

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. MP, geb. X, Adresse, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG, Steuerberatungskanzlei, 4060 Leonding, Hochstraße 1, vom 25. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10. Juli 2006, mit dem ein erster Säumniszuschlag von 106,59 € festgesetzt worden ist, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. Juli 2006 setzte das Finanzamt wegen nicht rechtzeitiger Entrichtung der Umsatzsteuer 2004 in Höhe von 5.329,65 € einen ersten Säumniszuschlag von 2 % der nicht fristgerecht entrichteten Abgabe, somit 106,59 €, fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Säumniszuschlagsfestsetzung wegen der Nichtentrichtung der angeführten Abgabe bis zum 15. Februar 2005 erfolgt sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) vor, dass er am 20. März 2006 aufgefordert worden sei, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2004 bis 2. Mai 2006 einzureichen, wobei die Abberufung unter Bedachtnahme auf die Quotenvereinbarung für berufsmäßige Parteienvertreter erfolgt sei. Er habe die Erklärungen fristgerecht abgegeben und sei als berufsmäßiger Parteienvertreter nicht verpflichtet gewesen, vor diesem Termin einen Jahresabschluss oder eine Umsatzsteuererklärung zu erstellen. Die Nachzahlung ergebe sich aus dem im

Jahresabschluss als gewinnerhöhend angesetzten Betrag und sei vor Erstellung des Jahresabschlusses für ihn nicht ersichtlich gewesen. Der jeweils jährlich als gewinnerhöhend oder –mindernd anzusetzende Betrag resultiere aus der seinerzeitigen Berufungsentscheidung der FLD. Dieser Betrag sei durch Gegenüberstellung der verausgabten Durchläufer zu den vereinnahmten Durchläufern zuzüglich der Zinseneinnahmen von der A Versicherung auf Grund des für Eintreibungssachen abgeschlossenen Vertrages zu ermitteln. Im Jahresabschluss sei der im Jahr 2004 erwirtschaftete Überschuss an vereinnahmten Durchläufern und Zinsen und gemäß der Berufungsentscheidung der FLD aus diesem Überschuss der darin enthaltene Umsatzsteuerbetrag zu berechnen gewesen. Diese Ermittlung habe er erst zu dem Zeitpunkt vorzunehmen gehabt, zu welchem die Erklärungen abzugeben und der Jahresabschluss zu erstellen gewesen seien. Da ihm die Abgabenschuld ohne sein Verschulden zum 15. Februar 2005 nicht bekannt gewesen sei und auch nicht hätte bekannt sein müssen, sei ein Säumniszuschlag nicht festzusetzen. Beantragt werde daher, der Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und schloss der Vorlage der Akten die erwähnte Berufungsentscheidung an.

In dieser Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, GZ. RV 1, vom 7. August 1998 wurde über Berufungen des Bw gegen die Bescheide für die Jahre 1993 bis 1995 betreffend Feststellung von Einkünften abgesprochen. Thematisiert wurde neben der grundsätzlichen Behandlung von Barauslagen - der Bw ist Rechtsanwalt - als Durchlaufposten die Besteuerung von durch eine Sondervereinbarung mit der A Versicherung vereinnahmten Zinsbeträgen.

Die Begründung dieser Berufungsentscheidung lautet auszugsweise:

Auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung mit der A Versicherung wurden dem Bw die Eintreibungsaufräge zu seinem alleinigen und ausschließlichen wirtschaftlichen Risiko überlassen, sodass die Versicherungsanstalt aus dieser Tätigkeit keinerlei Kostenbelastung trifft. Zusätzlich wurde vereinbart, nachdem bereits bei Abschluss der Vereinbarung klar war, dass der Bw mit erheblichen Barauslagen in Vorlage treten müsse, dass er jährlich dafür als pauschalierten Ersatz jeweils die innerhalb des Jahres von ihm einbringlich gemachten Zinsenbeträge aus dem Kapital erhalte, andererseits aber kein Anspruch auf einen Nachschuss besteht, wenn der erwirtschaftete Zinsenertrag die aufgewendeten Barauslagen nicht abdecke. Auf Grund der Definition der Durchlaufposten als jene Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, ergibt sich, dass jedenfalls das einbringlich gemachte Kapital als Durchlaufposten anzusehen ist, zumal diese Beträge für den Mandanten vereinnahmt und diesem weitergeleitet werden.

Da nun die vereinnahmten Zinsbeträge durch die Sondervereinbarung insoweit an die Stelle der ansonsten vereinnahmten Barauslagen treten (bei Zahlung durch den Prozessgegner oder Ersatzanspruch gegen Mandanten bei Prozessverlust oder Nichteinbringlichkeit beim Prozessgegner), wird das Durchläuferprinzip insofern aber nicht berührt. Der Vertreter Dr. P

wird durch die Sondervereinbarung nur berechtigt, zahlungshalber an Stelle der ansonsten zu vereinnahmenden Barauslagen die vereinnahmten Zinsen der Klagsforderung einzubehalten.

Da nach dem unbestrittenen Sachverhalt die Zinsenvergütungen bisher in den mit 20 % der Umsatzsteuer unterzogenen Honorarträgen enthalten sind, sie aber zahlungshalber an Stelle der Barauslagen vereinnahmt wurden, sind sie

a) aus der USt-Bemessungsgrundlage Honorare, in der sie mit einem rechnerischen Nettobetrag enthalten sind, auszuscheiden. Die Maßnahme der Betriebsprüfung ist insoweit richtig;

b) stellen sie in der vereinnahmten Höhe vereinnahmte Durchläufer dar und kürzen bei der Gewinnermittlung, da sie laut Sachverhalt bisher auch bei der Gewinnermittlung in den Honoraren enthalten sind,

1) die Einnahmen

2) sind die verausgabten Barauslagen aus den Betriebsausgaben auszuscheiden

3) ist der Differenzbetrag aus verausgabten Barauslagen zur Summe aus vereinnahmten Barauslagen + Zinsvergütung allerdings gewinnwirksam, weil in der Höhe dieser Differenz der Bw den Abgang zu tragen hat (Durchbrechung des Durchläuferprinzips).

Mit Ergänzungsvorhalt vom 3. August 2007 ersuchte die Referentin den Bw, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

Unter Hinweis auf eine Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich führten Sie in der o.a. Berufung an, dass Sie für das Jahr 2004 den erwirtschafteten Überschuss an vereinnahmten Durchläufern und Zinsen zu ermitteln und aus diesem Überschuss den darin enthaltenen Umsatzsteuerbetrag zu errechnen gehabt hätten.

Wann – bitte um Vorlage der entsprechenden Unterlagen für das Kalenderjahr 2004 – flossen Ihnen die von der A Versicherung zuerkannten Zinsen zu?

Aus welchen Gründen ist für die Ermittlung des maßgeblichen Umsatzsteuerbetrages die Erstellung des Jahresabschlusses erforderlich und nicht eine bloße Gegenüberstellung der vereinnahmten Barauslagen zuzüglich der Zinszahlung der A Versicherung abzüglich der verausgabten Barauslagen ausreichend?

Falls die Ermittlung des gewinnerhöhend anzusetzenden Betrages und damit des darin enthaltenen Umsatzsteuerbetrages durch den angeführten Kontenvergleich möglich gewesen wäre – weshalb wurde der Umsatzsteuerbetrag nicht bereits nach Zufluss der Zinsen errechnet und in die entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung aufgenommen?

Der Bw teilte mit Schreiben vom 9. September 2007 dazu mit, dass gemäß der Vereinbarung mit der A Versicherung Zahlungseingänge wie folgt zu verbuchen gewesen seien: Zunächst gänzliche Abdeckung der Barauslagen (Gerichts- und Vollzugsgebühren, etc.), sodann Abdeckung der Zinsen bis zum Zahlungstag, sodann Abdeckung des Honorars und schließlich des Fremdgeldes (Kapitalforderung der A). Die Zinsen seien somit aus jedem Zahlungseingang zugeflossen, sofern dieser die bis zum Zahlungstag aufgewendeten Barauslagen überstiegen habe. Demnach seien sämtliche Zinsbeträge immer bis jeweils 31. Dezember eines jeden Jahres zugeflossen. Diese Buchungsreihenfolge und Vorgangsweise habe sich deshalb ergeben, weil er gemäß der Vereinbarung bei uneinbringlichen Akten keinen Anspruch auf Barauslagenersatz seitens der A Versicherung gehabt habe und die an sich der Versicherung

zustehenden Zinsen die Pauschalabgeltung für aufgewendete Barauslagen in uneinbringlichen Akten dargestellt habe.

Gemäß der Berufungsentscheidung der FLD, von deren Vorliegen er ausgehe, seien die Zinsenbeträge des ganzen Jahres zunächst ohne Umsatzsteuer, also wie Barauslagen, gebucht worden. Erst am Ende des Jahres habe ermittelt werden können, in welcher Höhe von ihm für die laufende Betreibung der A Akten Barauslagen aufzuwenden gewesen seien und ob die in diesem Jahr eingenommenen Barauslagen und Zinsen höher oder geringer gewesen seien. Seien sie geringer gewesen, so seien gemäß der Berufungsentscheidung der FLD die vereinnahmten Zinsen umsatzsteuerfrei geblieben und im Jahresabschluss der Abgangsbetrag gewinnmindernd anzusetzen gewesen. Im Schnitt der letzten zehn Jahre hätten sich die Jahre, in denen sich ein Überschuss oder ein Minderbetrag ergeben habe, in etwa die Waage gehalten, wie sich aus den vorgelegten Jahresabschlüssen ergebe. Da die Zinsenbuchung während des ganzen Jahres umsatzsteuerfrei durchgeführt worden sei, habe das verwendete Buchungsprogramm – ein altes DOS-Programm (Ein-Aus-Plus) – naturgemäß bei den jeweiligen monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungen – auch nicht bei der letzten Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2005 (gemeint offenbar: Dezember 2004) am 15. Februar 2006 (gemeint offenbar: 15. Februar 2005) - diese Beträge nicht erfassen können. Die Gegenüberstellung von verausgabten und vereinnahmten Barauslagen und Zinsen und demgemäß die Ermittlung, ob ein Überschuss vorhanden gewesen sei und daher aus Zinsenbeträgen eine angefallene Umsatzsteuer herauszurechnen gewesen sei, habe erst für die Umsatzsteuerjahreserklärung zu erfolgen gehabt. Zu einer früheren Ermittlung habe nach seiner Rechtsauffassung unter Zugrundelegung der Berufungsentscheidung der FLD keine Verpflichtung bestanden, zumal die Umsatzsteuerjahreserklärung dazu diene, angefallene Differenzen zu den monatlichen Vorauszahlungen auszugleichen. Seines Erachtens gehe es rechtlich nicht um die Frage, ob und ab wann es ihm durch händischen Kontenvergleich möglich gewesen wäre, einen Umsatzsteuerbetrag herauszurechnen, dessen Ermittlung erst für den Jahresabschluss und die Jahresumsatzsteuererklärung relevant gewesen sei, sondern ausschließlich darum, zu welchem Zeitpunkt er dazu verpflichtet gewesen sei. Gemäß seinen Berufungsausführungen habe er sich mit der Umsatzsteuerzahlung hinsichtlich der Differenz laut Jahresumsatzsteuererklärung nicht im Verzug befunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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).

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

Ein auf § 217 Abs. 7 BAO gestützter Antrag kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (Ritz, SWK 2001, S 343) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur ein minderer Grad des Versehens, das leichter Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB gleichzusetzen ist, vorliegt.

Von leichter Fahrlässigkeit ist auszugehen, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Grobe Fahrlässigkeit wird mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. 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.

An einen Rechtsanwalt ist hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen (vgl. VwGH 8. August 1996, 96/14/0072).

Der Bw stützt seine Ansicht, ihn treffe an der verspäteten Entrichtung kein Verschulden, insbesondere auf den Umstand, dass ihm die Abgabenschuldigkeiten zum 15. Februar 2005 nicht bekannt gewesen seien und er vor Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht verpflichtet gewesen sei, zu ermitteln, in welcher Höhe er für die laufende Betreibung der A Akten Barauslagen aufzuwenden gehabt habe und ob daher die in diesem Jahr eingenommenen Barauslagen und Zinsen höher oder geringer gewesen seien.

Ohne rechtliche Relevanz ist, dass sich laut Ausführungen des Bw in den letzten zehn Jahren die Jahre, in denen sich ein Überschuss oder ein Minderbetrag ergeben habe, in etwa die Waage gehalten hätten (tatsächlich lag an Hand der noch im Akt befindlichen, nachvollziehbaren Jahre 1999 bis 2006 nur in den Jahren 2001 und 2002 ein Minderbetrag vor). Entscheidungswesentlich ist vielmehr, ob dem Bw die Erklärung des gewinnerhöhend anzusetzenden Betrages, der sich aus der mit der A Versicherung geschlossenen Vereinbarung ergab, erst in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 in einem Ausmaß vorwerfbar ist, das über einen minderen Grad des Versehens hinausgeht.

Der Bw als Rechtsanwalt Besteuer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (§ 17 Abs. 1 UStG). Bei der so genannten Istbesteuerung entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 19 Abs. 2 Z. 1 lit. b UStG). Eine Vereinnahmung liegt in dem Zeitpunkt vor, in dem der Unternehmer über den Wert der Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann.

Die Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlungen tritt gemäß § 21 Abs. 1 UStG jeweils am 15. des auf einen Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonats ein. Abs. 3 leg.cit. normiert, dass auch eine festgesetzte Vorauszahlung den in Abs. 1 genannten Fälligkeitstag hat.

Kommt es auf Grund der Veranlagung zu einer Nachforderung, so wird nach § 21 Abs. 5 UStG dadurch keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet.

Da der Bw trotz Aufforderung keine den Zinszufluss dokumentierenden Unterlagen vorlegte, ist nicht erkennbar, wann genau der Zufluss erfolgt ist. Dem Vorbringen des Bw zufolge stand aber bis spätestens zum Jahresende fest, in welcher Höhe für die laufende Betreibung der A Akten Barauslagen aufzuwenden gewesen und ob die in diesem Jahr eingenommenen Barauslagen und Zinsen höher oder geringer gewesen seien. Ergab sich für ihn ein Überschuss, war die Umsatzsteuer aus den Zinsenbeträgen herauszurechnen. Das bedeutet aber, dass eine allfällig zu entrichtende Umsatzsteuer zum Jahresende beträchtlich feststand, sodass diese spätestens in die UVA für Dezember aufzunehmen gewesen wäre.

Dem Dafürhalten des Bw, er habe – im Falle eines Überschusses – die angefallene Umsatzsteuer aus den Zinsenbeträgen erst für die Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung herauszurechnen, weil diese dazu diene, Differenzen zu den monatlichen Voranmeldungen auszugleichen, steht der eindeutige Gesetzeswortlaut entgegen, wonach die Steuerschuld mit Ablauf des Monats der Vereinnahmung entsteht. Demzufolge wäre der Bw verpflichtet gewesen, die aus den Zinsenbeträgen angefallene Umsatzsteuer spätestens in die Voranmeldung Dezember 2004 aufzunehmen und die entsprechende Umsatzsteuer bis zum 15. Februar 2005 zu entrichten. Dass aus der seitens des Bw mehrfach erwähnten Berufungsentscheidung vom 7. August 1998 die Rechtsansicht des Bw gestützt werden könnte, ist nicht nachvollziehbar, als dort lediglich über die einkommen- und umsatzsteuerliche Behandlung der durch die Sondervereinbarung vereinnahmten Zinsenbeträge, nicht jedoch über allfällige, gesetzlich ohnedies determinierte Erklärungspflichten abgesprochen wurde.

Der Meinung des Bw, die Umsatzsteuerjahreserklärung diene dazu, Differenzen zu den monatlichen Vorauszahlungen auszugleichen, ist entgegen zu halten, dass die Gesetzesfassung, wonach eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung keine abweichende Fälligkeit begründet, auf der Rechtsauffassung beruht, dass Umsatzsteuernachforderungen auf Grund der Jahreserklärung zwangsläufig die Unrichtigkeit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Veranlagungszeitraum implizieren und Umsatzsteuernachforderungen nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse sind (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 21 Tz. 41). Eine Umsatzsteuernachforderung hat daher regelmäßig die Anlastung eines Säumniszuschlages zur Folge.

Lediglich in den Fällen, in denen ein Unternehmer im Zeitpunkt der Fälligkeit keine abgabenrechtliche Zahlungspflicht verletzt hat, wird sich eine Säumniszuschlagsfestsetzung als rechtswidrig erweisen. Dies wird beispielsweise dann der Fall sein, wenn die Umsatzsteuerschuld durch Ausübung eines vom Gesetzgeber eingeräumten Wahlrechts (z.B. Optionserklärung nach § 6 Abs. 2 UStG) rückwirkend (durch Ausübung des Wahlrechts nach Eintritt der Fälligkeit) entsteht und der Unternehmer im Fälligkeitszeitpunkt keine abgabenrechtliche Zahlungspflicht verletzt hat (vgl. Ritz, SWK 2001, S 312).

Die genannte Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO enthält einen Begünstigungstatbestand, bei welchem die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Wer eine Begünstigung in Anspruch nehmen will, hat einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Der Bw brachte im Wesentlichen vor, dass er verpflichtet gewesen sei, diese Berechnung erst in der Umsatzsteuerjahreserklärung vorzunehmen und er darüber hinaus wegen des verwendeten Buchungsprogramms diese Beträge weder monatlich noch bei der letzten Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember habe erfassen können.

Es wäre am Bw gelegen gewesen, darzulegen, welcher Passus der genannten Berufungsentscheidung ihn zu seiner – der Bestimmung des § 19 Abs. 2 Z. 1 lit. b UStG widersprechenden - Rechtsmeinung veranlasst habe und aus welchen Gründen – die in seinem Verantwortungsbereich gelegene Verwendung eines "alten DOS-Programms" ausgenommen – es für ihn unmöglich oder unzumutbar gewesen wäre, eine fristgerechte Umsatzbesteuerung des Zinsenüberschusses im Zeitpunkt des Zuflusses sicher zu stellen, wäre doch nach dem unwidersprochen gebliebenen Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates die Umsatzsteuer durch einen einfachen Kontenvergleich zu ermitteln und in die entsprechende Voranmeldung aufzunehmen gewesen.

Der Bw ist, wie in der Berufung vorgebracht, berufsmäßiger Parteienvertreter. Als solchem war ihm die grundlegende umsatzsteuerrechtliche Bestimmung betreffend die Entstehung der Steuerschuld im Zusammenhang mit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten zweifelsohne bekannt.

Kein grobes Verschulden an der Versäumung einer Zahlungsfrist liegt in der Regel vor, wenn eine Abgabenentrichtung unmöglich oder unzumutbar wäre oder wenn diese auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht unterblieben wäre. Ob eine Rechtsansicht vertretbar ist, ist an Hand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung und Literatur zu beurteilen.

Wie bereits oben dargestellt, sind sowohl die Entstehung der Steuerschuld bei vereinnahmten Entgelten als auch der Umstand, dass die Summe der Umsätze, für die die Steuerschuld im

Laufe des Voranmeldungszeitraumes entstanden ist, in die Umsatzsteuervoranmeldung aufzunehmen ist, eindeutig gesetzlich geregelt. Die Ansicht des Bw, die Umsatzsteuer aus im betreffenden Kalenderjahr bereits zugeflossenen Zinsbeträgen erst in die Umsatzsteuerjahreserklärung aufnehmen zu müssen, stellt daher eine nicht vertretbare Rechtsansicht dar.

Ist die Rechtslage aber eindeutig, ist insbesondere einem Steuerpflichtigen in der Position und mit der Ausbildung des Bw ein über einen minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden vorwerfbar, wenn er sich über die Rechtslage nicht ausreichend Gewissheit verschafft (vgl. Ritz, BAO³, § 217 Tz. 48). Andere Gründe, die ein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO ausschließen würden, legte der Bw nicht ausreichend dar bzw. machte er nicht glaubhaft.

Wenngleich durch den Bw nicht thematisiert, ist der Vollständigkeit halber dennoch anzuführen, dass die Entrichtung des Nachforderungsbetrages innerhalb der nach § 210 Abs. 4 BAO zuerkannten Zahlungsfrist der Anlastung eines Säumniszuschlages nicht entgegen steht, weil die eingeräumte Nachfrist keinen neuen Fälligkeitszeitpunkt begründet (vgl. Ritz, SWK 2001, 312 ff). Erfolgt aber keine Entrichtung zum Fälligkeitstag, ist der Säumniszuschlag grundsätzlich verwirkt.

Linz, am 23. Oktober 2007