



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch TU Pircher Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, 6020 Innsbruck, Neuhauserstraße 7/I, vom 11. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. August 2007 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 217 Abs. 7 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Der Berufungswerber (kurz Bw.) reichte am 2. 7. 2007 durch seinen steuerlichen Vertreter die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 ein. Gleichzeitig wurde ein Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2006 gestellt. Begründend wurde dazu ausgeführt, der Bw. sei zunächst davon ausgegangen, dass seine Umsätze unter die Befreiungsbestimmung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG fielen. Da die Umsätze des Bw. die für die Steuerfreiheit maßgebliche Umsatzgrenze mit der Vereinnahmung des Honorars für Dezember 2006 überschritten hätten, sei die Umsatzsteuer für das ganze Jahr im letzten Monat des Veranlagungszeitraumes berücksichtigt worden. Der Bw. habe mit seinem Auftraggeber (X-GmbH) ein freies Dienstverhältnis vereinbart, wobei Letzterer im Mai 2007 eine „Aufrollung“ der Umsatzsteuer vorgenommen und die gesamte Jahressteuer für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum an den Bw. überwiesen habe. Somit treffe den Bw. an der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuer 2006 kein grobes Verschulden, zumal er in der Vergangenheit nie

säumig gewesen sei und die Umsatzsteuer von den laufenden Einnahmen ab sofort termingerecht entrichte.

1. 2. Mit Bescheid vom 9. 8. 2007 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. von der Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2006 im Betrag von 6.256,42 € einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 125,13 € mit der Begründung fest, dass diese Abgabenschuldigkeit nicht bis 15. 2. 2007 entrichtet worden sei.

1.3. Mit weiterem Bescheid vom 14. 8. 2007 wies das Finanzamt den Antrag auf Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages aus folgenden Erwägungen ab: Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sei der Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages allein davon abhängig, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde. Auf die Gründe für den Zahlungsverzug sei nur nach Maßgabe des § 217 Abs. 7 BAO Bedacht zu nehmen, wenn kein grobes Verschulden an der Säumnis vorliege. Bei der Anwendung dieser Bestimmung dürfe aber nicht außer Acht gelassen werden, dass im Fall einer bloß ausnahmsweise Säumnis im Sinn des § 217 Abs. 5 BAO ohnehin kein Säumniszuschlag angelastet werde. Die Abgabennachforderung laut Umsatzsteuerbescheid vom 13. 7. 2007 sei gemäß § 21 Abs. 1 und 5 UStG bereits am 15. 2. 2007 fällig gewesen, weshalb die Rechtsfolgen des § 217 Abs. 1 BAO eingetreten seien. Zwar sei dem Bw. für die Abgabenentrichtung eine Nachfrist gemäß § 210 Abs. 4 BAO zur Verfügung gestanden, weil die Abgabenfestsetzung später als einen Monat vor der Fälligkeit erfolgt sei. Durch diese Nachfrist sei aber die gesetzliche Fälligkeit der Umsatzsteuer nicht berührt worden. Da bei Selbstbemessungsabgaben die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO in der Regel nicht schon spätestens mit Ablauf der zur Abgabenentrichtung zur Verfügung stehenden Frist zu laufen beginne, könne bei diesen Abgaben die Anlastung eines Säumniszuschlages vom Nachforderungsbetrag in der Regel nicht verhindert werden. Der Annahme eines fehlenden groben Verschuldens an der Säumnis stehe entgegen, dass „sofort nach Vereinnahmung des Honorars für Dezember 2006 klar gewesen“ sei, dass die Umsätze des Bw. den Grenzbetrag des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG überschritten hatten und die daraus resultierende Umsatzsteuernachzahlung spätestens am 15. 2. 2006 (richtig: 15. 2. 2007) fällig war.

1.4. Die gegen diesen Bescheid am 11. 9. 2007 erhobene Berufung enthält eine Wiederholung des Antragsvorbringens und Rechtsausführungen allgemein gehaltener Art. Weiters wurde vorgebracht, dass der Bw. mit der Vereinnahmung der Entgelte für Dezember 2006 die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer überschritten habe. Da der Bw. als freier Dienstnehmer der Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG unterliege, sei die Honorarabrechnung von seinem Auftraggeber durchgeführt worden. Dieser habe jedoch das Überschreiten der Kleinunternehmengrenze „nicht sofort und von sich aus“ wahrgenommen, sondern den Standpunkt vertreten, dass sich der Bw. um diese Angelegenheit selbst zu kümmern habe. Der rechtsun-

kundige Bw. habe sich daher nach Ablauf des Jahres 2006 an einen Steuerberater gewandt, der ihn bei einer Besprechung betreffend die Erstellung der Steuererklärungen 2006 auf das Überschreiten der Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG aufmerksam gemacht habe. In der Folge habe der Bw. die Lohnverrechnungsabteilung seines Auftraggebers kontaktiert und diese um „Aufrollung“ der Abrechnungen für das Jahr 2006 ersucht. Im Juni 2007 habe der Auftraggeber die nachträglich verrechnete Umsatzsteuer an den Bw. überwiesen. Im Anschluss daran seien die Steuererklärungen erstellt worden und habe der Bw. die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt. Somit habe sich der Bw. exakt an die vom Umsatzsteuergesetz und den Umsatzsteuerrichtlinien (RZ 1000) vorgegebene Vorgangsweise gehalten.

Dem Standpunkt des Finanzamtes, der Bw. habe bis 15. 2. 2007 das Überschreiten der Kleinunternehmengrenze erkennen können, sei entgegenzuhalten, dass sich der Bw. „in diesem Zeitraum“ an einen Steuerberater gewandt und die „Aufrollung“ der Umsatzsteuer durch seinen Auftraggeber veranlasst habe. Da dies „viel mehr Zeit“ in Anspruch genommen habe, sei bis zur Vereinnahmung der Umsatzsteuer durch den Bw. geraume Zeit vergangen. Eine Entrichtung der Umsatzsteuer ohne vorherige Vereinnahmung sei dem Bw. nicht zuzumuten gewesen, weil der Bw. die Umsatzsteuer aufgrund der vermeintlichen Steuerfreiheit seiner Umsätze nicht laufend in Rechnung gestellt und deshalb nicht über die erforderliche Liquidität verfügt habe. Da somit kein grobes Verschulden an der Säumnis festgestellt werden könne, sei die Festsetzung eines Säumniszuschlages nicht gerechtfertigt. Im Hinblick auf die erstmalige Säumnis des Bw. werde für den Eventualfall eine Herabsetzung des Säumniszuschlages auf 0,5 % der Umsatzsteuernachforderung beantragt.

1.5. Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), 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).

Während nach alter Rechtslage die Frage des Verschuldens des Abgabepflichtigen am Zahlungsverzug generell als unbedeutlich angesehen wurde, können nach der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 gestalteten Rechtslage entsprechende Einwendungen im Rahmen einer Antragstellung nach § 217 Abs. 7 BAO vorgebracht werden. Nach dieser Bestimmung sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen 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. Nach herrschender Auffassung kann ein solcher Antrag bereits vor Festsetzung des Säumniszuschlages gestellt werden (vgl. Ritz, BAO³, § 217, Tz 64).

Die Regelung des § 217 Abs. 7 BAO normiert einen Begünstigungstatbestand. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen nach dieser Bestimmung vor, besteht ein Rechtsanspruch auf Herabsetzung bzw. Aufhebung des Säumniszuschlages. Ein Verfahren nach § 217 Abs. 7 BAO, das auf die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichtet ist, wird vom Antragsprinzip beherrscht. Dies bedeutet, dass der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt (vgl. z. B. VwGH 18. 11. 2003, 98/14/0008; VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0070; VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/0117). Dieser hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Aus dieser erhöhten Behauptungs- und Beweislast des Antragstellers folgt, dass es Sache des Bw. ist, ein fehlendes grobes Verschulden an der Säumnis darzulegen.

Der Bw. bestreitet das Vorliegen einer Säumnis nicht. Zur ausschließlich strittigen Frage, ob den Bw. ein grobes Verschulden an der Säumnis trifft, ist zunächst festzustellen, dass grobes Verschulden fehlt, wenn dem Abgabepflichtigen überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit zur Last fällt. Somit ist grobes Verschulden 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 (vgl. Ritz, BAO³, § 217, Tz 43 f, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Soweit ersichtlich, liegt noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 217 Abs. 7 BAO in der hier maßgeblichen Fassung vor. In der Literatur wird dazu vertreten, dass ein grobes Verschulden an der Versäumung einer Zahlungsfrist im Allgemeinen dann nicht vorliegt, wenn eine Abgabenentrichtung unmöglich ist (z. B. bei Zahlungsunfähigkeit) oder eine Abgabenentrichtung unzumutbar wäre (z. B. weil nur durch eine Vermögensverschleuderung liquide Mittel erzielbar wären). Bei Selbstberechnungsabgaben wie etwa der Umsatzsteuer wird ein grobes Verschulden beispielsweise auch dann nicht angenommen, wenn einer Fehlberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt oder wenn die Selbstberechnung aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht unterblieben ist (vgl. nochmals Ritz, a. a. O., § 217, Tz 47 f).

Der Bw. hat ausgehend von der Rechtsauffassung, es lägen gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG unecht befreite Umsätze als Kleinunternehmer vor, für das Jahr 2006 keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet. Durch das Überschreiten der für Kleinunternehmer maßgeblichen

Umsatzgrenze (bis 31. 12. 2006: 22.000 €) im Dezember 2006 wurden sämtliche Umsätze dieses Jahres einschließlich der schon bewirkten Umsätze nachträglich steuerpflichtig. Nach der Verwaltungspraxis, auf die sich auch der Bw. bezieht, können in einem solchen Fall die bereits ausgeführten Umsätze als in den Voranmeldungszeitraum fallend angesehen werden, in dem die Umsatzgrenze erstmals überschritten wurde (vgl. Kolacny/Caganek, UStG³, 2005, § 6, Anm. 74, mit Hinweis auf die UStR 2000, Rz 1000). Das Antragsvorbringen, im Hinblick auf diese Rechtslage sei die gesamte Umsatzsteuer für 2006 im letzten Monat des Veranlagungszeitraumes „berücksichtigt“ worden, ignoriert die sich hieraus für den Bw. ergebende Verpflichtung, für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2006 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben bzw. eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen und die gesamte auf die Umsätze des Jahres 2006 entfallende Steuer bis zu dem im § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG normierten Fälligkeitstag der Vorauszahlung für Dezember 2006, somit bis 15. 2. 2007 zu entrichten (vgl. Ruppe, UStG³, § 6, Tz 466). Warum der Bw. dies unterlassen hat, lässt sich dem Antrag auf Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages nicht konkret entnehmen.

In der Berufung wird der Versuch unternommen, die verspätete Entrichtung der Umsatzsteuer (am 17. 8. 2007) mit einer verzögerten „Aufrollung der Abrechnungen des Jahres 2006“ durch den Auftraggeber des Bw. zu rechtfertigen. Weiters meint der Bw., dass ihm eine Entrichtung der Umsatzsteuer schon vor der Vereinnahmung im Juni 2007 nicht zuzumuten gewesen sei, weil die hiefür erforderliche Liquidität nicht vorhanden gewesen sei. Die Steuerleistung zu einem früheren Zeitpunkt wäre für den Bw. mit einer erheblichen Härte verbunden gewesen.

Mit dieser Argumentation wird kein mangelndes grobes Verschulden an der Säumnis aufgezeigt, weil der implizite Standpunkt des Bw., er habe die im Wege einer Vorauszahlung für Dezember 2006 zu entrichtende Jahressteuer aus den geschilderten Gründen nicht zum gesetzlichen Fälligkeitstermin entrichten müssen, sondern die Steuerzahlung mehr als ein halbes Jahr lang hinausschieben dürfen, auf keiner vertretbaren Rechtsansicht beruht. Die gegenteilige Ansicht des Bw. lässt den Umstand außer Acht, dass das Überschreiten der Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG im Dezember 2006 zu einer Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes führte, weshalb der Bw. ab diesem Zeitpunkt insbesondere auch die in den §§ 19 und 21 UStG getroffenen Anordnungen über das Entstehen der Steuerschuld und die Fälligkeit zu beachten gehabt hätte. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz kann die pünktliche Erfüllung der Abgabenzahlungspflicht von einem Unternehmer auch dann verlangt werden, wenn dieser erstmals von der Steuerfreiheit in die Steuerpflicht wechselt. Dabei spielt es aus umsatzsteuerlicher Sicht auch keine Rolle, dass der Bw. seine Leistungen auf der Basis eines freien Dienstvertrages gemäß § 4 Abs. 4 ASVG erbracht hat. Der Umstand, dass nicht der Bw., sondern sein Auftraggeber eine

„Aufrollung“ der Abrechnungen für das Jahr 2006 vorgenommen hat, entschuldigt den Bw. ebenfalls nicht, weil der Bw. dadurch nicht von seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen befreit wurde. Vor diesem Hintergrund geht auch der Berufungseinwand, der Auftraggeber des Bw. habe das Überschreiten der Kleinunternehmengrenze bei der Honorarabrechnung „nicht sofort und von sich aus berücksichtigt“, an der Sache vorbei. Wenn der Bw. mangelnde Rechtskenntnisse einwendet, so war ihm jedenfalls zuzusinnen, dass er sich über seine steuerlichen Obliegenheiten als Unternehmer bereits zu Beginn seiner selbständigen Tätigkeit (und nicht erst im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen für das Jahr 2006) informiert, um solcherart seiner Abgabenzahlungspflicht ordnungsgemäß nachkommen zu können.

Soweit sich der Bw. darauf stützt, dass eine termingerechte Abgabenentrichtung mangels liquider Mittel unzumutbar gewesen sei, wäre es an ihm gelegen gewesen, seine wirtschaftlichen Verhältnisse so eingehend darzulegen, dass das Nichtvorliegen eines groben Verschuldens an der Säumnis aus dem Grunde der Unmöglichkeit der Abgabenentrichtung zumindest glaubhaft erschienen wäre. Da der Bw. diesem Konkretisierungserfordernis mit dem bloßen Hinweis auf das Fehlen liquider Mittel nicht entsprochen hat, bleibt die Abgabenbehörde zur Annahme berechtigt, dass der Bw. zumindest in der Lage sein hätte müssen, eine im Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer allenfalls gegebene Liquiditätsunterdeckung durch die Inanspruchnahme eines Bankkredites zu finanzieren, um so der Abgabenzahlungspflicht nachkommen zu können. Für den gegenteiligen Standpunkt des Bw. besteht keine Rechtsgrundlage. Abgesehen davon hätte der Bw. bis zur Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung 12/2006 ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß § 212 BAO einbringen können, wodurch die Anlastung des strittigen Säumniszuschlages vermieden worden wäre.

Das weitere Vorbringen, der Bw. sei in der Vergangenheit nie säumig gewesen, führt die Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg, weil das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages nicht anhand des Zahlungsverhaltens in der Vergangenheit, sondern unter Berücksichtigung jener Umstände zu prüfen ist, die für die Beurteilung der Verschuldensfrage im konkreten Verfahren maßgeblich sind (vgl. UFS 29. 1. 2007, RV/0131-K/06; UFS 19. 8. 2004, RV/0406-I/04; UFS 22. 12. 2004, RV/0397-G/04). Schließlich ist auch der Berufungseinwand, es liege keine „regelmäßige“ Säumnis vor, nicht zielführend, weil eine bloß einmalige Säumnis das Vorliegen eines groben Verschuldens im hier maßgeblichen Sinn noch nicht ausschließt. Abgesehen davon trifft es nicht zu, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen im Folgejahr 2007 stets pünktlich entrichtet worden seien. Vielmehr wurden die Vorauszahlungen für Februar bis April 2007 erst am 13. 7. 2007 geleistet.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die vom Bw. vorgebrachten Argumente seinen Antrag auf Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages nicht zu tragen vermochten. Das Finanz-

amt befand sich daher im Recht, wenn es dem Antrag infolge Nichtanwendbarkeit des § 217 Abs. 7 BAO auf den Streitfall nicht entsprochen hat.

Dem auf eine Herabsetzung des Säumniszuschlages auf 0,5 % der Bemessungsgrundlage gerichteten Eventualantrag des Bw. konnte ebenfalls nicht entsprochen werden, weil die Höhe des Säumniszuschlages (125,13 €) aufgrund der monatelangen Säumnis bei der Abgabentrichtung in keinem unangemessenen wirtschaftlichen Verhältnis zu dem mit der verspäteten Zahlung verbundenen Zinsgewinn für den Bw. steht.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Juni 2008