



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, geb. X, Adresse, vertreten durch D Steuerberatungs GmbH & Co KG, Adresse1, vom 15. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes E vom 9. Dezember 2009 betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages in Höhe von 1.539,63 € entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der am 13. November 2009 elektronisch eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung 09/2009 erklärte der Berufungswerber (Bw.) eine Zahllast von 77.529,47 €. Da ein Teilbetrag von 548,10 € am 17. November 2009 überwiesen wurde, verblieb auf dem Abgabenkonto des Bw. ein offener Rückstand von 76.981,37 €.

Mit Wirksamkeit 25. November 2009 wurde vom Abgabenkonto des Sohnes des Bw., BB, ein Betrag von 76.981,37 € zur Abdeckung dieser Abgabenschuld überrechnet.

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2009 wurde gegenüber dem Bw. ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 1.539,63 € festgesetzt, weil die Umsatzsteuer 09/2009 in Höhe von 76.981,37 € nicht termingerecht bis 16. November 2009 entrichtet worden war.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin des Bw. im Wesentlichen vor, dass es sich bei der Umsatzsteuer 09/2009 um die

Umsatzsteuer für die Betriebsübertragung an den Sohn BB, St.Nr. 000/0000, handle. Der Antrag, das Guthaben des BB aus der Umsatzsteuererklärung 2009 auf das Konto des Bw. zu übertragen, sei zeitgerecht persönlich von BB beim Finanzamt eingebracht worden. Um Stornierung des Säumniszuschlages werde daher ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Dezember 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die am 16. November 2009 fällige Umsatzsteuer 09/2009 sei erst am 25. November 2009 mittels Umbuchung von der St.Nr. 000/0000 (BB) verspätet entrichtet worden. Die Vorschreibung des Säumniszuschlages sei daher zu Recht erfolgt.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen des § 211 Abs. 1 lit. g BAO und des § 21 Abs. 1 UStG wies das Finanzamt darauf hin, dass die Umsatzsteuervoranmeldung 09/2009 zur St.Nr. 000/0000 erst am 25. November 2009 eingebracht worden sei, sodass die sich daraus ergebende Gutschrift erst mit diesem Tag entstanden sei. Als Entrichtungstag sei somit der 25. November 2009 (Tag des Entstehens des Guthabens) und nicht der Tag der nachweislichen Antragstellung (12. November 2009) heranzuziehen gewesen.

Mit Eingabe vom 14. Jänner 2010 wurde ein Vorlageantrag gestellt. Zur Begründung der Berufungsvorentscheidung sei wie folgt Stellung zu nehmen:

Am 12. November 2009 sei ein Überrechnungsantrag gemäß § 215 Abs. 4 BAO gestellt und zeitgleich die Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 1-9/2009 für BB eingebracht worden. Die Umsatzsteuererklärung habe richtigerweise ausschließlich die Vorsteuer aus der Rechnung anlässlich der Betriebsübergabe vom 30. September 2009 gemäß § 12 Abs. 15 UStG enthalten. Andere Umsätze bzw. Vorsteuerabzüge seien von BB im besagten Zeitraum nicht getätigt worden. Da ab 1. Oktober 2009 bis 30. September 2010 für BB ein vom Finanzamt bewilligtes abweichendes Wirtschaftsjahr bestehe, sei die eingebrachte Umsatzsteuererklärung für 2009 als endgültig anzusehen. Die Einbringung einer Umsatzsteuervoranmeldung sei daher aus Vereinfachungsgründen unterlassen worden. Die Verständigung seitens des Finanzamtes, dass eine Umsatzsteuererklärung 2009 noch nicht verarbeitet werden könne, sei erst nach dem 15. November 2009 erfolgt. Die Übermittlung einer Umsatzsteuervoranmeldung sei sogleich veranlasst worden. Festzuhalten sei, dass der Vorsteuerbetrag zeitgerecht (12. November 2009) erklärt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht beglichenen Abgabenbetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

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.

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren ist. Von leichter Fahrlässigkeit ist auszugehen, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. 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 (vgl. VwGH 12.5.1999, 99/01/0189). Ob grobes Verschulden anzunehmen ist, ist stets nach den Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände des Antragstellers zu beurteilen.

Grobes Verschulden fehlt dagegen, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur ein milderer Grad des Versehens, das leichter Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB gleichzusetzen ist, vorliegt. An rechtskundige Parteienvertreter ist dabei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen.

Das Verschulden des (Parteien)Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (Ritz, BAO³, § 217 Tz 45).

Ein Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung (bzw. Berufungsvorentscheidung) zu berücksichtigen (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343).

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO gelten Abgaben bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben (§ 215) eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung des Guthabens als entrichtet, auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung des Guthabens.

Ein Guthaben entsteht, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften (Zahlungen, sonstige Gutschriften) die Summe der Lastschriften übersteigt. Maßgeblich sind die tatsächlich durchgeführten Gutschriften (Lastschriften) und nicht diejenigen, die nach Meinung des Abgabepflichtigen durchgeführt hätten werden müssen (Ritz, BAO³, § 215 Tz 1). Die Tilgungswirkung tritt daher nur ein, wenn und soweit ein Guthaben tatsächlich umgebucht bzw. überrechnet wird; sie setzt somit ein verfügbares Guthaben voraus (VwGH 24.11.1987, 87/14/0097).

Gutschriften werden grundsätzlich im Zeitpunkt der Bekanntgabe des betreffenden Bescheides wirksam, außer wenn im Abgabengesetz eine speziellere Regelung besteht; dies ist beispielsweise für Gutschriften aus Umsatzsteuervoranmeldungen in § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994 der Fall. Danach wirkt die Gutschrift auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes zurück.

Unter einer "Umbuchung" ist die Übertragung eines Guthabens auf ein anderes Konto desselben oder eines anderen Abgabepflichtigen innerhalb derselben Abgabenbehörde, unter einer "Überrechnung" eine solche Übertragung auf ein Konto bei einer anderen Abgabenbehörde zu verstehen.

Im vorliegenden Fall trägt der Überrechnungsantrag (richtig: Umbuchungsantrag) vom 5. November 2009, mit welchem um Übertragung des anlässlich der Betriebsübernahme entstandenen Guthabens aus der Umsatzsteuererklärung 2009 in Höhe von 76.981,37 € vom Steuerkonto 000/0000 auf das Konto 111/1111 des Bw. ersucht wurde, den Eingangsvermerk des Finanzamtes vom 12. November 2009.

Ebenfalls am 12. November 2009 langte die eine Gutschrift von 76.981,37 € ausweisende Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 des BB bei der Abgabenbehörde ein. Eine idente Gutschrift erklärende Voranmeldung 09/2009 des BB wurde am 25. November 2009 abgegeben.

Auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 21 Abs. 1 UStG 1994 wurde die Gutschrift am Abgabenkonto des BB am 25. November 2009 wirksam. Nach § 211 Abs. 1 lit. g BAO konnte die Umbuchung – trotz des zeitgerecht gestellten Antrages – frühestens am Tag der Entstehung des Guthabens, somit ebenfalls am 25. November 2009, erfolgen. Damit wurde die Umsatzsteuer 09/2009 auf dem Abgabenkonto des Bw. nicht spätestens am Fälligkeitstag 16. November 2009, sondern erst verspätet am 25. November 2009 entrichtet, sodass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Vorschreibung eines Säumniszuschlages gegeben waren.

Wenngleich die steuerliche Vertreterin des Bw. die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO betreffend ein fehlendes grobes Verschulden an der Säumnis nicht explizit angeführt hat, kann doch aus dem Berufungsvorbringen, der "Überrechnungsantrag" sei zeitgerecht gestellt worden, sowie auch aus dem Vorlageantrag, wonach der Vorsteuerbetrag mit Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2009 am 12. November 2009 zeitgerecht erklärt worden sei, geschlossen werden, dass dem Bw. an der Säumnis kein grobes Verschulden anzulasten sei.

Logische Voraussetzung für eine Umbuchung bzw. Überrechnung ist, dass auf dem Abgabenkonto ein derartiges Guthaben auch tatsächlich besteht, damit auf dem

empfangenden Konto die Tilgungswirkung eintreten kann. Wurde daher die Umbuchung/Überrechnung (mangels Guthabens) nicht durchgeführt, kann die dem Säumniszuschlag zu Grunde liegende Abgabenschuld nicht als am Tag der Antragstellung zur Umbuchung/Überrechnung entrichtet gelten (VwGH 1.3.2007, 2005/15/0137).

Es wäre Sache des Bw. gewesen, sich durch Rückfrage über den Bestand eines der Umbuchung zugänglichen Guthabens, das eine fristgerechte Tilgung seiner Umsatzsteuerschuld bewirken konnte, zu vergewissern. Der Bw. behauptete nicht, sich zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer 09/2009 erkundigt zu haben, ob am Abgabenkonto seines Sohnes tatsächlich ein ausreichendes Guthaben für die beantragte Umbuchung bestand. Unterließ er eine entsprechende, als zumutbar anzusehende Rückversicherung, liegt ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vor.

Dass eine derartige Erkundigung offenbar unterblieb, zeigt nicht zuletzt, dass der Bw. am 17. November 2009 zwar einen Teilbetrag der Umsatzsteuer 09/2009, die Kammerumlage 07-09/2009 sowie die Einkommensteuervorauszahlung 10-12/2009 überwies, nicht aber die restliche in der Umsatzsteuervoranmeldung 09/2009 erklärte Zahllast. Hätte sich der Bw. zu diesem Zeitpunkt erkundigt, ob auf dem Abgabenkonto seines Sohnes tatsächlich ein ausreichendes Guthaben für die beabsichtigte Umbuchung bestand, hätte er festgestellt, dass dieses noch nicht existierte und der (fristgerechte) "Überrechnungsantrag" zu keiner zeitgerechten Abdeckung seiner noch offenen Umsatzsteuer 09/2009 führen konnte.

Im Zusammenhang mit Umbuchungen und Überrechnungen genügt es nicht, sich alleine auf einen zeitgerecht gestellten Antrag zu verlassen.

Wenngleich die Abgabenbehörden durch § 311 Abs. 1 BAO verpflichtet sind, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, durfte der Bw. selbst dann, wenn eine Veranlagung 2009 EDV-technisch bereits möglich gewesen wäre, nicht ohne jegliche Rückversicherung davon ausgehen, dass die nur wenige Tage vor Fälligkeit eingereichte Erklärung bis zum Fälligkeitstag verbucht sei und das Guthaben zur fristgerechten Abdeckung seiner Umsatzsteuerschuld auf dem Abgabenkonto des Sohnes zur Verfügung stehen würde.

Darüber hinaus hatte die steuerliche Vertreterin im vorliegenden Fall das Recht der elektronischen Akteneinsicht sowohl für das Abgabenkonto des Bw. als auch das Konto des Sohnes des Bw., sodass es lediglich zweier Kontoabfragen kurz vor dem Fälligkeitstag und einer nachfolgenden Abklärung mit der Abgabenbehörde bedurft hätte, um eine noch fristgerechte Einreichung der die Gutschrift ausweisenden Voranmeldung veranlassen zu können.

Die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgte daher zu Recht, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 12. Juli 2011