



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-AG, vertreten durch W-KG, vom 10. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 vom 9. Dezember 2004 betreffend Säumniszuschlag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Nebengebührenbescheid vom 9. Dezember 2004 setzte das Finanzamt einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von € 3.685,19 fest, da die Einfuhrumsatzsteuer für 7/2004 in Höhe von € 184.259,51 nicht bis 15. September 2004 entrichtet wurde.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt die Berufungswerberin (Bw.) aus, dass gemäß Finanz-Online-Auszug am 6. September 2004 die Einfuhrumsatzsteuer für den Zeitraum 7/2004 in Höhe von € 267.335,75 festgesetzt worden sei. Am 10. September 2004 sei die Verbuchung der teilweisen Veranlagung für das Veranlagungsjahr 2003 erfolgt. Entgegen der gängigen Praxis der Finanzverwaltung sei nämlich nur die Zahllast aus der Umsatzsteuerveranlagung 2003 in Höhe von € 466,49 eingebucht worden. Das Guthaben aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer für 2003 in Höhe von € 184.734,30 sei aber erst am 1. Oktober 2004 festgesetzt worden. Die für den Zahlungsverkehr zuständigen Mitarbeiter hätten selbstverständlich nicht mit der nur teilweisen Veranlagung des Jahres 2003 gerechnet und seien (irrtümlicherweise) von einem Entstehungsdatum des Guthabens am 10. September 2004 ausgegangen. Der Restbetrag zwischen festgesetzter Schuld aus der

Einfuhrumsatzsteuer und Guthaben aus der (gesamten) Veranlagung für 2003 sei fristgerecht zu Einzahlung gebracht worden.

Sofort nach Aufdeckung des Irrtums sei am 16. September 2004 ein Stundungsansuchen eingebracht worden. Obwohl die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer 7/2004 bereits mit 15. September 2004 eingetreten sei, sei die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages aus folgenden Gründen zu Unrecht erfolgt:

1. Gemäß § 217 Abs. 5 BAO entstehe die Verpflichtung eines Säumniszuschlages nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als 5 Tage betrage. Die vom Gesetz vorgesehene 5-tägige Toleranzfrist sei mangels anderer Regelung auch bei Einbringung eines Stundungsansuchens zwingend anzuwenden.

2. Gemäß § 217 Abs. 7 BAO bestehe die gesetzliche Möglichkeit auf Antrag des Steuerpflichtigen den Säumniszuschlag insoweit nicht festzusetzen, als den Abgabepflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe. Das grobe Verschulden des Abgabepflichtigen könne schon alleine auf Grund der unüblichen Praxis der Finanzverwaltung im Bezug auf die nur teilweise Verbuchung des Veranlagungsergebnisses aus 2003 nicht unterstellt werden. Es dürfe darüber nachgedacht werden, ob (auch) budgetäre Erwägungen (insbesondere wegen den in den Medien oft beklagten Umsatzsteuerausfällen!) eine Rolle gespielt hätten, die (geringfügige) Nachforderung an Umsatzsteuer aus der Veranlagung für 2003 sofort festzusetzen, während das (hohe) Körperschaftsteuer-Guthaben erst 3 Wochen später in Rechtswirksamkeit getreten sei.

3. Gemäß dem Verwaltungsgerichtshof (Erk. vom 21. April 1983, 83/16/0016) könne ein Säumniszuschlag nicht wegen eines fehlerhaften Verbuchungsvorganges einer Abgabenschuld verwirkt werden. Eine bloß buchmäßige „Schuld“ könne dem Abgabepflichtigen nicht als Säumnis zur Last gelegt werden, weshalb damit verbunden ein Säumniszuschlag nicht rechtswirksam entstehen könne. Im berufungsgegenständlichen Fall handle es sich bloß um rechnerische Abgabenschuldigkeiten auf Grund von zufälligen Buchungen auf dem Abgabenkonto, die bei richtiger Gestion nach der ständigen Finanzverwaltungspraxis nicht auszuweisen gewesen wären. Bei der Entscheidung darüber, ob ein Säumniszuschlag rechtswirksam verwirkt worden sei, habe die Abgabenbehörde auch Unrichtigkeiten der Abgabenverrechnung zu berücksichtigen.

4. Unter Zugrundelegung des Gesetzestelos gehe es beim Säumniszuschlagsrecht um die Sanktionierung von objektiven Säumnisfolgen (vgl. VwGH vom 18. Februar 1982, 2034/78). Eine solche objektive Säumnis liege jedoch im vorliegenden Fall nicht vor, weshalb nach teleologischen Interpretationsgrundsätzen der Säumniszuschlag zu Unrecht verhängt worden sei.

Es werde beantragt, auf Grundlage der genannten Ausführungen den Säumniszuschlag in Höhe von € 3.685,19 auf € 0,00 herabzusetzen bzw. den gegenständlichen Bescheid als gegenstandslos zu erklären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Mit Eingabe vom 1. Juli 2005 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Ergänzend werde festgehalten, dass das VwGH-Erkenntnis vom 29. November 2000, GZ 99/13/0267, zur alten Rechtslage des § 218 Abs. 2 BAO ergangen und somit nicht mehr anzuwenden sei, da das Säumniszuschlagsrecht mit BGBl. 2001/142 neu geregelt worden sei. Nach alter Rechtslage des § 218 Abs. 1 BAO idF vor BGBl. 2001/142 stehe ein Zahlungserleichterungsansuchen, das wie im Beschwerdefall während der Nachfrist im Sinne des § 218 Abs. 2 BAO idF vor BGBl. 2001/142 eingebracht worden sei, der Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages nicht entgegen. Auf dieses Erkenntnis berufe sich offensichtlich die berufungsgegenständliche Berufungsvorentscheidung, allerdings werde dieses Erkenntnis nicht explizit genannt.

Gemäß § 217 Abs. 5 BAO idF BGBl. 2001/142 entstehe die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als 5 Tage betrage und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten 6 Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten fristgerecht entrichtet habe. Eine solche Regelung habe in der alten Fassung des § 218 Abs. 2 BAO gefehlt. Im Gesetz sei nicht erwähnt, dass die 5-tägige Respirofrist bei Stundungsansuchen nicht gelten solle.

Gemäß den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 (in der Folge "EBRV" genannt) entspreche eine Sanktionierung der Nichtentrichtung einer Selbstbemessungsabgabe durch Festsetzung eines Säumniszuschlages nicht dem Normzweck, wenn den zur Entrichtung Verpflichtenden kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung treffe. In den EBRV sei zudem in einem Klammerausdruck angeführt, dass z.B. kein grobes Verschulden vorliege, wenn die Selbstberechnung auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe. Die Rechtsansicht der 5-tätigen Respirofrist gem. § 217 Abs. 5 BAO sei jedenfalls vertretbar, da ein gesetzlicher Ausschluss für Stundungsansuchen nicht bestehe.

Die ablehnende Berufungsvorentscheidung sei insoweit auch verfahrensrechtlich rechtswidrig, da keine Aussage in der Begründung darüber getroffen werde, warum im gegenständlichen Fall ein grobes Verschulden vorliegen solle.

Schließlich werde in der ablehnenden Berufungsvorentscheidung keine Aussage im Hinblick auf die in der Berufung vom 30. Dezember 2004 verwiesenen VwGH-Erkenntnisse vom 21.04.1983, 83/160016 und vom 18.02.1982, 2034/78 getroffen. Auch aus diesem Grund sei der berufungsgegenständliche Bescheid rechtswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß § 217 Abs. 4 BAO sind Säumniszuschläge für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,*
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,*
- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,*
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.*

Gemäß § 217 Abs. 5 entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

Wurde ein Ansuchen um Zahlungserleichterungen (§ 212 Abs. 1) vor dem Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebracht, so dürfen Einbringungsmaßnahmen bis zur Erledigung des Ansuchens nicht eingeleitet werden; dies gilt nicht, wenn es sich bei der Zahlungsfrist um eine Nachfrist gemäß § 212 Abs. 3 erster oder zweiter Satz handelt (§ 230 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Entsprechend dem Vorbringen der Bw. wurde ein Teilbetrag von € 184.259,51 der am 6. September 2004 festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer 7/2004 in Höhe von € 267.335,75 mit Fälligkeit 15. September 2004 erst durch Verbuchung der Gutschrift von € 184.734,30 aus der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2003 am 1. Oktober 2004 entrichtet.

Die eingewendete Einbringung eines Stundungsansuchens am 16. September 2004 übersieht, dass nach § 217 Abs. 4 lit. b iVm. § 230 Abs. 3 BAO nur zeitgerechte Ansuchen um Zahlungserleichterungen die Verwirkung von Säumniszuschlägen verhindern. Zeitgerecht im Sinne des § 230 Abs. 3 BAO ist ein solches Ansuchen, wenn es vor Ablauf der für die

Entrichtung der Abgabe zur Verfügung stehenden Frist (spätestens am Fälligkeitstag) oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes (iSd.

§ 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO) eingebracht wird (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 217 Tz. 19).

Der Meinung der Bw., dass die 5-tägige Toleranzfrist auch bei Einbringung eines Stundungsansuchens zwingend anzuwenden sei, ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.1.1987, 86/16/0023) der Begriff der „Säumnis“ im § 221 Abs. 1 BAO (nunmehr § 217 Abs. 5 BAO) die verspätete Tilgung erfasst, nicht aber Fristverstöße anderer Art (zB verspätete Zahlungserleichterungsansuchen).

Sofern die Bw. das Fehlen eines groben Verschuldens einwendet, ist vorerst darauf hinzuweisen, dass der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagbescheid gestellt werden kann (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343) und diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei einem Begünstigungstatbestand die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Wer – wie im gegenständlichem Fall - eine Begünstigung in Anspruch nehmen will, hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. Fischerlehner, Säumniszuschlag - Liquiditätsengpass, ecolex 2004, 411; Stoll, BAO-Kommentar, 1274, und die dort angeführte Judikatur).

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren ist. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 13.9.1999, 97/09/0134). 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 (VwGH 12.5.1999, 99/01/0189). Nach Ritz, BAO-Handbuch, S 152, wird kein grobes Verschulden an der Versäumung von Zahlungsfristen vorliegen, wenn eine Abgabentrachtung infolge Zahlungsunfähigkeit des Abgabepflichtigen unmöglich ist oder wenn eine Abgabentrachtung unzumutbar wäre, etwa weil nur durch die Verschleuderung von Vermögen liquide Mittel erzielbar wären oder weil eine Kreditaufnahme nur durch strafrechtlich zu ahndende Täuschung des Kreditgebers oder durch unzumutbar überhöhte Kreditzinsen erreichbar wäre.

Die vorgebrachte unübliche Praxis der Finanzverwaltung im Bezug auf die nur teilweise Verbuchung des Veranlagungsergebnisses aus 2003 vermag das Nichtvorliegen eines groben Verschuldens an der Säumnis jedoch nicht darzulegen, da bei diesem Vorbringen keine Rede

davon sein kann, dass die Bw. alle Vorkehrungen zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer getroffen hat. Denn mit der bloßen Hoffnung, es würde vor Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer 7/2004 durch Verbuchung der Veranlagung der Körperschaftsteuer 2003 am Abgabenkonto ein Guthaben entstehen, das in der Folge zur Tilgung der Einfuhrumsatzsteuer 7/2004 zur Verfügung stehen würde, hat die Bw. ihrer Verpflichtung, Abgaben zum Fälligkeitszeitpunkt zu entrichten, unter Außerachtlassung der ihr zumutbaren Sorgfalt nicht entsprochen.

Vielmehr wäre es Sache der Bw. gewesen, sich beim Finanzamt durch Rückfrage über den Bestand eines ausreichenden Guthabens, das eine Tilgung der Einfuhrumsatzsteuerschuld der Bw. am Fälligkeitstag bewirken konnte, zu vergewissern, sodass die Bw. bereits durch die Unterlassung dieser Vergewisserung die für die termingerechte Entrichtung der dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Einfuhrumsatzsteuer 7/2004 erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen und auffallend sorglos gehandelt hat.

Der Hinweis darauf, dass nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001 kein grobes Verschulden vorliege, wenn die Selbstberechnung auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe, übersieht vorerst, dass der Irrtum über die Anwendbarkeit des § 217 Abs. 5 BAO auch auf verspätete Zahlungserleichterungsansuchen mit der Selbstberechnung in keinem Zusammenhang steht. Da der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnissen vom 23. September 1963, 818, 819/62 und 20. Dezember 1963, 1849/63, ausgesprochen hat, dass das Respiro des § 221 BAO (nunmehr § 217 Abs. 5 BAO) nur für Fälle verspäteter Entrichtung, nicht aber auch für sonstige verspätet gesetzte Handlungen gilt, kann von einer vertretbaren Rechtsansicht wohl keine Rede sein, zumal mangels Normierung der Anwendbarkeit der Respirofrist für sonstige Verspätungen für eine Normierung des gesetzlichen Ausschlusses für Stundungsansuchen kein Anlass besteht.

Inwiefern die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Februar 1982, 2034/78, getätigte Aussage, dass sich der Säumniszuschlag als eine objektive Säumnisfolge darstellt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Säumniszuschlages darlegen sollte, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, zumal das Vorliegen einer objektiven Säumnis entgegen den Ausführungen der Bw. infolge verspäteter Entrichtung der Abgabe wohl nicht ernsthaft in Abrede gestellt werden kann.

Auch der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. April 1983, 83/16/0016, wonach ein Säumniszuschlag nicht wegen eines fehlerhaften Verbuchungsvorganges verwirkt sein kann, ist nicht zielführend, weil die Verbuchung einer Abgabenschuld oder Abgabengutschrift zu einem anderen Zeitpunkt als den von der Bw.

gewünschten – im Gegensatz zur Verbuchung einer Abgabenschuld am falschen Abgabenkonto – keinen fehlerhaften Verbuchungsvorgang darstellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Dezember 2007