



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der C-GmbH, vertreten durch Stockhammer & Stellnberger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, 4400 Steyr, Werndlstraße 9, vom 9. November 2007 und vom 21. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 9. Oktober 2007 und vom 9. Mai 2008 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge abgabenbehördlicher Prüfungen wurde festgestellt, dass die Berufungswerberin für die deutsche D-GmbH in Österreich verschiedene Dienstleistungen ausgeführt hatte, die als sogenannte "After Sales Service" verrechnet worden waren. Weiters sei das von der Berufungswerberin verwendete Material als "Equipment" weiterverrechnet worden. Die angeführten Leistungen wären gemäß § 3a Abs. 8 lit. c UStG mit österreichischer Umsatzsteuer zu verrechnen gewesen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte mit Bescheid vom 11.9.2007 entsprechende Umsatzsteuervorauszahlungen für März 2006 und März 2007 sowie mit Bescheid vom 25.2.2008 im wiederaufgenommenen Verfahren die Umsatzsteuer 2005 neu fest. Die Bescheide wurden von der Berufungswerberin nicht angefochten und erwuchsen in Rechtskraft.

Aus diesen Umsatzsteuerbescheiden ergaben sich Nachforderungen, die zur Vorschreibung der gegenständlichen, mit Bescheiden vom 9.10.2007 und 9.5.2008 festgesetzten Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuer 03/2006 und 03/2007 sowie Umsatzsteuer 2005 führten.

1) Berufung gegen den Bescheid vom 9.10.2007

Gegen den Bescheid vom 9.10.2007 wurde mit Eingabe vom 9.11.2007 Berufung erhoben. Zur Festsetzung der Umsatzsteuern für März 2006 und 2007 sei es gekommen, da im Rahmen der Prüfung die bisher gewählte rechtliche Vorgehensweise nicht geteilt worden sei, und somit die Umsätze der vergangenen beiden Jahre der Umsatzsteuer unterworfen worden wären. Der Sachverhalt sei jener, dass die Berufungswerberin für ihre deutsche Gesellschaft Dienstleistungen in Österreich erbringe. Die Gutschriften an die Berufungswerberin seien bisher ohne Umsatzsteuer ausgestellt worden. Rechtlich sei dies gemäß § 3 Abs. 4 UStG (gemeint wohl: § 3a Abs. 4 UStG) als Besorgungsleistung gewertet worden. Gleichzeitig sei angenommen worden, dass die Steuerschuld gemäß § 19 UStG auf den Empfänger der Leistung übergehe. Diese Rechtsansicht sei falsch gewesen. Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung sei dies nunmehr richtig gestellt worden. Es seien korrigierte Rechnungen ausgestellt worden. Gleichzeitig habe die deutsche Gesellschaft beim Finanzamt Graz-Stadt die in Rechnung stehenden Umsatzsteuern als Vorsteuerbeträge beantragt. Das Überrechnungsverfahren in dieser Angelegenheit laufe derzeit. Aufgrund dieses Rechtsirrtums sie es zu einer falschen Behandlung der umsatzsteuerlichen Vorschriften gekommen. Es sei jedoch zu keinem Zeitpunkt ein Schaden für die Republik Österreich entstanden. Die fälligen Umsatzsteuern würden gleichzeitig beim Finanzamt Graz-Stadt als Gutschriften beantragt und überrechnet. Es werde die Aufhebung der Säumniszuschläge beantragt. Aufgrund des Rechtsirrtums sei eine fristgerechte Voranmeldung nicht möglich gewesen.

Am 10.10.2007 beantragte die deutsche D-GmbH beim Finanzamt Graz-Stadt die Erstattung abziehbarer Vorsteuern. Mit Bescheid vom 23.4.2008 wurde dem Antrag auf Erstattung der abziehbaren Vorsteuern gemäß Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 279/1995 mit einem Betrag von 792.848,78 € entsprochen. Diese Gutschrift führte zu einem entsprechenden Guthaben am Abgabenkonto der D-GmbH, welches am 24.4.2008 auf das Abgabenkonto der Berufungswerberin überrechnet wurde, und auf diesem Abgabenkonto am 25.4.2008 verbucht wurde.

Das Finanzamt wies die Berufung vom 9.11.2007 mit Berufungsvorentscheidung vom 4.6.2008 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass die Überrechnung des Guthabens der D-GmbH mit Buchungstag 25.4.2008 durchgeführt worden sei, und mit Entrichtungstag 10.10.2007 wirksam gewesen wäre. Da die Umsatzsteuern 3/2006 und 3/2007 bereits vor diesem Termin fällig gewesen wären, sei die Abdeckung dieser Abgaben verspätet erfolgt.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 8.7.2008 wurde noch einmal betont, dass aufgrund des Rechtsirrtums im fraglichen Zeitpunkt aus Sicht der Berufungswerberin keine Abgabenschulden entstehen konnten. Es sei daher für sie nicht einsichtig, dass hierfür Verspätungsfolgen zu tragen wären.

2) Berufung gegen den Bescheid vom 9.5.2008

Gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2005 wurde mit Eingabe vom 21.5.2008 Berufung erhoben, die gleichlautend wie die Berufung vom 9.11.2007 begründet wurde. Auf die oben wiedergegebenen Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Eine Berufungsvorentscheidung wurde in diesem Verfahren nicht mehr erlassen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Die den gegenständlichen Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Abgabenforderungen waren zu den gesetzlichen, in den angefochtenen Bescheiden angeführten Fälligkeitsterminen unbestritten nicht entrichtet worden. Auch die Überrechnung des Guthabens vom Abgabenkonto der D-GmbH auf das Abgabenkonto der Berufungswerberin führte zu keiner termingerechten Abdeckung der Abgaben mehr. Gegen die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretene Ansicht der Entrichtung mit Wirksamkeit 10.10.2007 (Tag der Einreichung des Antrag auf Vorsteuererstattung durch die D-GmbH) spricht folgende Überlegung: Auf Grund des § 21 Abs. 9 UStG 1994 hat der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung BGBl. Nr. 279/1995, "mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen geschaffen wird", die Erstattung der abziehbaren Vorsteuerbeträge an solche Unternehmer abweichend von den §§ 20 und 21 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 einem eigenen Verfahren vorbehalten, wenn näher bestimmte Bedingungen erfüllt sind (§ 1 der Verordnung). Nach § 3 dieser Verordnung hat der Unternehmer die Erstattung mittels amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt Graz-Stadt zu beantragen. In dem mit sechs Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erstattungsanspruch entstanden ist, befristeten Antrag hat der Unternehmer den zu erstattenden Betrag selbst zu berechnen. Schon aus dem Titel der zitierten Verordnung ist ersichtlich, dass mit dieser Verordnung auf Grund der Ermächtigung des § 21 Abs. 9 UStG

1994 ein eigenes, somit ein anderes Verfahren als das in § 21 Abs. 1 bis 3 UStG vorgesehene Verfahren zur Geltendmachung der Vorsteuern vorgesehen ist (vgl. VwGH 31.3.2005, 2001/15/0175 zum Verhältnis des § 21 Abs. 4 UStG zur Verordnung). Eine sinngemäße Anwendung des § 21 Abs. 1 letzter Satz des ersten Unterabsatzes, wonach die Gutschrift eines vorangemeldeten Überschusses auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurückwirkt, wird in der Verordnung nicht angeordnet, vielmehr verdrängen die Bestimmungen dieser Verordnung gerade die Bestimmungen des § 21 Abs. 1 bis 5 UStG. § 210 BAO enthält keine Aussage darüber, wann Gutschriften wirksam werden. Gutschriften werden daher grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Bekanntgabe des betreffenden Bescheides wirksam, außer wenn im Abgabengesetz eine speziellere Regelung besteht (Ritz, BAO³, § 210 Tz 5). Die Gutschrift aus dem Vorsteuererstattungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23.4.2008 war daher erst im Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheides wirksam. Die Überrechnung des Guthabens auf das Abgabenkonto der Berufungswerberin führte daher auch zu keiner rückwirkend zum 10.10.2007 wirksamen Abdeckung des offenen Abgabenrückstandes. Aber selbst wenn man hier die Rechtsansicht des Finanzamtes teilt, und eine Rückstandstilgung mit Wirksamkeit 10.10.2007 annimmt, ist für die Berufungswerberin nichts gewonnen, weil die den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Abgaben bereits geraume Zeit vor dem 10.10.2007 fällig gewesen sind. Insgesamt gesehen lagen daher die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Vorschreibung der gegenständlichen Säumniszuschläge vor.

Die Berufung gegen die Säumniszuschläge wurde damit begründet, dass es zu den zugrunde liegenden Nachforderungen an Umsatzsteuer aufgrund einer von der Berufungswerberin vor Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfungen vertretenen falschen Rechtsansicht gekommen sei, die ursächlich für die von ihr unrichtig ermittelten Umsatzsteuern gewesen sei.

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.

Der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen. Für die Beurteilung von Anbringen kommt es dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 85 Tz 1) nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes. Ist aus dem Vorbringen des Berufungswerbers zu erschließen, dass ihn

seiner Ansicht nach aus den von ihm ins Treffen geführten Gründen an der Säumnis kein (grobes) Verschulden treffe, ist in der Berufungsentscheidung das Vorliegen der Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO zu prüfen (z.B. UFS 22.8.2008, RV/0604-L/08 mwN).

In den gegenständlichen Berufungen wurde auch ohne ausdrückliche Bezugnahme auf die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO ausreichend deutlich zum Ausdruck gebracht, dass nach Ansicht der Berufungswerberin kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der von ihr vorgenommenen Selbstberechnung betreffend die gegenständlichen Umsatzsteuern vorgelegen sei. Es ist daher zu prüfen, ob im vorliegenden Fall eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO in Betracht käme.

§ 217 Abs. 7 BAO setzt eine unrichtige Selbstberechnung voraus, es darf aber kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist in diesem Zusammenhang das Ausmaß des Verschuldens an der unrichtigen Selbstberechnung zu quantifizieren. Ein grobes Verschulden an einer objektiv unrichtigen Selbstberechnung wird dann zu verneinen sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt, somit dann, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung höchstgerichtliche Rechtsprechung, eine Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes, eine Erlassmeinung des BMF oder eine Rechtsauskunft eines Wirtschaftstreuhänders zugrunde gelegt hat (Ritz, BAO³, § 217 Tz 48).

Die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO bei fehlendem groben Verschulden an der Säumnis stellt eine Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungsverbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung Inanspruchnehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (UFS 4.11.2004, RV/0390-L/04; UFS 3.5.2007, RV/0793-L/04; vgl. auch VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112 zu § 212 BAO). Im gegenständlichen Fall hätte daher die Berufungswerberin aus eigenem Antrieb eingehend darlegen müssen, dass und warum sie an der Unrichtigkeit der Selbstbemessung kein grobes Verschulden getroffen habe. Der bloße Hinweis auf einen unterlaufenen Rechtsirrtum genügt dazu aber nicht. Die Festsetzung jedes Säumniszuschlages würde hinfällig, wenn allein der bloße Hinweis auf einen bei der Selbstberechnung unterlaufenen Rechtsirrtum eine Aufhebung desselben rechtfertigen könnte. Es wären daher Gründe zu nennen gewesen, die das Vorliegen eines groben Verschuldens an der unrichtigen Selbstberechnung ausschließen könnten. Solche wurden aber nicht vorgebracht. Dass die Berufungswerberin einer vertretbaren Rechtsansicht gefolgt wäre, wurde weder dezidiert behauptet noch näher begründet. Es wurde vielmehr nur die "falsche Rechtsansicht"

dargestellt, die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungen richtig gestellt worden sei. Damit hat die Berufungswerberin aber keineswegs einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels dargestellt, dass sie kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung getroffen hätte.

Zum Einwand, dass es zu keinem Schaden für den Abgabengläubiger gekommen wäre, weil die D-GmbH die Vorsteuern beim Finanzamt Graz-Stadt geltend gemacht habe, und mit dem daraus resultierenden Guthaben die Umsatzsteuern der Berufungswerberin im Überrechnungsweg abgedeckt wurden, wird darauf hingewiesen, dass (wie oben bereits aufgezeigt) auch die durchgeführte Überrechnung nur mehr zu einer verspäteten Abdeckung der Abgabenschulden bei der Berufungswerberin führte. Eine solche rechtfertigt aber weder die Nachsicht des Säumniszuschlages (vgl. z.B. VwGH 24.4.1996, 92/13/0309), noch eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO. Ferner ist festzuhalten, dass ungeachtet der wirtschaftlichen Verbindungen der Berufungswerberin mit der D-GmbH unterschiedliche Steuersubjekte vorliegen. 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 und 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 aber noch nicht geltend gemachten bzw. realisierten Vorsteuerabzug unbillig (VwGH 17.9.1997, 93/13/0080). In derartigen Fällen kommt auch die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO nicht in Betracht.

Schließlich gilt für die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten durch Überrechnung eines entsprechenden Guthabens vom Abgabenkonto des Geschäftspartners generell, dass in einem solchen Fall regelmäßig eine verspätete Entrichtung zu Lasten des Abgabenschuldners geht. So ist es etwa angesichts des § 211 Abs. 1 lit. g BAO Sache des Abgabenschuldners, sich durch Rückfrage über den Bestand eines der Umbuchung zugänglichen Guthabens, das eine fristgerechte Tilgung seiner Abgabenschulden bewirken kann, zu vergewissern. Unterlässt der Abgabenschuldner eine solche Vergewisserung, nimmt er das Risiko des Fehlens eines der Umbuchung zugänglichen Guthabens zum Fälligkeitszeitpunkt seiner Abgabenschulden auf sich und muss die daraus resultierende verspätete Abdeckung seiner Abgaben als schlichte Auswirkung der normalen Rechtslage tragen (vgl. VwGH 22.3.1995, 94/13/0264 zu § 236 BAO). Wird eine solche Rückfrage über den tatsächlichen Bestand eines der Umbuchung oder Überrechnung zugänglichen Guthabens unterlassen, liegt aber auch ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vor.

(vgl. UFS 27.4.2007, RV/0764-L/04). Abgesehen davon, dass es im Zusammenhang mit der Festsetzung der Säumniszuschläge bei den gegenständlichen Umsatzsteuern ohnehin auf deren Fälligkeit ankommt, erfolgte die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen bereits mit Bescheiden vom 11.9.2007, der Antrag auf Erstattung der Vorsteuern durch die D-GmbH wurde dagegen erst am 10.10.2007 gestellt.

Insgesamt gesehen fehlte es somit an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 4. Mai 2009