



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. R, vom 9. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 9. November 2005 betreffend dritter Säumniszuschlag - Steuer entschieden:

Der Bescheid betreffend dritter Säumniszuschlag wird abgeändert.

Die Höhe des im angefochtenen Bescheid angeführten Säumniszuschlages (Zeitraum 2005) beträgt 109,50 (bisher 60,18).

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 14.12.2004 wurde seitens der H beantragt, € 43.518,53 auf das Konto der Berufungswerberin umzubuchen. Diesem Antrag wurde seitens des Finanzamtes X nicht entsprochen, zumal kein überrechenbares Guthaben bestand.

Mit Bescheid vom 9.11.2005 wurde ein dritter Säumniszuschlag in Höhe von € 60,18 festgesetzt, weil die Umsatzsteuer 02/2005 in Höhe von € 6.018,48 nicht spätestens drei Monate nach dem Tag, am dem der zweite Säumniszuschlag verwirkt wurde, entrichtet worden war.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 9.12.2005 Berufung erhoben. Die Abgabe, für welche der Säumniszuschlag verrechnet worden sei (Umsatzsteuer 2/05), sei sehr wohl entrichtet worden. Obwohl hinsichtlich einer anderen Mehrwertsteuerüberrechnung noch eine unerledigte Berufung mit Aussetzungsantrag anhängig sei, wäre der Einzahlungsbetrag der Umsatzsteuer auf die offene Mehrwertsteuer und nicht auf die betreffende Mehrwertsteuer verrechnet worden, weshalb die Festsetzung des Säumniszuschlages zu Unrecht erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 3.1.2006 forderte das Finanzamt die Berufungswerberin zur Vorlage jenes Zahlungsbeleges auf, aus dem hervorgehen sollte, dass die Umsatzsteuer 2/2005 innerhalb von 6 Monaten ab Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet wurde. Auf dem vorgelegten Zahlungsbeleg wurde die Umsatzsteuer 2/05 mit einer Zahllast in Höhe von € 27.596,80 ausgewiesen, gleichzeitig wurde auf die sonstige Gutschrift aus der Umsatzsteuer 1/05 in Höhe von 10.950,48 hingewiesen, sodass lediglich € 16.646,32 zur Zahlung gelangten.

Mit Schreiben vom 21.1.2006 wies die Berufungswerberin darauf hin, dass die Frage der Umbuchung noch immer im Berufungsstadium sei und man für gewidmete und bezahlte Körperschaftsteuer- und Mehrwertsteuerbeträge laufend Säumniszuschläge erhalte. Mit Schreiben vom 24.1.2006 teilte das Finanzamt der Berufungswerberin mit, dass auf dem Abgabenkonto der H kein überrechenbares Guthaben bestehe. Weiters vertrat es den Standpunkt, dass die Berufungen hinsichtlich der Säumniszuschläge im Hinblick auf § 293 a BAO nicht notwendig wären, da sie bei Gutbuchung bzw. bei Überrechnung vom Abgabenkonto der H wieder rückgebucht würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.2.2006 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und setzte den dritten Säumniszuschlag mit € 109,50 fest (bisher € 60,18). So sei die am 15.4.2005 fällige Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 27.596,80 durch die Überweisung mit Verrechnungsweisung in Höhe von 16.646,32 zum Teil fristgerecht entrichtet worden. Die auf dem Überweisungsbeleg angeführte "Sonstige Gutschrift" Umsatzsteuer 1/05 sei jedoch zum Zeitpunkt der Buchung zur Abgabenentrichtung nicht mehr zur Verfügung gestanden, sondern wäre diese gemäß § 214 Abs. 1 BAO bereits am 17.3.2005 (Zeitpunkt der Buchung der Umsatzsteuervoranmeldung 1/05) auf die dem Fälligkeitstag ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen gewesen. Maßgeblich seien nach ständiger Judikatur nicht die Buchungen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen durchgeführt sein müssten, sondern ausschließlich die Buchungen, die auf dem Abgabenkonto tatsächlich durchzuführen wären. Da daher ein Teilbetrag der Umsatzsteuer 2/2005 in Höhe von € 10.950,48 nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet worden und auch sechs Monate nach dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (15.10.2005) noch immer nicht entrichtet gewesen sei, bestehe die Vorschreibung des dritten Säumniszuschlages in Höhe von € 109,50 zu Recht.

Im Vorlageantrag vom 6.3.2006 wurden keine neuen Gründe vorgebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs.2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) in der derzeit gültigen Fassung nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages. Ein zweiter Säumniszuschlag ist gem. Abs. 3 für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt zur Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der zweite und der dritte Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

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

Gemäß § 214 Abs. 1 erster Satz BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgeblich gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten.

Wesentlich für die Beurteilung der Verwirkung eines Säumniszuschlages ist die Prüfung der Frage, ob die zu Grunde liegende Abgabe, nämlich Umsatzsteuer 2/05, rechtzeitig zum Fälligkeitstag entrichtet wurde. Soweit es den Betrag im Ausmaß von € 16.646,32 betrifft, so wird diese Frage eindeutig zu bejahen sein. Dies ergibt sich aus dem Zahlungsbeleg und findet Deckung in der Bestimmung des § 214 Abs.4 lit. a BAO. Für den Restbetrag von € 10.950,48 haben nachstehende Überlegungen zu gelten, wobei in diesem Zusammenhang zunächst ausdrücklich auf die Entscheidungen des UFS GZ: RV/1011-L/05 und RV/0264-L/06 verwiesen wird:

Der dritte Säumniszuschlag sanktioniert Nichtentrichtungen von Abgaben und zwar sechs Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit. Die Gründe die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind ebenso unbeachtlich die die Dauer des Verzuges. Auch setzt die Verwirkung von Säumniszuschlägen kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus. Der dritte Säumniszuschlag beträgt 1%.

Für die Abgabenentrichtung kommen alle zivilrechtlichen Entrichtungsformen in Betracht, so auch die beantragte Überrechnung. Dabei regelt § 211 Abs. 1 lit. g BAO den Zeitpunkt der Entrichtung nach erfolgter Umbuchung bzw. Überrechnung. Im gegenständlichen Fall wurde jedoch die beantragte Umbuchung, die in Wahrheit eine beantragte Überrechnung war, da die involvierten Abgabenkonten verschiedene Finanzämter betreffen, bis heute nicht durchgeführt. In seinem Erkenntnis vom 24.11.1987 Zl. 87/14/0097 hat der Verwaltungsgerichthof zum Ausdruck gebracht, dass es wohl richtig sei, dass im Fall einer Umbuchung bzw. Überrechnung die Tilgungswirkung im Zeitpunkt der Antragstellung - sofern bereits ein Guthaben entstanden ist - eintritt. Dies setzt jedoch voraus, dass auch tatsächlich eine Umbuchung oder Überrechnung durchgeführt wird. Die Bestimmung des § 211 Abs. 1 lit. g BAO enthält nämlich – neben der grundsätzlichen Aussage, dass die Umbuchung oder Überrechnung bestimmter Guthaben eine taugliche Art der Entrichtung darstellt – ausschließlich eine Regelung der Frage, an welchem Tag bei Umbuchungen oder Überrechnungen von Guthaben eines Abgabepflichtigen Abgaben als entrichtet gelten. Im vorliegenden Fall hat eine Überrechnung bis dato nicht stattgefunden. Die Gründe für diese Nichtdurchführung sind allerdings hier nicht zu erforschen, da die Berufungswerberin hinsichtlich des Kontos der H keine Parteistellung hat und im gegenständlichen Verfahren über den Überrechnungsantrag nicht zu entscheiden ist (s. dazu auch UFS GZ RV/4672-W/02 und RV/1550-W/06).

Umgelegt auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass von einem durch die Nichtdurchführung der Überrechnung entstandenen Rückstand von € 43.518,53 auszugehen war. Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 3.2.2006 bereits treffend ausgeführt hat, stand die "Sonstige Gutschrift" an Umsatzsteuer 1/05 (€ 10.950,48) nämlich zum Zeitpunkt der Buchung zur Abgabenentrichtung nicht mehr zur Verfügung, da diese gem. § 214 Abs. 1 BAO bereits am 17.3.2005 (Zeitpunkt der Buchung der Umsatzsteuervoranmeldung 1/05) auf die dem Fälligkeitstag ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen war. Weil die Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum 2/2005 in Höhe von € 27.569,80 nur zum Teil und zwar mit einem Betrag von € 16.646,32 entrichtet wurde und der Restbetrag auch sechs Monate nach dem Eintritt der Vollstreckbarkeit (15.10.2005) noch immer nicht entrichtet war, war für den Differenzbetrag von € 10.950,48 ein dritter Säumniszuschlag in Höhe von € 109,50 festzusetzen.

Die Erhöhung des Betrages von € 60,18 auf € 109,50 war deshalb vorzunehmen, weil die Überweisung vom 19.8.2005 in Höhe von € 19.923,23 (Körperschafsteuervorauszahlung 7-9/2005) vom Finanzamt trotz Verrechnungsweisung zunächst fälschlicherweise auf Saldo gebucht worden ist und daher zunächst von einer betragsmäßig größeren Entrichtung der Umsatzsteuer 2/05 auszugehen war. Im Rahmen des Berufungsverfahrens erfolgte eine entsprechende Korrektur (s. RV/0264-L/06 und die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 2.2.2006 in Zusammenhang mit der Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend die Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/2005).

Bereits das Finanzamt hat auf die Möglichkeit der Antragstellung gem. § 293 a BAO hingewiesen, sollte auf dem Abgabekonto der H ein Guthaben entstehen und dieses vom Finanzamt X auf das Abgabekonto der Berufungswerberin überrechnet werden.

Ergänzend wird festgehalten, dass mit Bescheid vom 12.12.2006 die Entscheidung über die Berufung gem. § 281 in Verbindung mit § 282 BAO ausgesetzt wurde. Da der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14.12.2006, ZI. 2005/14/0014 die Berufungsentscheidung des UFS vom 5.1.2005, RV/0559-L/04 aufgehoben und die Aufhebung im wesentlichen damit begründet hat, dass gegen die vom einfachen Gesetzgeber getroffene Regelung des § 96 letzter Satz BAO keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, konnte das gegenständliche Berufungsverfahren wieder fortgesetzt werden.

Somit war aber spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. April 2007