



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I-GmbH, vertreten durch E-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 vom 9. Juli 2004 betreffend Säumniszuschlag nach der am 21. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als der erste Säumniszuschlag in Höhe von € 38.896,96 gemäß § 217 Abs. 8 BAO um den Betrag von € 26.550,77 auf € 12.550,77 herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Nebengebührenbescheid vom 9. Juli 2004 setzte das Finanzamt erste Säumniszuschläge von insgesamt € 40.070,65 fest, da die Umsatzsteuer 9/2002 mit den Beträgen von € 9.999,74 und € 1.944.848,08 nicht bis 15. November 2002 und die Umsatzsteuer 2002 mit dem Betrag von € 48.684,76 nicht bis 17. Februar 2003 entrichtet wurden.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Herabsetzung auf € 20.522,18, da ihr diese Festsetzung außerordentlich hoch erscheine.

Die Umsatzsteuerzahllast 9/2002 in Höhe von € 1.992.840,00 beinhalte Umsatzsteuer in Höhe von € 2.086.400,00, welche an die M-AG fakturiert worden sei. Mit der M-AG habe jedoch noch vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bw. eine Vereinbarung bestanden, die einen Schuldenausgleich der beiden Gesellschaften vorgesehen habe. Die Vereinbarung habe die Überrechnung der Umsatzsteuer in Höhe von € 2.086.400,00 auf das

Abgabenkonto der Bw. per 15. November 2002 beinhaltet. Die M-AG habe jedoch kurzfristig die Überrechnung verweigert, wodurch der für die Bemessungsgrundlage der Säumniszuschläge herangezogene Rückstand entstanden sei. Die Korrespondenz der beiden Gesellschaften hiezu könne auf Verlangen nachgewiesen werden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2005 als unbegründet ab.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Ergänzend brachte die Bw. vor, dass der ausständige Rechnungsbetrag (incl. USt) von der M-AG nie beglichen worden sei. Eine diesbezügliche Korrektur der Umsatzsteuer sei in der Umsatzsteuervoranmeldung 11/2002 vorgenommen worden. Durch eindeutiges Vorhandensein des Willens der Begleichung der Umsatzsteuerschuld für 9/2002 (Überrechnungsantrag) und dem Umstand, dass dem Finanzamt ein Zinsverlust durch eine Rückstandsdauer von zwei Monaten entstanden sei (für eine Umsatzsteuerschuld, die die Bw. nie erhalten habe), ersuche die Bw. um Herabsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO durch Festsetzung des Säumniszuschlages für die Umsatzsteuer 9/2002 mit € 19.548,48, was einer marktüblichen Verzinsung von 6 % per anno entspreche.

In der am 10. Mai 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung beantragte die Bw. ergänzend die Herabsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 8 BAO um den Betrag von € 26.550,77.

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. 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.

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

*a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und
b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.*

Ein Umstand, der den Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 4 und 5 BAO rechtswirksam hinauszuschieben vermag, ist nach der Aktenlage nicht feststellbar und wurde von der Bw. auch nicht behauptet.

Anträge gemäß § 217 Abs. 7 und 8 BAO können auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343) und sind diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen.

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 Verweigerung der vereinbarten Überrechnung der Umsatzsteuer in Höhe von € 2,086.400,00 auf das Abgabenkonto der Bw. per 15. November 2002 durch die M-AG vermag das Nichtvorliegen eines groben Verschuldens an der Säumnis jedoch nicht

darzulegen, da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.11.1996) bei diesem Vorbringen keine Rede davon sein kann, dass die Bw. alle Vorkehrungen zur Entrichtung der Umsatzsteuer getroffen habe. Denn mit der bloßen Hoffnung, es würden bei der genannten Gesellschaft Umsatzsteuerguthaben entstehen, die in der Folge zu Gunsten der GmbH überrechnet würden, hat die Bw. ihrer Verpflichtung, Abgaben zum Fälligkeitszeitpunkt zu entrichten, unter Außerachtlassung der ihr zumutbaren Sorgfalt nicht entsprochen. Es wäre nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264) angesichts der Bestimmung des § 211 Abs. 1 lit. g BAO, wonach bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen die Abgaben am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben als entrichtet gelten, Sache der Bw. gewesen, sich bei der M-AG durch Rückfrage über die vereinbarungsgemäße Antragstellung und den Bestand eines der Überrechnung zugänglichen Guthabens dieser Gesellschaft, das eine Tilgung der Umsatzsteuervorauszahlungsschuld der Bw. mit Wirksamkeit vom Tag des Überrechnungsantrages der M-AG bewirken konnte, zu vergewissern, sodass die Bw. bereits durch die Unterlassung dieser Vergewisserung die für die termingerechte Entrichtung der dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Umsatzsteuer 9/2002 erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen und auffallend sorglos gehandelt hat.

Entsprechend dem Vorbringen der Bw. wurde für den Voranmeldungszeitraum November 2002 eine Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 UStG gemeldet. Laut Bescheid vom 18. Juni 2003 beträgt die Berichtigung des Umsatzsteuerbetrages gemäß § 16 UStG jedoch lediglich € 1,327.538,59.

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG gilt Abs. 1, wonach der Unternehmer bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen hat, sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2006, 2006/15/0072, ordnet die Bestimmung des § 16 UStG allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen.

Nach den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142, (ÖStZ 2000, 588) betrifft eine Berücksichtigung von nachträglichen Herabsetzungen der die Säumniszuschlagsverwirkung auslösenden Abgabe Herabsetzungen der maßgebenden Abgabe unabhängig davon, ob sie etwa Folge einer Minderung der Bemessungsgrundlage, einer Anrechnung von Abzugssteuern oder einer Berichtigung der Abgabeberechnung ist. Ob die

Herabsetzung der Abgabe ex tunc oder ex nunc wirkt, ist für die Anwendung des § 217 Abs. 8 BAO bedeutungslos. Zudem ordnen lit. a) und b) des § 217 Abs. 8 BAO die sinngemäße Anwendung der Bestimmung für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden, an, obwohl die aus der Veranlagung resultierende Gutschrift ebenso wie die Gutschriftszinsen als andere Abgaben als die Vorauszahlungen bzw. Nachforderungszinsen anzusehen sind und weder ein Gutschriftszinsenbescheid noch ein Einkommensteuerbescheid den Nachforderungsbescheid bzw. den Vorauszahlungsbescheid ändert. Die Behandlung der aus der Veranlagung resultierenden Gutschrift und des Gutschriftszinsenbescheides wie eine nachträgliche Herabsetzung der Abgabenschuld (Vorauszahlung bzw. Nachforderungszinsenschuldigkeit) für Säumniszuschlagszwecke erfolgte nach den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, weil sich die aus verwaltungsökonomischen Gründen vorgenommene Konstruktion als jeweils eine Abgabe nicht zu Lasten von Rechtsschutzinteressen des Abgabepflichtigen auswirken soll. Keine Herabsetzung einer Abgabenschuld im Sinne des § 217 Abs. 8 BAO liegt bei einer Abschreibung gemäß § 235 BAO (Löschung) oder gemäß § 236 BAO (Nachsicht) der Abgabenschuldigkeit vor.

Die Regelung des § 217 Abs. 8 BAO bildet somit – ebenso wie § 212 Abs. 2 letzter Satz und § 212a Abs. 9 dritter Satz leg. cit. und § 26 Abs. 6 AbgEO – eine Durchbrechung des Grundsatzes, dass im Einhebungs- und Einbringungsrecht nur auf die Abgabenzahlungsschuld abgestellt wird und der Frage der Rechtmäßigkeit einer Abgabenfestsetzung keine Bedeutung zukommt (vgl. Ellinger – Iro – Kramer – Sutter – Urtz, Bundesabgabenordnung, § 217 Anm. 56).

Da der Gesetzgeber bezüglich der Gutschriften aus der Veranlagung bzw. der Gutschriftszinsen, welche andere Abgaben als die den Säumniszuschlag auslösenden Vorauszahlungen bzw. Nachforderungszinsen sind, die sinngemäße Anwendung des § 217 Abs. 8 BAO anordnet, erscheint eine Ausdehnung der Anwendung der sinngemäßen Geltung der Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages auch auf Umsatzsteuerberichtigungen gemäß § 16 Abs. 3 UStG geboten, weil sich die wohl auch aus verwaltungsökonomischen Zwecken vorgenommene Konstruktion der Berücksichtigung der Änderung der Bemessungsgrundlage erst im Zeitraum der Änderung ebenfalls nicht zu Lasten von Rechtsschutzinteressen auswirken sollte, zumal die Umsatzsteuer für einen uneinbringlich gewordenen Umsatz zufolge der Bestimmung des § 16 UStG ex nunc wegfällt, der hierfür verhängte Säumniszuschlag ansonsten jedoch erhalten bliebe.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juni 2007