzesbegriff der Unbilligkeit der Einhebung nach Lage des Falles entspricht. Wird diese Frage verneint, ist der Antrag aus rechtlichen Gründen abzuweisen. Wird hingegen eine Unbilligkeit bejaht, ist im Bereich des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu entscheiden (vgl. etwa VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0047).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt eine Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann „persönlich“ oder „sachlich“ bedingt sein.

Der Bw. behauptet lediglich das Vorliegen einer sachlich bedingten Unbilligkeit. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (vgl. VwGH 30. 4. 1999, 99/16/0086; VwGH 25. 1. 2001, 98/15/0176; VwGH 26. 2. 2003, 98/13/0091; VwGH 28. 4. 2004, 2001/14/0022), sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (vgl. VwGH 29. 1. 2004, 2002/15/0002). Hingegen ist in der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm keine sachliche Unbilligkeit gelegen (vgl. VwGH 5. 11. 2003, 2003/17/0253; VwGH 30. 9. 2004, 2004/16/0151).

Der gegenständliche Nachsichtsantrag wird im Ergebnis darauf gestützt, dass der aus einer unentgeltlichen Betriebsübertragung resultierenden Umsatzsteuerschuld des Bw. ein korrespondierender Vorsteueranspruch seines Sohnes gegenüber gestanden sei, sodass dem Abgabengläubiger durch die verspätete Entrichtung der Umsatzsteuer letztlich kein Schaden entstanden sei. Mit diesem Vorbringen wird aber keine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung aufgezeigt, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorgänge auf dem Abgabenkonto eines anderen Steuerpflichtigen auf die Beurteilung von Billigkeit oder Unbilligkeit der Einhebung eines festgesetzten Säumniszuschlages ohne Einfluss sind (vgl. VwGH 28. 5. 2002, 99/14/0314; VwGH 22. 3. 1995, 94/13/0264, 0265; VwGH 29. 11. 1994, 94/14/0094). Eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise, wie sie dem Bw. vorschwebt, kommt daher nicht in Betracht. Vielmehr entspricht es der Systematik des

Umsatzsteuerrechtes, dass bei umsatzsteuerpflichtigen Vorgängen zwischen Unternehmern der Umsatzsteuer auf der einen Seite die Vorsteuer auf der anderen Seite gegenübersteht. Aus einer solchen Konstellation ergibt sich aber keineswegs, dass die Einhebung eines Säumniszuschlages, der auf eine nicht fristgerechte Umsatzsteuerzahlung zurückzuführen ist, aufgrund des einem anderen Unternehmer zustehenden Vorsteuerabzuges sachlich unbillig wäre.

Der Bw. kann sich auch nicht mit Erfolg auf Rz 917 der Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE) berufen. Zum einen werden dort keine Aussagen zur Nachsicht von Säumniszuschlägen getroffen. Zum anderen behandeln die (für den Unabhängigen Finanzsenat nicht verbindlichen) Richtlinien an dieser Stelle Fälle, in denen der Unternehmer im Nachhinein betrachtet keine abgabenrechtliche Zahlungspflicht verletzt hat, weil die Umsatzsteuerschuld und deren Fälligkeit durch die Ausübung eines vom Gesetzgeber eingeräumten Wahlrechtes rückwirkend durch Ausübung des Wahlrechtes nach Eintritt der Fälligkeit entsteht, wie dies beispielsweise auf eine Option nach § 6 Abs. 2 UStG, auf einen Verzicht nach § 6 Abs. 3 UStG oder auf Erklärungen nach §§ 14 Abs. 4 oder 22 Abs. 6 UStG zutrifft. Der Berufungsfall ist mit solchen Fällen, in denen zur Entrichtung der Umsatzsteuer zunächst keine Verpflichtung bestand und sich ein Säumniszuschlagsbescheid deshalb als rechtswidrig erweist, in keiner Weise vergleichbar.

Unstrittig ist, dass im Fälligkeitszeitpunkt der mit dem Säumniszuschlag belasteten Umsatzsteuer (15. 2. 2007) kein umbuchungsfähiges Guthaben auf dem Abgabenkonto des Sohnes des Bw. bestand. Auf die Frage, zu welchem späteren Zeitpunkt welches Abgabenguthaben des Sohnes des Bw. für eine (am 11. 6. 2008 beantragte) Umbuchung zur Verfügung stand, braucht hier nicht näher eingegangen zu werden, weil solche Überlegungen – wie bereits erwähnt – aus dem Blickwinkel einer sachlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung ohne rechtliche Bedeutung sind. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung berühren in Wirklichkeit die Frage eines (fehlenden) groben Verschuldens an der Säumnis, welche aber nicht in einem der Abgabenfestsetzung nachgelagerten Nachsichtsverfahren zu prüfen ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. 1. 2007, 2003/13/0062, ausgesprochen hat, wäre eine derartige Beurteilung im Rahmen einer (grundsätzlich unbestimmten) Antragstellung nach § 217 Abs. 7 BAO vorzunehmen. Vorsorglich wird dazu bemerkt, dass ein solcher Antrag des Bw. daran scheitern müsste, dass ein grobes Verschulden an der Säumnis vorliegt, wenn eine termingerechte Umsatzsteuerentrichtung unterbleibt, obwohl im Fälligkeitszeitpunkt gar kein umbuchungsfähiges Guthaben auf einem anderen Abgabenkonto besteht.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Berufungsfall keine Unterschiede zu einer Vielzahl anderer Fälle aufweist, in denen die Vorschreibung des Säumniszuschlages erfolgte. So-

mit kann keine Rede von einem offenbaren Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen sein. Da das Finanzamt eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung des Säumniszuschlages zu Recht verneint hat, musste die Berufung abgewiesen werden.

Innsbruck, am 20. März 2009