



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/1057-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GmbH, vertreten durch Mag. Johann Birn, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4780 Schärding, Silberzeile 2, vom 3. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. August 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 29.6.2006 Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2006 und Folgejahre in Höhe von 852.629,80 € fest.

Mit Eingabe vom 15.5.2007 teilte die Berufungserwerberin dem Finanzamt Linz mit, dass sie ab 2007 einer bestehenden Unternehmensgruppe beitrete. Die Anträge auf Feststellung einer Unternehmensgruppe wären am 24.4.2007 beim Finanzamt "Wien" eingereicht worden. Aus diesem Grund werde ersucht, die Körperschaftsteuervorauszahlung für das zweite Quartal 2007 bis zur Bewilligung der Gruppenbesteuerung zu stunden.

Am 16.5.2007 wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung für das zweite Quartal 2007 in Höhe von 213.157,00 € am Abgabenkonto der Berufungserwerberin eingebucht. Mit Bescheid vom 21.5.2007 bewilligte das Finanzamt eine Stundung dieser Vorauszahlung bis 16.8.2007.

Mit weiterem Bescheid vom 10.9.2007 wurden für diese Zahlungserleichterung Stundungszinsen in Höhe von 218,48 € vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage war dabei ein Betrag von nur 64.714,28 €, da die gegenständliche Vorauszahlung durch die mit 9.5.2007 wirksam gewesene Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 04/2007 bis auf diesen Betrag abgedeckt wurde.

Mit Bescheid vom 13.5.2008 wurde die Zugehörigkeit der Berufungswerberin zur Gruppe der S GmbH (Gruppenträgerin) ab der Veranlagung 2007 festgestellt.

Mit weiterem Bescheid vom 13.5.2008 setzte das Finanzamt die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2007 mit 0,00 € fest. Aufgrund der Bestimmungen des § 9 iVm § 24 KStG 1988 Ende die Individualbesteuerung ab dem Jahr der Gruppenzugehörigkeit. Die Verpflichtung zur Entrichtung von Körperschaftsteuervorauszahlungen entfalle damit für das Gruppenmitglied, sodass die Vorauszahlungen ab dem Jahr der erstmaligen Ergebniszurechnung mit Null festgesetzt würden. Am Abgabenkonto ergab sich demgemäß eine Gutschrift der bisher verbuchten Vorauszahlungen in Höhe von 852.629,80 €.

2) Am 13.3.2007 wurde elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung 02/2007 eingereicht, aus der sich ein Vorsteuerüberschuss in Höhe von 205.942,96 € ergab. Ferner wurden dem Finanzamt die am 15.3.2007 fälligen Lohnabgaben 02/2007 in Höhe von 63.693,11 (Lohnsteuer), 12.161,77 € (Dienstgeberbeitrag) und 972,94 € (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) bekannt gegeben.

Mit der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 02/2007 wurden ältere Abgabenschuldigkeiten sowie die Lohnsteuer 02/2007 bis auf einen Restbetrag von 20.906,73 € abgedeckt. Auch der Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag blieb mit den genannten Beträgen offen. Diese restlichen Abgaben wurden verspätet mit einer erst per 3.4.2007 wirksamen Überweisung eines Betrages von 34.041,44 € entrichtet.

Aufgrund dieser verspäteten Abgabenentrichtung setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 10.4.2007 Säumniszuschläge in Höhe von 418,13 € (betreffend Lohnsteuer 02/2007) und 243,24 € (betreffend Dienstgeberbeitrag 02/2007) fest.

3) Mit Eingabe vom 2.6.2008 wurde um Nachsicht dieser Säumniszuschläge sowie der oben angeführten Stundungszinsen ersucht. Die Berufungswerberin sei seit 1.1.2007 Gruppenmitglied der S GmbH. Daher sei auf ihrem Steuerkonto am 13.5.2008 durch die Buchung der Körperschaftsteuer für 2007 bzw. durch die Erledigung des Gruppenantrages ein hohes Guthaben entstanden. Der Gruppenantrag sei am 24.4.2007 gestellt worden. Die Berufungswerberin habe angenommen, dass die Genehmigung des Gruppenantrages rückwirkend per 1.1.2007 erfolge. Aus diesem Grund seien Abgaben für 2007 verspätet

überwiesen und auf dem Abgabenkonto die gegenständlichen Säumniszuschläge und Stundungszinsen verrechnet worden. Da offenbar eine sachliche Unbilligkeit aufgrund der verzögerten Erledigung des Gruppenantrages vorliege, werde um Nachsicht dieser Nebengebühren ersucht.

Mit Bescheid vom 7.8.2008 bewilligte das Finanzamt die Nachsicht der Stundungszinsen. Hinsichtlich der Säumniszuschläge wurde das Nachsichtsansuchen im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass der Gruppenantrag am "24.07.2007" (richtig: 24.4.2007) gestellt worden sei, die den Säumniszuschlägen zugrunde liegende Lohnsteuer und der Dienstgeberbeitrag jedoch bereits am 15.3.2007, und damit vor Stellung des Gruppenantrages fällig gewesen wären. Ein Zusammenhang zwischen Säumnis und verzögerter Erledigung des Gruppenantrages sei somit nicht erkennbar.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 3.9.2008 Berufung erhoben, und neuerlich die Nachsicht auch der Säumniszuschläge begehrt. Die Berufungswerberin sei seit 1.1.2007 Gruppenmitglieder der S GmbH. Daraus sei nach Bewilligung des Gruppenantrages durch das Finanzamt ein Steuerguthaben entstanden. Die Berufungswerberin habe angenommen, dass die Genehmigung des Gruppenantrages rückwirkend per 1.1.2007 erfolge und habe daher Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für 02/2007 nicht bezahlt. Die Bildung der gegenständlichen Unternehmensgruppe sei schon lange beabsichtigt gewesen. Der Gruppenantrag sei erst am 24.4.2007 gestellt worden, da es im Konzern notwendig gewesen sei, die Beschlüsse und Unterschriften zu bekommen. Es sei daher bereits zum Fälligkeitszeitpunkt am 15.3.2007 für die Berufungswerberin klar gewesen, dass rückwirkend mit 1.1.2007 die Gruppenbesteuerung in Kraft trete. Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete. Lägen die erforderliche Kapitalbeteiligung am Beginn des Wirtschaftsjahres und ein unterschriebener Gruppenvertrag vor Ende des Wirtschaftsjahrs der jeweiligen Körperschaft vor, so finde die Gruppenbesteuerung für das betreffende Wirtschaftsjahr Anwendung. Da der Berufungswerberin zumindest bereits seit 1.1.2007 klar gewesen sei, dass von der Gruppenbesteuerung Gebrauch gemacht werde und daher im Jahr 2007 ein Guthaben entstehen würde, seien die angeführten Abgaben am 15.3.2007 nicht bezahlt worden. Es liege daher eine sachliche Unbilligkeit vor, weshalb die angeführten Säumniszuschläge der Berufungswerberin wieder gutgeschrieben werden mögen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die im § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Verneint die Abgabenbehörde die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt 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. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdete. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht (aus persönlichen Gründen) nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, der Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa, wenn die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenschaften möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme. Eine sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Im gegenständlichen Fall wurde das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der in Rede stehenden Nebengebühren behauptet.

Die Stundungszinsen waren für den gewährten Zahlungsaufschub betreffend die angeführte Körperschaftsteuervorauszahlung angefallen. Mit Bescheid vom 13.5.2008 wurden allerdings die Vorauszahlungen für 2007 ohnehin auf Null gestellt, sodass die Zinsen schon gemäß § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO, wonach im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen hat, über entsprechenden Antrag der Berufungswerberin abzuschreiben gewesen wären. Die Bewilligung der Nachsicht dieser Zinsen war daher schon unter diesem Gesichtspunkt gerechtfertigt, aber

auch aus verwaltungsökonomischen Gründen zweckmäßiger als eine allfällige Abweisung des Ansuchens verbunden mit der Aufforderung, einen Antrag im Sinne des § 212 Abs. 2 letzter Satz BAO einzubringen, der dann stattgebend zu erledigen gewesen wäre.

Die beantragte Nachsicht der Säumniszuschläge wurde dagegen vom Finanzamt zu Recht nicht gewährt. Das Vorliegen einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG hat steuerliche Auswirkungen im Bereich der die Berufungswerberin treffenden Körperschaftsteuer, ändert aber nichts an der sie als Arbeitgeberin treffenden Pflicht zur termingerechten Einbehaltung und Abfuhr der laufend anfallenden Lohnsteuern. Diese Pflicht wird in keinem Fall dadurch aufgehoben, dass der Arbeitgeber aus irgendeinem Grund eine Steuergutschrift erwartet, die gegebenenfalls zur Abdeckung der Lohnabgaben herangezogen werden könnte. Kein Unternehmer kann etwa die nicht fristgerechte Entrichtung laufend anfallender Selbstbemessungsabgaben damit rechtfertigen, dass aus einer vom Finanzamt aufgrund bereits eingereichter Steuererklärungen noch durchzuführenden Veranlagung eine Gutschrift erwartet werde.

Abgesehen davon spricht der Umstand, dass die restlich noch offenen Lohnabgaben tatsächlich in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang zum Fälligkeitstermin (15.3.2007) aber eben doch verspätet mit der am 3.4.2007 wirksamen Überweisung entrichtet wurden, gegen die in der Berufung vorgetragene Verantwortung, die Berufungswerberin habe angenommen, dass die Genehmigung des Gruppenantrages rückwirkend per 1.1.2007 erfolge und deshalb Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträge für 02/2007 nicht bezahlt. Tatsächlich wurden diese Abgaben zur Gänze, aber eben nicht fristgerecht bezahlt. Warum die noch vor Einreichung des Gruppenbesteuerungsantrages durchgeföhrte Überweisung tatsächlich verspätet vorgenommen wurde, legte die Berufungswerberin nicht dar.

Die verzögerte Erledigung des erst am 24.4.2007 eingereichten Gruppenbesteuerungsantrages durch das Finanzamt kann jedenfalls keine sachliche Unbilligkeit der Erhebung von Säumniszuschlägen begründen, die auf die nicht fristgerechte Entrichtung der bereits vor Einbringung dieses Antrages fällig gewesenen Lohnabgaben zurückzuföhren sind. Soweit dazu in der Berufung ausgeführt wird, die Berufungswerberin habe angenommen, dass die Genehmigung des Gruppenantrages rückwirkend per 1.1.2007 erfolge, ist auch daraus für das gegenständliche Verfahren nichts zu gewinnen. Damit kommt lediglich zum Ausdruck, dass die Einschreiterin offenbar der – allerdings unzutreffenden – Ansicht gewesen ist, dass auch die Gutschrift der laufend angefallenen Körperschaftsteuervorauszahlungen zum 1.1.2007 zurückwirke. Eine verfehlte Rechtsansicht des Abgabepflichtigen vermag aber im Regelfall keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung von Abgaben zu begründen. Lediglich dann, wenn – was im gegenständlichen Fall aber ohnehin nicht der Fall ist – eine unrichtige Rechtsansicht

auf eine entsprechende unrichtige Rechtsauskunft der zuständigen Abgabenbehörde zurückzuführen wäre, könnte eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegen, auf die im Nachsichtsverfahren Bedacht zu nehmen wäre.

Insoweit schließlich mit dem Hinweis auf die Annahme der rückwirkenden Gutschrift ein Vorbringen erstattet werden sollte, welches nach Ansicht der Berufungswerberin ein fehlendes grobes Verschulden an der eingetretenen Säumnis im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO begründen könnte, ist darauf hinzuweisen, dass die Einwendungen zum Fehlen eines groben Verschuldens an der Säumnis nach der jüngsten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur im Rahmen einer Antragstellung nach § 217 Abs. 7 BAO erhoben werden können. Nach der durch das BudgetbegleitG 2001 gestalteten Rechtslage bleibt kein Raum dafür, derartige Gründe in dem der Abgabenfestsetzung nachgelagerten Verfahren nach § 236 BAO zu berücksichtigen (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0062).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. Juli 2009