

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch WT Mag. Dr. J., gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12.1.2012 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 217 Abs. 7 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Säumniszuschlagsbescheid vom 9.12.2011 wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig

Entscheidungsgründe

1.1. Mit dem im Spruch angeführten Bescheid vom 9.12.2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) folgende erste Säumniszuschläge im Gesamtbetrag von 5.950,79 € mit der Begründung fest, dass die mit dem Säumniszuschlag belasteten Abgaben nicht termingerecht entrichtet worden seien:

Abgabe	Frist	Betrag in Euro	Säumniszuschlag
Körperschaftsteuer 10-12/2011	15.11.2011	173.026,48 €	3.460,53 €
Lohnsteuer 10/2011	15.11.2011	96.886,00 €	1.937,72 €
Dienstgeberbeitrag 10/2011	15.11.2011	20.674,45 €	413,49 €
Kammerumlage 7-9/2011	15.11.2011	6.952,74 €	139,05 €

1.2. Mit Eingabe vom 19.12.2011 beantragte die Bf. die Unterlassung der Festsetzung dieser Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO. Ausgeführt wurde, dass die Bf. am 15.11.2011 einen (am 16.11.2011 auf ihrem Abgabenkonto gutgebuchten) Betrag in Höhe von 532.653,29 € an das Finanzamt überwiesen habe. Mit diesem Betrag und

einer Umsatzsteuergutschrift für 9/2011 in Höhe von 299.515,23 € hätten nachstehende Abgaben wie folgt entrichtet werden sollen:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag
Körperschaftsteuer	10-12/2011	610.449,00
Lohnsteuer	10/2011	96.886,00
Dienstgeberbeitrag	10/2011	20.674,45
Dienstgeberzuschlag	10/2011	1.975,56
Kammerumlage	7-9/2011	6.952,74
Einfuhrumsatzsteuer	9/2011	95.230,77
Summe		832.168,52
Umsatzsteuerguthaben	9/2011	-299.515,23
Überweisungsbetrag		-532.653,29
Saldo		0,00

Wie aus der Beilage 1 zum Antrag ersichtlich sei, habe die mit der Abgabentrachtung betraute Buchhalterin der Bf. (Frau F.) die am 15.11.2011 fälligen Selbstbemessungsabgaben (L, DB, DZ 10/2011, KU 7-9/2011) in der obigen Höhe verbucht und dem Finanzamt über Finanzonline gemeldet. Weiters gehe aus der Beilage 2 hervor, dass Frau F. die Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011 am 15.11.2011 in Finanzonline erstellt und als Ausdruck dokumentiert habe.

Die (teilweise) Nichtentrichtung der mit dem Säumniszuschlag belasteten Abgaben sei darauf zurückzuführen, dass die Übermittlung der in Finanzonline erstellten Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011 an das Finanzamt versehentlich unterblieben sei. Dies habe die Buchhalterin anlässlich der Kontrolle, ob die Abgaben korrekt verbucht worden seien, bemerkt.

Wie der elektronischen Anzeige des Postausgangsbuches (Beilage 3) zu entnehmen sei, sei die Voranmeldung am 25.11.2011 nachgeholt und auf dem Abgabenkonto der Bf. eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 299.515,23 € verbucht worden.

Aufgrund dieser Umsatzsteuergutschrift sei der Republik Österreich kein Schaden entstanden, weil bei einer fristgerechten Voranmeldung das Abgabenkonto einen Saldo von Null aufgewiesen hätte.

Die Geschäftsführer der Bf. hätten die Buchhalterin aufgrund ihrer Erfahrung und ausgezeichneten Referenzen eingestellt, sodass kein Auswahlverschulden gegeben sei. Bezüglich eines etwaigen Kontrollverschuldens werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.5.1996, 95/18/0538, verwiesen, wonach zur Erfüllung

der gesetzlich geforderten Überwachungs- und Kontrollpflichten eine Überwachung der Mitarbeiter „auf Schritt und Tritt“ nicht notwendig sei. Die Organisation des Rechnungswesens der Bf. sei als angemessen zu betrachten.

Da nur ein milderer Grad des Versehens bzw. leichte Fahrlässigkeit i. S. d. § 1332 ABGB vorliege, weil ein Fehler unterlaufen sei, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe, lägen die Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO für eine Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge vor.

1.3. Mit dem im Spruch angeführten Bescheid wies das Finanzamt den Antrag ab. Die Regelung des § 217 Abs. 1 BAO mache den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages allein davon abhängig, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde, weshalb es auf die Gründe, aus denen im Einzelfall ein Zahlungsverzug eingetreten sei, nicht ankomme. Zu berücksichtigen sei weiters, dass unter den Voraussetzungen des § 217 Abs. 5 BAO kein Säumniszuschlag anzulasten sei, wenn die Säumnis nicht mehr als fünf Tage betragen habe und innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten rechtzeitig entrichtet worden seien.

Die Bf. habe schon einen Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO vom 21.6.2011 auf einen Fehler der Buchhalterin gestützt, wobei das Finanzamt diesem Antrag stattgegeben habe. Unter diesem Gesichtspunkt und im Interesse einer gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen könne dem neuerlichen Antrag der Bf. innerhalb kurzer Zeit nicht entsprochen werden.

1.4. In der Berufung vom 13.2.2012 wurde zusammengefasst eingewendet, dass zwar die vorangegangene Säumnis der Bf. einer Anwendung des § 217 Abs. 5 BAO entgegenstehe. Nach Abs. 7 dieser Bestimmung komme es jedoch ausschließlich auf ein fehlendes grobes Verschulden an der Säumnis an. Die vorangegangene, genau sechs Monate früher eingetretene Säumnis könnte lediglich ein Indiz für ein grobes Verschulden sein. Zu prüfen sei daher, ob ein solches Verschulden vorliege. Dabei sei zu Gunsten der Bf. zu berücksichtigen, dass der Säumniszuschlag nur auf die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011 zurückzuführen sei, sodass eine Gegenverrechnung des darin ausgewiesenen Überschusses mit den mit dem Säumniszuschlag belasteten Abgabenschuldigkeiten unterblieben sei. Auf die zu einem gleich gelagerten Fall ergangene stattgebende Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12.12.2008, RV/1196-W/03, werde hingewiesen. Weiters sei in Rechnung zu stellen, dass Frau F. das Rechnungswesen der Bf. seit Jahren ordnungsgemäß führe, was durch zwei abgabenbehördliche Prüfungen in der Vergangenheit unter Beweis gestellt werde. Mangels eines Auswahl- und Kontrollverschuldens seien die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gegeben.

1.5. Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Die Begründung lautet wie folgt:

„...Gemäß § 217 Abs 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Ein milderer Grad des Versehens ist leichter Fahrlässigkeit gleichzusetzen. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 22.11.1996, 95/17/0112). Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (VwGH 15.6.1993, 93/14/0011). Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101).

Ein Verschulden von Arbeitnehmern ist nicht schädlich. Entscheidend ist diesfalls ausschließlich, ob dem Abgabepflichtigen selbst grobes Verschulden (insbesondere Auswahl- oder Kontrollverschulden) anzulasten ist.

Das Verschulden eines Angestellten schließt dann ein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen aus, wenn dieser der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Bediensteten nachgekommen ist (VwGH 24.6.1997, 97/14/0019, 0020).

Auch wenn, der Argumentation der Bf. folgend, eine Überwachung "auf Schritt und Tritt" nicht nötig ist (VwGH 23.5.1996, 95/18/0538), so besteht dennoch hinsichtlich des Fristenvormerks eine besondere Überwachungspflicht (VwGH 26.5.1992, 92/05/0082). Die Büroorganisation von Kapitalgesellschaften muss daher so eingerichtet sein, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0100; 26.6.1996, 95/16/0307).

Die Geschäftsführer sind gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG der GmbH gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden, wobei die gebotene Sorgfalt nach den Fähigkeiten und Kenntnissen, die von einem Geschäftsführer in dem betreffenden Geschäftszweig und nach der Größe des Unternehmens üblicherweise erwartet werden kann, zu beurteilen ist (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/306).

Die Geschäftsführer haben für die Buchführung und für die Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen Sorge zu tragen. An die Pflicht der Geschäftsführer zur Überwachung der mit der Buchführung befassten Mitarbeiter sind besonders strenge Anforderungen zu stellen (OGH, RdW 1986, 372; VwGH ÖStZB 1987, 358; ÖStZB 1993, 324, 393). Sie müssen für eine Organisation sorgen, die ihnen eine Übersicht über die wirtschaftliche und finanzielle Situation der GmbH jederzeit ermöglicht (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/318).

Zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Unternehmensleitung gehört auch die Anleitung und Kontrolle nachgeordneter Stellen und Mitarbeiter. Je größer das Unternehmen ist, desto mehr können sich die Geschäftsführer anderer Hilfskräfte bedienen und müssen gegebenenfalls eigene Kontroll- und Revisionsabteilungen einrichten. Für Fehler der eingesetzten Mitarbeiter haften Geschäftsführer, sofern sie ein Überwachungsverschulden

trifft oder sie dem Dienstnehmer eigentliche Geschäftsleitungsaufgaben weitgehend überlassen (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/322).

Entgegen dem Vorbringen der Bf., dass dem Geschäftsführer weder ein Auswahl- noch ein Kontrollverschulden anzulasten ist, ist aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes sehr wohl von einem groben Verschulden des Geschäftsführers auszugehen. Zum einen deshalb, weil die Mitarbeiterin bereits einmal aufgrund eines Versehens einen Zahlungstermin nicht eingehalten hat (Säumniszuschlag vom 9.6.2011). Es wäre daher geboten gewesen, für die rechtzeitige und richtige Abgabe von Steuererklärungen Sorge zu tragen und die damit befasste Mitarbeiterin dahingehend zu überwachen (vgl. GZ RV/1200-W/03 vom 24.05.2004; GZ RV/1414-W/03 vom 24.9.2003).

Zum anderen ist das interne Kontrollsystem fehlerhaft. Das Kontrollsystem sollte die Wahrung von Fristen gewährleisten (vgl. GZ RV/1207-W/03 vom 03.11.2003). Die Berufungswerberin bringt im Erstantrag vor, dass der Mitarbeiterin bei der Kontrolle, ob die Abgaben korrekt verbucht wurden, aufgefallen ist, dass die Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011 nicht versendet wurde. Dies hat sie umgehend am 25.11.2011 nachgeholt. Das Kontrollsystem ist demnach so eingerichtet, dass die korrekte Verbuchung der Abgaben erst nach dem Einreichtermin kontrolliert wird. Dass der Fehler, der schließlich zur Säumnis geführt hat, erst nach dem Einreichtermin entdeckt wurde, muss daher als auffallende Sorglosigkeit im Verkehr mit den Behörden angesehen werden.

Aus dem Vorbringen, dass die Geschäftsführer die Mitarbeiterin aufgrund ihrer Erfahrung und ihrer ausgezeichneten Referenzen eingestellt haben, lässt sich nichts gewinnen, da das interne Kontrollsystem fehlerhaft ist. Es liegt daher zwar kein Auswahlverschulden, jedoch ein Überwachungs- und Kontrollverschulden vor.

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden, die Berufung war abzuweisen...“

1.6. Mit Schriftsatz vom 16.3.2012 stellte die Bf. einen Vorlageantrag, der kein weiteres Sachvorbringen enthält.

1.7. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden i. S. d. Art. 130 (1) B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2.1. Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

2.2. Unstrittige Ursache der nicht zeitgerechten Entrichtung der unter Punkt 1.1. angeführten Abgabenbeträge ist der Umstand, dass die Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011 erst am 25.11.2011 eingereicht wurde, was aufgrund des Wirksamwerdens des darin ausgewiesenen Überschusses mit dem Tag der Einreichung der Voranmeldung zur Folge hatte, dass dieser Überschuss zur Abdeckung der am 15.11.2011 fälligen Abgabenbeträge noch nicht zur Verfügung stand. Strittig ist in diesem Kontext ausschließlich die Frage, ob der Bf. die verspätete Voranmeldung des Überschusses als ein der Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO entgegenstehendes grobes Verschulden anzulasten ist oder nicht.

2.3. Für die Herabsetzung bzw. Unterlassung der Festsetzung eines Säumniszuschlages kommt es auf die Umstände der konkreten Säumnis an (VwGH 31.5.2011, 2007/15/0169). Daher ist - wie die Bf. zu Recht vorbringt - das Nichtvorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 5 BAO für die Anwendbarkeit des § 217 Abs. 7 BAO auf den vorliegenden Beschwerdefall nicht von entscheidender Bedeutung (UFS 6.7.2011, RV/0670-L/10). Entscheidend ist nach dieser Gesetzesstelle, ob die Bf. an der Säumnis ein grobes Verschulden trifft.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt. Grobes Verschulden ist demnach gegeben, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen ist. Von leichter Fahrlässigkeit ist auszugehen, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (Ritz, BAO⁵, § 217 Tz 44).

Wird eine juristische Person bei der Abgabentrichtung säumig, kommt es auf ein grobes Verschulden jenes Organs bzw. Vertreters der juristischen Person an, der nach den gesetzlichen Vorschriften (hier: § 18 Abs. 1 GmbHG) und den Organisationsnormen der juristischen Person zu deren Vertretung berufen ist. Ist ein solches Verschulden gegeben, ist dieses einem Verschulden der juristischen Person gleichzuhalten. Hingegen ist grobes Verschulden von Arbeitnehmern einer juristischen Person nicht schädlich. In einem derartigen Fall ist vielmehr entscheidend, ob dem zur Vertretung der juristischen Person berufenen Organ grobes Verschulden, insbesondere Auswahl- oder Kontrollverschulden, anzulasten ist (vgl. Ritz, a. a. O., § 217, Tz 45 f).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist der Umstand, dass die für die Abgabentrichtung zuständige Buchhalterin der Bf. die am 15.11.2011 in Finanzonline gespeicherte Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011 versehentlich nicht am Fälligkeitstag, sondern erst etliche Tage später an das Finanzamt übermittelt hat, nicht weiter zu beurteilen. Entscheidend ist vielmehr, ob bei der Bf. solche Mängel in der Büroorganisation bestehen, die ihren organschaftlichen Vertretern als grobes Verschulden zuzurechnen sind.

2.4. Zur Klärung dieser Frage wurde die Bf. mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 2.3.2015 ersucht, ihr Antragsvorbringen, die Organisation des Rechnungswesens sei als angemessen zu betrachten, zu konkretisieren bzw. darzulegen, welche speziellen Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen getroffen wurden, um Fehlleistungen der hier vorliegenden Art nach Möglichkeit auszuschließen.

Wie sich dem Antwortschreiben der Bf. vom 25.3.2015 entnehmen lässt, ist Frau F. im Betrieb der Bf. seit dem Jahr 2003 als Buchhalterin beschäftigt; in ihren Aufgabenbereich fallen unter anderem auch die Erstellung und elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen. Die Tätigkeit von Frau F. wurde vom Leiter des Rechnungswesens (XY) in der Weise überwacht, dass laufende Kontrollen der monatlichen Voranmeldungen sowie der zu entrichtenden Selbstbemessungsabgaben samt etwaiger Rückzahlungsanträge stattfanden. Weiters wurden nach den Angaben der Bf. stichprobenhafte Kontrollen hinsichtlich der termingerechten Einreichung der monatlichen Voranmeldungen durchgeführt.

In einer diesbezüglichen Stellungnahme vom 7.4.2015 vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Angaben der Bf. nicht geeignet seien, den Vorwurf einer mangelhaften Kontrolle und Überwachung „in der GmbH“ zu entkräften. Den Angaben der Bf. sei insbesondere nicht zu entnehmen, wie oft und wann genau die laufenden Kontrollen stattgefunden (und worin sie bestanden) hätten. Da die korrekte Verbuchung der Abgaben erst nach dem Einreichtermin überprüft worden sei, erweise sich das bei der Bf. bestehende Kontrollsystem als fehlerhaft. Weiters habe die Bf. keine Unterlagen betreffend die durchgeführten Kontrollmaßnahmen vorgelegt.

2.5. Nach herrschender Auffassung ist der Umfang der zumutbaren Überwachungs- und Kontrollpflichten stets nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Diese Pflichten dürfen nicht überspannt werden. Eine Überwachung "auf Schritt und Tritt" ist nicht nötig (VwGH 23.5.1996, 95/18/0538). So ist etwa dem Vorstand einer Aktiengesellschaft nicht zumutbar, die zeitgerechte Durchführung aller Abgabentrachtungen stets persönlich zu kontrollieren (Ritz, SWK 10/2001, S 337 ff, 1.1). Gleiches muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch für den Geschäftsführer einer großen GmbH im Sinn des § 221 Abs. 3 UGB gelten, bei der eine eigene Buchhaltungsabteilung mit einem leitenden Angestellten unter anderem auch für den (Zahlungs-)verkehr mit dem Finanzamt zuständig ist (vgl. dazu auch UFS 13.7.2004, RV/0703-L/03).

2.6. Die abweisende Beschwerdeentscheidung wurde zum Teil auf jene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestützt, die zum unabdingbaren Erfordernis einer richtigen Vormerkung von Terminen und Wahrnehmung von Fristen in der Büroorganisation von berufsmäßigen Parteienvertretern und Kapitalgesellschaften entwickelt wurde. Der Vorwurf des Finanzamtes, die Bf. sei ihrer - an dieser Judikatur zu messenden - besonderen Überwachungspflicht nicht nachgekommen, übersieht jedoch, dass die gegenständliche Säumnis nicht auf einem pflichtvergessenen Verhalten oder einem sorglosen bzw. gleichgültigem Umgang mit Zahlungsfristen beruht. Vielmehr wurden die am 15.11.2011 fälligen Abgaben pünktlich entrichtet, soweit sie in der

oben angeführten Überweisung (532.653,29 €) Deckung fanden. Weiters wurde die in Rede stehende Umsatzsteuervoranmeldung zeitgerecht fertiggestellt. Wie die von der Buchhalterin in Finanzonline durchgeführte Vorberechnung mit dem endgültigen Ergebnis eines Überschusses in Höhe von 299.515,23 € zeigt, wäre einer fristwahrenden elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung an das Finanzamt zwecks pünktlicher Tilgung der die Überweisung übersteigenden Abgabenschuldigkeiten nichts im Wege gestanden. Nach den glaubhaften Angaben der Bf. wurden die Säumniszuschläge deshalb ausgelöst, weil der Buchhalterin im Zuge der elektronischen Übermittlung ein „technischer Fehler“ unterlief. Ihre Fehlleistung bestand darin, dass sie es verabsäumte, den Vorgang der Übermittlung der im Datenkorb von Finanzonline "versandtfertig" gespeicherten Umsatzsteuervoranmeldung mit den vorberechneten Daten durch Anklicken der dafür vorgesehenen Felder „Erklärung prüfen“ und „Erklärung senden“ abzuschließen. Unter diesen für die Säumnis maßgeblichen Umständen sind die in der Beschwerdeentscheidung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.5.1992, 92/05/0082, 21.10.1993, 92/15/0100, und 26.6.1996, 95/16/0307, denen jeweils anders gelagerte Sachverhalte zugrunde liegen, für den Beschwerdefall nicht einschlägig.

2.7. Soweit die Beschwerdeentscheidung mit § 25 GmbHG argumentiert, wird der Zweck dieser Norm verkannt. Zwar trifft nach dieser Bestimmung den Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung auch die Verpflichtung zur Einhaltung öffentlich-rechtlicher Vorschriften, deren Adressat die Gesellschaft ist; dies aber nur im Verhältnis zur Gesellschaft mit der Konsequenz, dass ein Verschulden des Geschäftsführers der (daher haftenden) Gesellschaft zuzurechnen ist. Somit ist § 25 GmbHG – abgesehen von Abs. 3 Z 2 (Zahlungen nach dem Zeitpunkt, in dem Konkursöffnung hätte beantragt werden müssen) – kein Schutzgesetz zu Gunsten Dritter und daher zur Stützung des Standpunktes des Finanzamtes nicht unmittelbar geeignet (VwGH 12.12.2000, 98/08/0191; VwGH 27.7.2001, 2000/08/0181, mwN). Im Übrigen vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen, dass im Betrieb der Bf. - wie dies auf Seite 3 der Beschwerdeentscheidung anklingt - "eigentliche Geschäftsleitungsaufgaben" weitgehend Dienstnehmern überlassen worden seien.

2.8. Auch wenn das Finanzamt die Angaben der Bf. zum bestehenden Kontrollsystem (vgl. Pkt. 2.4.) als nicht präzise genug erachtet, so lässt sich dieser Darstellung doch mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, dass durch den Leiter des Rechnungswesens laufende Kontrollen der von der Buchhalterin erstellten, an das Finanzamt zu übermittelnden Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgten. Aufgrund dieses Vorbringens, das zu keinen Zweifeln Anlass gibt, kann es als erwiesen angenommen werden, dass auch der am 15.11.2011 von der Buchhalterin ausgedruckte Berechnungsentwurf der Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011, der sämtliche für eine termingerechte Einreichung erforderlichen Daten enthielt, vom Leiter des Rechnungswesens überprüft und zur elektronischen Übermittlung an das Finanzamt freigegeben worden war. Wann genau diese Kontrollmaßnahme erfolgte, ist nicht von ausschlaggebender Bedeutung, weil

nach der Aktenlage kein Anhaltspunkt für eine zu späte Kontrolle (etwa erst gegen Ende des Fälligkeitstages oder gar nach dem Fälligkeitstermin) besteht. Dass nähere Angaben zu den Kontrollmaßnahmen betreffend die übrigen Selbstbemessungsabgaben (L, DB, DZ etc.) fehlen, ist nicht zu beanstanden, weil die zeitgerechte Meldung dieser Abgaben in jeweils zutreffender Höhe unstrittig ist; diesbezügliche Unzulänglichkeiten in der Büroorganisation der Bf. bestehen offensichtlich nicht. Der vom Finanzamt kritisierte Umstand, wonach keine Unterlagen betreffend die durchgeführten Kontrollen vorgelegt worden seien, entscheidet den vorliegenden Beschwerdefall ebenfalls nicht zu Ungunsten der Bf., weil von ihr ohnehin eingeräumt wurde, dass die "Versendung der monatlichen UVA" (und damit die Einhaltung jedes einzelnen für eine elektronische Erklärungsübermittlung in Finanzonline erforderlichen Bedienungsschrittes) vom Leiter des Rechnungswesens nur stichprobenhaft überprüft worden sei. Was schließlich den Vorwurf in der Beschwerdevorentscheidung betrifft, das Kontrollsystem der Bf. sei so beschaffen, dass "die korrekte Verbuchung der Abgaben erst nach dem Einreichtermin kontrolliert" werde, so ist darauf zu verweisen, dass die strittigen Säumniszuschläge nicht durch mangelhafte (bzw. unterlassene) Buchungen verursacht wurden, sodass es auf die Frage, wann diesbezügliche Buchungsvorgänge auf ihre Richtigkeit hin überprüft wurden, nicht ankommt.

2.9. Dem Finanzamt ist zwar einzuräumen, dass die termingerechte Abgabentrachtung nicht zu den einfachen Arbeitsverrichtungen gehört, auf deren auftragsgemäße Erfüllung durch eine Buchhalterin ohne jegliche Kontrollmaßnahmen vertraut werden darf (UFS 7.11.2012, RV/0698-L/11). Ein solcher Fall liegt hier aber nicht vor. Vielmehr ist aufgrund des vorliegenden Beweisergebnisses davon auszugehen, dass sich der Leiter des Rechnungswesens durch Überprüfung des Ausdruckes der von der Buchhalterin erstellten Umsatzsteuervoranmeldung (vgl. Beilage 2 zum Antrag der Bf.) vergewissert hat, dass die für eine elektronische Erklärungsübermittlung erforderlichen Daten bereits vollständig in Finanzonline gespeichert waren, um anschließend an das Finanzamt übermittelt zu werden. Somit konnte sich dieses Kontrollorgan grundsätzlich darauf verlassen, dass von der Buchhalterin auch die elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung veranlasst würde. Die vom Leiter des Rechnungswesens unterlassene zusätzliche Kontrolle dahingehend, ob die bereits in Finanzonline gespeicherten Daten auch tatsächlich übermittelt wurden, begründet nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine über den minderen Grad des Versehens hinausgehende Verletzung von Überwachungs- und Kontrollpflichten im Betrieb der Bf. (UFS 6.7.2011, RV/0670-L/10; UFS 13.7.2004, RV/0592-L/03; UFS 12.12.2008, RV/1196-W/03).

2.10. Die Feststellung des Finanzamtes, der Buchhalterin der Bf. sei bereits ein früherer Terminverstoß unterlaufen, welcher die Festsetzung eines Säumniszuschlages (mit Bescheid vom 6.9.2011) und eine anschließende Nichtfestsetzung gemäß § 217 Abs. 7 BAO zur Folge gehabt habe, bedarf der Ergänzung, dass auch bei dieser vorangegangenen Säumnis keine Zahlungsfrist übersehen wurde. Vielmehr ergibt sich aus der Aktenlage, dass von der Buchhalterin pünktlich eine (wenn auch

zu niedrige) Körperschaftsteuervorauszahlung veranlasst wurde, weil statt einer Abfrage des Steueraktes über Finanzonline eine Abfrage des Steuerkontos erfolgte, woraus eine aus der zwischenzeitig durchgeführten Jahresveranlagung resultierende Erhöhung der Körperschaftsteuervorauszahlungen noch nicht ersichtlich war. Dieses Versehen stellt zwar eine Sorgfaltswidrigkeit der Buchhalterin dar. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes rechtfertigt aber dieses Missgeschick für sich allein noch nicht den Schluss, diese Bedienstete sei unzuverlässig, sodass seither eine lückenlose Überwachung ihrer Tätigkeit geboten gewesen wäre, um den Mindestanforderungen einer sorgfältigen Büroorganisation zu entsprechen.

2.11. Schließlich darf bei der Konstellation des Beschwerdefalles auch der Zweck des Säumniszuschlages als Druckmittel für eine zeitgerechte Erfüllung der Abgabentrichtungspflicht nicht gänzlich außer Betracht bleiben (vgl. Ritz, BAO⁵, § 217, Tz 2, mwN). So gesehen würde die Aufrechterhaltung des Zahlungsdrucks durch den Säumniszuschlag ihren Sinn verlieren, wenn die Bf. pünktlich Zahlung leistete und eine vollständige Abgabentrichtung zum Fälligkeitstermin nur daran scheiterte, dass ein dafür vorgesehener Vorsteuerüberschuss zu diesem Zeitpunkt noch nicht für Tilgungszwecke zur Verfügung stand.

Zu Gunsten der Bf. ist auch der vom Finanzamt nicht ins Kalkül gezogene Umstand zu berücksichtigen, dass dem Abgabengläubiger durch das Verhalten der Buchhalterin bei einer gleichsam saldierenden Betrachtungsweise kein Schaden erwachsen ist. Die Begründung jener Rechtsprechung, die eine solche Betrachtungsweise ablehnt, trifft auf den Beschwerdefall nicht zu, weil hier nicht Zahlungsverpflichtung und Rückforderungsanspruch aus einem wechselseitigen Geschäft zweier unterschiedlicher Steuersubjekte einander gegenüber stehen (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0337; VwGH 17.9.1997, 93/13/0080). Im vorliegenden Streitfall hat die Bf. selbst den aus der Umsatzsteuervoranmeldung 9/2011 resultierenden Überschuss zu einem späteren Zeitpunkt geltend gemacht, als dies nach den gesetzlichen Vorschriften möglich gewesen wäre. Dabei wurde der schon mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes entstandene Vorsteuerüberhang (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077) erst durch die Voranmeldung und Gutschrift vom 25.11.2011 zu einem Rückforderungsanspruch der Bf. Auch wenn dieser Vermögenswert der Bf. am Fälligkeitstag noch nicht zu Tilgungszwecken zur Verfügung stand, hatte sie doch schon zu diesem Zeitpunkt einen latenten Anspruch auf Gutschrift des Überschusses. Dass ein solches Zusammentreffen einer Zahlungsverpflichtung mit einem (zum Fälligkeitstag noch nicht wirksam gewordenen) Rückforderungsanspruch grundsätzlich dazu geeignet ist, einen Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO erfolgreich zu stützen, scheint sich auch aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.5.2010, 2006/15/0337, zu ergeben. In diesem Beschwerdefall, in welchem ebenfalls damit argumentiert wurde, dass dem Abgabengläubiger (aufgrund des Zusammentreffens einer Umsatzsteuerschuld des übertragenden Unternehmens mit einem Vorsteuerguthaben des übernehmenden Unternehmens) kein Schaden entstanden sei, wies der Gerichtshof darauf hin, dass derartige Gründe nicht im Nachsichtsverfahren,

sondern gegebenenfalls im Rahmen einer Antragstellung nach § 217 Abs. 7 BAO Berücksichtigung finden könnten.

2.12. Aus den dargelegten Gründen ist der Bf. im Ergebnis zuzugestehen, dass sie kein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden an der Säumnis trifft. Da insgesamt gesehen die Sorgfaltswidrigkeit bei der Abgabentrachtung nicht jenes Ausmaß überstieg, das einer Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge entgegensteht, konnte dem Begehren der Bf. gefolgt und der Beschwerde stattgegeben werden.

2.13. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zuzulassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Beschluss vom 24.6.1993, 93/15/0031, 0032, das Versehen einer Kanzleileiterin, der schon einmal ein Terminverstoß unterlaufen ist, dem Rechtsanwalt als grobe Fahrlässigkeit zugerechnet, weil der Rechtsanwalt aufgrund dieses Fehlers in der Vergangenheit nicht mehr von der Zuverlässigkeit der Kanzleileiterin ausgehen durfte (vgl. dazu auch Ritz, a. a. O., § 308, Tz 17; Arnold, AnwBl 1993, 774).

Soweit ersichtlich, liegt noch keine Rechtsprechung zur Frage vor, ob diese strengen Anforderungen an die Überwachungs- und Kontrollpflichten einer Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO auch in einem Fall wie dem vorliegenden entgegensteht, in welchem dem Abgabengläubiger - durch die oben beschriebene neuerliche Sorgfaltswidrigkeit der bei der Beschwerdeführerin angestellten Buchhalterin innerhalb eines Zeitraumes von zirka einem halben Jahr - kein Schaden erwachsen ist.

Innsbruck, am 29. Mai 2015