



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger und die weiteren Mitglieder ADir. Helmut Hummel, Gottfried Hochhauser und Wilhelm Strommer über die Berufung der Bw., vertreten durch Gruber Wirtschaftstreuhand GmbH, 3393 Zelking/Melk, Gassen 2, vom 26. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Hofrat Dr. Günter Kruisz, vom 25. April 2006 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO nach der am 28. September 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 9. März 2006 stellte die Berufungserwerberin (Bw.) den Antrag auf Nachsicht des mit Bescheid vom 10. März 2006 festgesetzten Säumniszuschlages in Höhe von € 17.656,44.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass mit Vereinbarung vom 30. November 2003 sämtliche Vermögensgegenstände der Bw. an die H-AG übertragen worden seien.

Weiters sei der gesamte Kundenstock der Gesellschaft an die H-AG gemäß der Vereinbarung vom 30. November 2003 verkauft worden.

Laut der gegenständlichen Vereinbarung werde die Umsatzsteuer für den Kaufpreis durch Überrechnung beim Finanzamt beglichen. Der Kaufpreis in Höhe von € 5.800.000,00 sei vereinbarungsgemäß durch die Übernahme von Verbindlichkeiten in Höhe von € 5.185.505,05

sowie durch eine Zahlung von € 614.494,95 zuzüglich Umsatzsteuer aufgebracht worden. Die Zahlung von € 614.494,95 entspreche dem Wert des übertragenen Kundenstocks.

Aufgrund eines Irrtums sei die Umsatzsteuer lediglich vom Wert des übertragenen Kundenstocks, also vom tatsächlichen Geldfluss berechnet und daher auch nur für diesen Betrag eine Verrechnungsanweisung gegeben worden.

Richtigerweise wäre die Umsatzsteuer gemäß § 4 (7) UStG vom Entgelt für die gesamten übertragenen Gegenstände zu errechnen, wobei die übernommenen Schulden nicht abgezogen werden dürften.

	Nettobetrag	Umsatzsteuer
übernommene Anlagengüter zu Buchwerten	4.212.261,11	842.452,22
Vorräte	201.856,05	40.371,21
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	542.491,16	
sonstige Forderungen	199.327,55	
Guthaben bei Kreditinstituten	29.569,18	
Kundenstock	614.494,95	122.898,99
Summen	5.800.000,00	1.005.722,42

Es hätte somit anstatt der Überrechnungsanweisung von € 122.898,99 eine solche in Höhe von € 1.005.722,42 durchgeführt werden müssen.

Es werde in dieser Angelegenheit betont, dass durch die irrtümlich unrichtige Rechnung zwar auf Seiten der Bw. eine zu geringe Umsatzsteuer für das Geschäftsjahr 2003 abgeführt worden sei, aber andererseits sei auf Seiten der H-AG auch nur dieser geringere Betrag als Vorsteuer abgezogen worden. Es sei daher im Ergebnis zu keiner Abgabenverkürzung gekommen.

Durch die Vorgangsweise bei Unternehmensübertragungen im Wege eines so genannten „assets deals“ komme es zwar aufgrund der Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes einerseits beim übertragenden Unternehmen zu einer Umsatzsteuerschuld beim übernehmenden Unternehmen aber in gleicher Höhe und im selben Voranmeldezeitraum zu einem Vorsteuerguthaben, wodurch im Ergebnis kein Abgabenertrag für die öffentliche Hand entstehe. In diesen Fällen sei es üblich, die durch die Übertragung entstehende Umsatzsteuerschuld mit Verrechnungsanweisung vom übernehmenden Unternehmen zu begleichen. Das sei auch in diesem Fall so vereinbart gewesen. Es komme folglich durch die Überrechnung der Umsatzsteuer zu keinem Geldfluss. Im Ergebnis sei dies aus umsatzsteuerlicher Sicht mit der Wirkung einer Übertragung nach dem Umgründungssteuergesetz vergleichbar.

Aufgrund des § 236 BAO könne eine Abgabenschuld auf Antrag nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Eine sachliche Unbilligkeit sei anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen

Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff komme.

Im vorliegenden Fall liege eine sachliche Unbilligkeit deshalb vor, da wie oben dargestellt im Ergebnis bei Unternehmensübertragungen durch die Überrechnung der Umsatzsteuer keine Abgabenschuld entstehe und auch kein Abgabenertrag auf Seiten der öffentlichen Hand anfalle. Weiters möchte die Bw. darauf hinweisen, dass die Rechnungsberichtigung bereits durchgeführt worden sei und im Rahmen der UVA 1/2006 der S-GmbH, vormals H-AG, berücksichtigt worden sei. Das bei der AG entstehende Vorsteuerguthaben sei auf das Abgabenkonto der Bw. überrechnet worden, womit die Umsatzsteuerschuld aus der Übertragung des Unternehmens in voller Höhe beglichen worden sei.

Die Wirkung eines Säumniszuschlages sei die Vergütung des Schadens des Gläubigers, also der öffentlichen Hand, welcher durch eine verspätete Zahlung entstanden sei. Im gegenständlichen Fall sei allerdings der öffentlichen Hand kein Schaden entstanden.

Ein Säumniszuschlag entstünde in diesem Fall aufgrund der Besonderheit des Umsatzsteuerverfahrens im Bereich von Unternehmensübertragungen nach § 4 (7) UStG, welcher bestimme, dass die Umsatzsteuer gemäß § 4 (7) UStG vom Entgelt für die gesamten übertragenen Gegenstände zu errechnen sei, wobei die übernommenen Schulden nicht abgezogen werden dürfen. Durch die übliche Vorgangsweise durch Begleichung der Umsatzsteuer durch Überrechnung des Vorsteuerguthabens komme es in diesen Fällen praktisch nie zu einem Geldfluss bzw. zu einem Abgabenertrag und damit auch zu keinem Schaden durch eine formell verspätete Entrichtung aufgrund der Rechnungsberichtigung.

Weiters habe es nur für einen geringen Teil des Kaufpreises einen tatsächlichen Geldfluss gegeben. Der überwiegende Anteil sei durch Übernahme von Verbindlichkeiten beglichen worden. Es wäre daher für das übertragende Unternehmen unbillig einen Säumniszuschlag, welcher am gesamten Kaufpreis bemessen werde, entrichten zu müssen. Der Ertrag des übertragenden Unternehmens aus dem Verkauf habe lediglich € 614.494,95 von einem Kaufpreis von € 5.800.000,00 und damit nur rd. 10% des Kaufpreises betragen. Ein Säumniszuschlag von rd. € 17.000,00 wäre daher unverhältnismäßig.

Letztlich möchte die Bw. noch anführen, dass alle ihre Abgabenschulden stets termingerecht entrichtet worden seien, die durchgeführte Abgabenprüfung über diesen Punkt hinaus ohne Feststellungen gewesen sei, und die Berichtigung des beschriebenen Vorganges bereits erfolgt sei. Auch der ursprüngliche Überrechnungsantrag sei fristgerecht durchgeführt worden.

Aufgrund der Sachlage werde beantragt, die Festsetzung eines Säumniszuschlages im Sinne des § 236 BAO nachzusehen.

Mit Bescheid vom 25. April 2006 wies das Finanzamt das Nachsichtsansuchen mit der Begründung ab, dass Voraussetzung für die Gewährung einer Nachsicht das Vorliegen einer Unbilligkeit in der Einhebung wäre, welche in den Besonderheiten des einzelnen Falles gelegen sein müsse.

Bezüglich des Vorliegens einer persönlich bedingten Unbilligkeit sei kein entsprechendes Sachverhaltsvorbringen erstattet worden und es könne auch aus den Akten kein diesbezüglicher Hinweis ersehen werden.

Im vorliegenden Antrag auf Nachsicht werde die Rechtsmeinung vertreten, dass die Einhebung des mit Bescheid vom 10. März 2006 festgesetzten Säumniszuschlages sachlich unbillig sei.

In der Sachverhaltsdarstellung werde ausgeführt, dass mit Vereinbarung vom 30. November 2003 sämtliche Vermögensgegenstände der Bw. an die AG. übertragen worden seien.

Laut gegenständlicher Vereinbarung sollte die Umsatzsteuer für den Kaufpreis durch Überrechnung beim Finanzamt beglichen werden. Auf Grund eines Irrtums sei die Umsatzsteuer lediglich vom Wert des übertragenen Kundenstockes, also vom tatsächlichen Geldfluss berechnet und daher auch nur für diesen Betrag eine Verrechnungsanweisung gegeben worden.

Richtigerweise wäre die Umsatzsteuer vom Entgelt für die gesamten übertragenen Gegenstände zu errechnen gewesen, auch von den übernommenen Schulden. Wegen der irrtümlich fehlerhaft erstellten Rechnung und folglich der fehlerhaft erstellten Umsatzsteuervoranmeldung für November 2003 und der in der Folge irrtümlich fehlerhaften Umsatzsteuererklärung 2003 sei es daher zu einer verspäteten Überrechnung (22. März 2006) eines Betrages in Höhe von € 882.823,43 für die Umsatzsteuerfestsetzung 2003 mit dem Fälligkeitstag 16. Februar 2006 gekommen.

Begründet werde die sachliche Unbilligkeit damit, dass im vorliegenden Fall im Ergebnis bei Unternehmensübertragungen durch die Überrechnung der Umsatzsteuer keine Abgabenschuld entstehe und auch kein Abgabenbetrag auf Seiten der öffentlichen Hand anfalle. Weiters sei die Rechnungsberichtigung bereits durchgeführt worden und das bei der Vertragspartnerin entstandene Vorsteuerguthaben bereits auf das Abgabenkonto der Bw. überrechnet worden.

Im gegenständlichen Fall sei der öffentlichen Hand kein Schaden entstanden und die Festsetzung des Säumniszuschlages sei daher sachlich unbillig.

Dieser Rechtsmeinung müsse jedoch seitens der Behörde widersprochen werden, da die Annahme, dass der öffentlichen Hand kein Schaden entstanden sei, für sich alleine keinen Nachsichtsgrund begründe.

Generell sei eine sachlich bedingte Unbilligkeit nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme.

Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine von ihm nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt sei.

Um den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages sachlich unbillig erscheinen zu lassen, müsste die Ursache für die verspätete Entrichtung ein im Behördenbereich gelegener Umstand oder ein sonstiger für den Abgabepflichtigen nicht vorhersehbarer verfahrensrechtlicher Vorgang sein.

Ein solcher Umstand sei jedoch nicht ersichtlich.

Zudem liege es im Wesen des Umsatzsteuersystems begründet, dass bei umsatzsteuerpflichtigen Vorgängen zwischen Unternehmern die Umsatzsteuer auf der einen Seite, die Vorsteuer auf der anderen Seite gegenüberstehe. Daraus könne nicht abgeleitet werden, dass ein Säumniszuschlag, der auf eine nicht fristgerechte Umsatzsteuerzahlung zurückzuführen sei, mit Rücksicht auf den gleichzeitig einem anderen Unternehmer zustehenden Vorsteuerabzug sachlich unbillig sei.

Bei dem zur Vorsteuer berechtigten Abgabepflichtigen handle es sich um einen von der Bw. verschiedenes Subjekt, weshalb eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise nicht in Frage komme. Vielmehr seien die Vorgänge auf dem Abgabenkonto eines anderen Abgabepflichtigen für die Beurteilung der Billigkeit oder Unbilligkeit der Einhebung des festgesetzten Säumniszuschlages grundsätzlich ohne Einfluss (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264, 0265).

Hier liege lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vor, die alle Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe.

Versäumnisse der genannten Art könnten grundsätzlich nicht im Nachsichtsverfahren nachgeholt oder geheilt werden.

Demgemäß sei auch für die Abgabenbehörde keine sachliche Unbilligkeit feststellbar, weshalb von einer Ermessensentscheidung kein Gebrauch gemacht werden könne.

In der dagegen eingebrachten Berufung wiederholte die Bw. ihr bisheriges Vorbringen und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung.

In der am 28. September 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass auf Grund eines Fehlers eines sehr qualifizierten Mitarbeiters der Steuerberatungskanzlei die USt ursprünglich in zu geringer Höhe abgeführt worden wäre, jedoch der Republik Österreich dadurch kein wie immer gearteter Schaden entstanden sei, zumal bei der Käuferin parallel dazu auch nicht der entsprechende Vorsteuerabzugs geltend gemacht worden sei. Im USt-System seit es nicht gewollt, dass zwischen Unternehmen auf Grund der USt eine Belastungssituation entstehe. Eine derartige Belastungssituation sei gegenständlichen Fall eben auf Grund des Fehlers des Mitarbeiters und der daraus resultierenden Verhängung des Säumniszuschlages entstanden. Aufgrund der Büroorganisation erfolgten selbstverständlich Kontrollen der Mitarbeiter, allerdings sei dieser konkrete Fehler erst in Vorbereitung auf die Betriebsprüfung aufgefallen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 236 Abs. 1 BAO lautet: Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Abs. 2: Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, zulässig.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist somit tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im Sinne des § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben. Somit liegt Unbilligkeit nur vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber

offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, so ist die Einziehung „nach der Lage des Falles unbillig“.

Im Nachsichtsansuchen bringt die Bw. nun vor, dass die Unbilligkeit im vorliegenden Fall darin gelegen sei, dass der öffentlichen Hand kein Schaden entstanden sei, da der Umsatzsteuerschuld eine entsprechende Umsatzsteuerforderung der AG. gegenüberstehe.

Hierin vermag jedoch keine zur Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten führende, sachlich bedingte Unbilligkeit erkannt werden. Denn die Umsatzsteuerschuld entsteht für einen Unternehmer unabhängig davon, ob der Empfänger der Lieferung und sonstigen Leistung einen Anspruch auf Rückvergütung der Umsatzsteuer hat bzw. geltend gemacht hat. Wird diese nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, tritt gemäß § 217 BAO die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein.

Wie das Finanzamt im angefochtenen Bescheid zutreffend unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.3.1995, 94/13/0264, 0265, ausgeführt hat, handelt es sich bei der Bw. und ihrer Vertragspartnerin um zwei unterschiedliche Steuersubjekte. Eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise kommt daher schon aus diesem Grund nicht in Betracht. Denn bei verschiedenen durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Unternehmen stehen regelmäßig Umsatzsteuer-Zahlungsverpflichtungen Vorsteuerabzugsberechtigungen einander gegenüber, ohne dass deswegen gesagt werden könnte, Säumniszuschläge, die auf nicht fristgerecht zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtete Umsatzsteuerzahlungen zurückzuführen sind, seien mit Rücksicht auf einen gleichzeitig einem anderen Unternehmen zustehenden Vorsteuerabzug unbillig.

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge (VwGH 14.11.1988, 87/15/0138). § 217 BAO stellt auch nicht eine Schadenersatzregelung betreffend den Schaden des Abgabengläubigers aus einer verspäteten Abgabenentrichtung dar. Die Regelung bezweckt vielmehr die im Interesse einer ordnungsmäßigen Finanzgebarung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Tilgung von Abgabenschulden.

Die Höhe des Säumniszuschlages von 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages ergibt sich aus § 217 Abs. 2 BAO. Der Berufungsfall weist keine Besonderheiten auf, die die Annahme rechtfertigen würden, dass die Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigtes Ergebnis zeitige. Vielmehr liegt hier eine Auswirkung der im § 4 Abs. 7 UStG ausdrücklich geregelten allgemeinen Rechtslage, dass bei einer Geschäftsveräußerung die (nicht zu einem Geldfluss führenden) übernommenen Schulden zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gehören, vor.

Weiters kann auch die Ausführung, dass die Bw. stets die Abgabenschulden termingerecht entrichtet habe keine unbillige Härte aufzeigen, da sich aus § 217 Abs. 7 BAO ergibt, dass

dem Gesetzgeber den Härten, die durch eine nicht grob verschuldete Säumnis entstehen, mit der Schaffung der genannten Bestimmung entgegengetreten ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. September 2006