



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0496-L/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Z-GmbH, vertreten durch Mag. Günter Haslberger Wirtschaftsprüfungs- & Steuerberatungs GmbH, 4710 Grieskirchen, Stadtplatz 32, vom 20. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. April 2006 zu StNr. 000/0000 betreffend Säumniszuschlag entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Aus der fristgerecht eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2005 hatte sich eine Zahllast von 4.220,08 € ergeben, welche von der Berufungswerberin auch termingerecht entrichtet worden war.

Am 15.3.2006 wurde elektronisch eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2005 eingereicht, in der ein Überschuss in Höhe von 355,34 € erklärt wurde, da nunmehr bei der Kennzahl 060 Vorsteuern in Höhe von 6.324,16 € (bisher 1.748,74 €; Differenzbetrag daher: 4.575,42 €) in Ansatz gebracht wurden.

Weiters wurde am 15.3.2006 die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2006 übermittelt, aus der sich eine Zahllast von 8.141,62 € ergab.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 16.3.2006 die Umsatzsteuer 12/2005 wie in der berichtigten Erklärung vom 15.3.2006 angegeben mit 355,34 € fest. Dadurch ergab sich unter Berücksichtigung der bisherigen Zahllast von 4.220,08 € eine Gutschrift von 4.575,42 €.

Die Berufungswerberin zahlte mit Wirksamkeit 16.3.2006 einen Teil der Umsatzsteuer 01/2006 in Höhe von 3.566,19 € ein, der Restbetrag von 4.575,43 € sollte durch die Gutschrift aus der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung 12/2005 bzw. dem Festsetzungsbescheid vom 16.3.2006 abgedeckt werden, was auch tatsächlich (bis auf 0,01 €) geschah.

Mit Bescheid vom 10.4.2006 setzte das Finanzamt von der Umsatzsteuer 01/2006 in Höhe von 4.575,43 € einen Säumniszuschlag von 91,51 € fest, weil die angeführte Abgabenschuld nicht bis 15.3.2006 entrichtet worden wäre.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 20.4.2006 Berufung erhoben, in der im Wesentlichen darauf hingewiesen wurde, dass durch die rechtzeitige Einreichung der berichtigten UVA 12/2005 ein ausreichendes Guthaben bestanden hätte, sodass die Umsatzsteuer 01/2006 fristgerecht beglichen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.4.2006 wies das Finanzamt die Berufung unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 21 Abs. 1 und 3 UStG zusammengefasst mit der Begründung ab, dass ein aufgrund einer berichtigten UVA festgesetzter Überschuss – insoweit er einen aus der ersten Voranmeldung sich ergebenden Überschuss übersteige – erst "mit dem Tag der Buchung" des Festsetzungsbescheides wirksam werde.

Die Berufungswerberin beantragte mit Eingabe vom 23.5.2006 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In den am 29.3.2007 veröffentlichten Erkenntnissen vom 14.12.2006, 2005/14/0014-0017, hat der Verwaltungsgerichtshof die Bescheidqualität rein automationsunterstützt erlassener Erledigungen (insbesondere Säumniszuschlagsbescheide) bejaht. Das mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 16.8.2006 gemäß § 281 BAO ausgesetzte gegenständliche Berufungsverfahren kann daher nunmehr fortgesetzt werden.

Über die Berufung 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).

Von der am 15.3.2006 fällig gewesenen Umsatzsteuer 01/2006 in Höhe von 8.041,62 € hat die Berufungswerberin fristgerecht einen Teilbetrag von 3.566,19 € überwiesen, der Restbetrag von 4.575,43 € sollte durch die Gutschrift aus der berichtigten Voranmeldung für 12/2005 abgedeckt werden.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschussbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war (§ 21 Abs. 3 UStG).

Die berichtigte Voranmeldung für 12/2005 wurde am 15.3.2006 und damit ein Monat nach dem Fälligkeitstermin im Sinne des § 21 Abs. 1 UStG (hier: 15.2.2006) elektronisch eingereicht.

Nach dem oben zitierten § 21 Abs. 1 dritter Satz UStG 1994 gilt eine berichtigte Voranmeldung nur dann als Voranmeldung, wenn sie bis zum Fälligkeitstag (15. des zweitfolgenden Monats) eingereicht wird. Unter dieser Voraussetzung wirkt eine Gutschrift aufgrund einer berichtigten Voranmeldung auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Wird hingegen eine berichtigte

Voranmeldung nach dem Fälligkeitstag eingereicht, so wird die Gutschrift des festgesetzten Überschusses (abgesehen von dem im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangenden § 21 Abs. 3 vierter Satz UStG) erst mit dem Tag der Bekanntgabe des Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheides wirksam (vgl. Ritz, Berichtigung von Voranmeldungen, RdW 1994, 256; in diesem Sinn auch Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 21 Rz 56). Dies bedeutet, dass die aus der Verbuchung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides 12/2005 vom 16.3.2006 resultierende Gutschrift erst mit der Bekanntgabe dieses Bescheides an die Berufungswerberin und somit erst nach dem Fälligkeitstermin der Umsatzsteuervorauszahlung 01/2006 wirksam wurde.

Dennoch erscheint die Festsetzung des gegenständlichen Säumniszuschlages nicht sachgerecht. So ist es etwa mit der Zielsetzung und dem Sinn des § 217 BAO unvereinbar, einen Säumniszuschlag in Fällen festzusetzen, in denen dem Abgabepflichtigen durch sein Verhalten ein Nachteil und dem Abgabengläubiger dadurch, dass er zu einem früheren Zeitpunkt über das Geld verfügen konnte, ein Vorteil erwachsen ist. Dies würde beispielsweise in jenen Fällen zutreffen, in denen der Abgabepflichtige eine Vorsteuer zu einem späteren Zeitpunkt geltend macht, als dies nach den gesetzlichen Vorschriften möglich wäre (Ritz, BAO³, § 217 Tz 41 mit Hinweis auf RAE Rz 916).

Im gegenständlichen Fall ist die Gutschrift aus der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung für 12/2005 bzw. dem Festsetzungsbescheid vom 16.3.2006 ausschließlich darauf zurückzuführen, dass in der ursprünglichen Voranmeldung zu geringe Vorsteuern (Kennzahl 060) in Ansatz gebracht worden waren.

Hätte die Berufungswerberin im gegenständlichen Fall die zu einer Gutschrift führende berichtigte Voranmeldung zu einem früheren Zeitpunkt eingereicht, sodass die Zustellung des Festsetzungsbescheides vor Fälligkeit der Umsatzsteuer 01/2006 erfolgt wäre, und damit die Gutschrift zeitgerecht wirksam geworden wäre, und zu einer (teilweisen) Abdeckung der Zahllast aus der UVA 01/2006 zum Fälligkeitstermin geführt hätte, wäre die Festsetzung des gegenständlichen Säumniszuschlages unterblieben. Es erscheint aber nicht sachgerecht, ein Verhalten des Abgabepflichtigen (spätere Geltendmachung einer Gutschrift), das zu einem Zinsvorteil für den Abgabengläubiger geführt hat, mit einem Säumniszuschlag zu sanktionieren.

Im gegenständlichen Fall hätte die Berufungswerberin den Säumniszuschlag dadurch vermeiden können, dass ungeachtet der aus der berichtigten Voranmeldung 12/2005 zu erwartenden Gutschrift bzw. des aufgrund des Festsetzungsbescheides bereits am 16.3.2006 am Abgabenkonto ausgewiesenen Guthabens die gesamte Zahllast aus der UVA 01/2006 entrichtet wird. Die Berufungswerberin hätte daher nicht nur den Differenzbetrag von

3.566,19 € (richtig: 3.566,20 €) einzahlen dürfen, sondern den Gesamtbetrag von 8.041,62 € überweisen müssen. In diesem Fall wäre am 16.3.2006 nicht nur der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2005 mit einer Gutschrift von 4.575,42 € gebucht worden, der zu einem Guthaben in dieser Höhe am Abgabenkonto geführt hat, sondern in weiterer Folge auch die Umsatzsteuerzahllast 01/2006 mit 8.041,62 €, die mit der fristgerechten Überweisung dieses Betrages abgedeckt werden hätte können. Obwohl am 16.3.2006 am Abgabenkonto bereits ein Guthaben von 4.575,42 € ausgewiesen wurde, hätte die Berufungswerberin auch diesen Differenzbetrag (und nicht nur 3.566,20 €) zur Vermeidung von Säumnisfolgen einzahlen müssen. Hinsichtlich des bei einer solchen Vorgangsweise (Überweisung von 8.041,62 €) am Abgabenkonto „stehen bleibenden“ Guthabens aus dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2005 hätte die Berufungswerberin einen Rückzahlungsantrag gemäß § 239 BAO stellen können. Eine solche Vorgangsweise wäre aber nicht nur unter verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten wenig sinnvoll, sondern wäre auch der Berufungswerberin kaum zumutbar gewesen. Es kann von einem Abgabenschuldner nicht verlangt werden, ungeachtet eines bereits am Konto ausgewiesenen Guthabensbetrages offene Abgabenschulden in voller Höhe zu entrichten, und in weiterer Folge eine Rückzahlung des Guthabens zu beantragen.

Allenfalls hätte zur Vermeidung von Säumnisfolgen hinsichtlich des nicht überwiesenen Teilbetrages auch ein kurzfristiges Stundungsansuchen in Erwägung gezogen werden können (Ritz weist im oben zitierten Beitrag in RdW 1994, 256 ausdrücklich darauf hin, dass im besprochenen Beispielsfall kein rechtzeitiges Zahlungserleichterungsansuchen eingebracht wurde), mit dem um Stundung des offenen Betrages bis zur Wirksamkeit der Gutschrift (Zustellung des Festsetzungsbescheides vom 16.3.2006) ersucht wird. Abgesehen davon, dass auch dies unter verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten wenig zweckmäßig erscheint, läge in den meisten Fällen wohl keine erhebliche Härte im Sinne des § 212 BAO vor (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 212 Tz 7 ff), noch dazu wo Stundungen von Umsatzsteuervorauszahlungen grundsätzlich nicht bewilligt werden (Ritz, BAO³, § 212 Tz 9 mit Hinweis auf Ruppe, UStG², § 21 Tz 27). Es kann dem Abgabepflichtigen aber schwerlich nahe gelegt werden, zur Vermeidung von Säumnisfolgen ein abweislich zu erledigendes Zahlungserleichterungsansuchen einzubringen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände erweist sich der berufungsgegenständliche Säumniszuschlag als mit Sinn und Zweck des § 217 BAO unvereinbar, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 3. Juli 2007