

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AE-AG, vom 17. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. November 2003 zu StNr. 000/0000, mit dem von der Umsatzsteuer 08/2003 ein Säumniszuschlag in Höhe von € 57,76 festgesetzt wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In einem Zahlungserleichterungsansuchen vom 17.7.2003 ersuchte die Berufungswerberin den gesamten aushaltenden Rückstand einschließlich der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das dritte und vierte Quartal 2003 in Höhe von insgesamt € 64.836,63 in vier Raten abzutragen zu dürfen.

Mit Bescheid vom 24.7.2003 gab das Finanzamt diesem Ansuchen statt, und bewilligte folgende Raten:

1. Rate	29.09.2003	16.000,00
2. Rate	28.10.2003	16.000,00
3. Rate	28.11.2003	16.000,00
4. Rate	28.12.2003	16.836,63

Im auf der zweiten Seite des Bescheides fortgesetzten standardisierten Bescheidspruch wurde unter anderem ausgeführt, dass Gutschriften – unabhängig vom Anlass ihres Entstehens – in die zu leistenden Raten nicht einzurechnen seien. Terminverlust trete ein, wenn auch nur zu einem Ratetermin eine Zahlung in Höhe der festgesetzten Rate

unterbleibe, oder in die Zahlungserleichterung nicht einbezogene Abgaben nicht fristgerecht entrichtet würden.

Mit Schreiben vom 17.9.2003 reichte die Berufungswerberin eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2003 ein, in der eine geringere als die bisher erklärte Vorauszahlung ausgewiesen wurde. Der Differenzbetrag werde bei der nächsten Zahlung in Abzug gebracht.

Das Finanzamt setzte die Vorauszahlung für diesen Zeitraum mit Bescheid vom 23.9.2003 erklärungsgemäß mit € 35.286,58 fest. Gegenüber der bis dahin vorangemeldeten und termingerecht entrichteten Vorauszahlung in Höhe von € 38.174,54 ergab sich eine Gutschrift von € 2.887,96.

Mit Wirksamkeit 29.9.2003 wurde von der Berufungswerberin die erste Rate in Höhe von € 16.000,00 auf das Abgabenkonto überwiesen.

Von der am 15.10.2003 fälligen Umsatzsteuer 08/2003 in Höhe von € 9.678,35 wurde von der Berufungswerberin nur ein Teilbetrag von € 6.790,38 mit Wirksamkeit 16.10.2003 entrichtet.

Am 27.10.2003 wurde die zweite Rate in Höhe von € 16.000,00 auf das Abgabenkonto überwiesen.

Mit Bescheid vom 10.11.2003 setzte das Finanzamt von der Umsatzsteuer 08/2003 in Höhe von € 2.887,97 einen Säumniszuschlag in Höhe von € 57,76 fest.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 17.11.2003 Berufung erhoben. Im Bescheid vom 24.7.2003 über die Bewilligung von Zahlungserleichterungen sei festgehalten worden, dass Gutschriften – unabhängig vom Anlass ihres Entstehens – in die zu leistenden Raten nicht einzurechnen wären. Dies bedeute, dass jegliche Gutschriften ab dem Datum der Ratenbewilligung mit den laufend zu entrichtenden Abgaben, und nicht auf den Rückstandssaldo zu verrechnen seien. Gemäß Buchung am Abgabenkonto vom 23.9.2003 ergebe sich aus der berichtigten UVA 6/2003 ein "Guthaben" in Höhe von € 2.887,96, welches allerdings dem ZE-Bescheid vom 24.7.2003 folgend nicht in den Rückstandsbetrag einzubeziehen sei, obwohl sich der danach ergebende Tagessaldo um diesen Betrag reduziert habe.

Entsprechend dem ZE-Bescheid vom 24.7.2003 sei daher das "Guthaben" in Höhe von € 2.887,96 richtigerweise bei der nächsten Überweisung am 15.10.2003 mit der UVA 08/2003 (Zahllast € 9.678,35) verrechnet worden, und der saldierte Betrag von € 6.790,38 zur Überweisung gelangt. Aufgrund der am Abgabenkonto ersichtlichen "Buchungsmethodik" sei offenbar am 21.10.2003 allerdings nur der Zahlungseingang in Höhe von € 6.790,38 der Umsatzsteuer 08/2003 zugeordnet worden. Aufgrund der richtigen Buchung (Belastung) der UVA 08/2003 in Höhe von € 9.678,35 ergebe sich daraus ein Fehlbetrag in Höhe von € 2.887,97, welcher Auslöser für den Säumniszuschlagsbescheid vom 10.11.2003 sein dürfte. Richtigerweise hätte jedoch das "Guthaben" aus der berichtigten UVA 06/2003 in Höhe von € 2.887,97 ebenfalls der UVA 08/2003 zugeordnet werden müssen, und nicht saldomindernd

verwendet werden dürfen. Da jedoch die UVA 08/2003 unter Berücksichtigung des "Guthabens" aus der berichtigten UVA 06/2003 in voller Höhe entrichtet worden wäre, sei der Säumniszuschlagsbescheid "mangels entsprechender Grundlage zurückzuweisen". In weiterer Folge sei auch die Verständigung vom 10.11.2003 betreffend Terminverlust "ebenfalls zurückzuweisen". Die gemäß ZE-Bescheid bewilligten Raten seien bisher am 29.9.2003 und 28.10.2003 pünktlich und in voller Höhe neben den laufenden Selbstbemessungsabgaben entrichtet worden, sodass bisher kein Terminverlust eingetreten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt dabei 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Die Berufungswerberin hat von der Umsatzsteuervorauszahlung 08/2003 in Höhe von € 9.678,35 nur einen Teilbetrag von € 6.790,38 entrichtet. Der Differenzbetrag von € 2.887,97 sollte nach Ansicht der Berufungswerberin durch die Gutschrift aus der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung 06/2003, genauer gesagt durch die Gutschrift aus dem Festsetzungsbescheid vom 23.9.2003 abgedeckt werden. Dies war jedoch aus folgenden Gründen nicht möglich:

§ 214 BAO sieht vor, dass in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind. An die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Solche Zahlungstermine sind zB in Zahlungserleichterungsbescheiden eingeräumte Ratentermine (Ritz, BAO², § 214 Tz 1).

Die Verrechnung einer Gutschrift kann stets nur auf verbuchte Abgabenschuldigkeiten erfolgen (vgl. dazu auch Stoll, BAO, 2296). Da kein Anwendungsfall des § 21 Abs. 1 UStG vorlag (es wurde keine Umsatzsteuergutschrift, sondern lediglich eine zu einer Gutschrift führende verminderte Zahllast festgesetzt), wurde die sich aus dem Festsetzungsbescheid vom 23.9.2003 ergebende Gutschrift im Zeitpunkt der Zustellung dieses Bescheides wirksam (vgl. Ritz, BAO², § 210 Tz 5). Zu diesem Zeitpunkt war die Umsatzsteuer 08/2003 jedoch noch nicht verbucht. Diese Buchung erfolgte erst am 21.10.2003. Eine Verrechnung der Gutschrift mit einem Teil der Umsatzsteuerzahllast 08/2003 war daher weder rechtlich noch faktisch möglich.

Gemäß § 214 Abs. 3 BAO sind die in Bewilligungen von Zahlungserleichterungen vorgesehenen Zahlungstermine bei Anwendung des § 214 Abs. 1 nur dann maßgeblich, wenn im Zeitpunkt der Zahlung oder sonstigen Gutschrift diese Bewilligung wirksam ist. Durch diese Bestimmung soll erreicht werden, dass während der Laufzeit einer Zahlungserleichterung

fällig werdende, nicht in die Zahlungserleichterung einbezogene Abgabenschuldigkeiten entrichtet werden können, ohne dass eine Verrechnung mit den ältesten Schuldigkeiten erfolgt. Voraussetzung ist dabei allerdings, dass die Abgabenschuldigkeit spätestens gleichzeitig mit dem Wirksamwerden der Gutschrift fällig wird oder von der Abgabenbehörde bereits (mit bevorstehender Fälligkeit) verbucht wurde und damit auf dem Abgabenkonto als Abgabenschuldigkeit aufscheint (VwGH 17.9.1986, 84/13/0208). Diese Voraussetzungen lagen im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor.

Insgesamt gesehen konnte daher die sich aus dem Festsetzungsbescheid vom 23.9.2003 ergebende Gutschrift nur mit dem im Zeitpunkt der Wirksamkeit dieser Gutschrift bestehenden Abgabenrückstand verrechnet werden. Dieser war jedoch zur Gänze von der Zahlungs-erleichterungsbewilligung umfasst.

Im Ergebnis führte daher die Gutschrift zu einer Verminderung des von der Zahlungs-erleichterung umfassten Rückstandes, obwohl im Zahlungserleichterungsbescheid vom 24.7.2003 ausdrücklich ausgesprochen worden war, dass Gutschriften nicht in die zu leistenden Raten einzurechnen sind. Hätte die Berufungswerberin die Gutschrift bei der Ratenzahlung in Abzug gebracht, wäre Terminverlust eingetreten, da die Raten nicht in der festgesetzten Höhe bezahlt wurden. Berücksichtigt die Berufungswerberin die Gutschrift bei der Entrichtung der laufenden Abgaben, tritt Terminverlust ein, weil – wie oben dargestellt – die Gutschrift nur mit dem aushaftenden Rückstand verrechnet werden kann, und daher nicht zur (teilweisen) Abdeckung der neu anfallenden Abgabe zur Verfügung steht. Um einen Terminverlust sowie die Vorschreibung von Säumniszuschlägen zu vermeiden, müsste die Berufungswerberin die Raten und die neu anfallenden Abgaben – trotz sich aus der laufenden Gebarung ergebender Gutschriften – in voller Höhe entrichten. Dies ist mit dem Sinn und Zweck der §§ 212, 214 und 217 BAO nicht in Einklang zu bringen.

Die Vorschreibung des gegenständlichen Säumniszuschlages erweist sich daher als sachlich nicht gerechtfertigt. Durch die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO hat der Gesetzgeber Vorsorge getroffen, dass über Antrag des Abgabepflichtigen die Festsetzung eines Säumniszuschlages dann nicht erfolgt, wenn ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

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, BAO², § 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 (vgl. UFS 26.11.2003, RV/1680-W/03; vgl. aber auch zB VwGH 24.2.2004, 98/14/0146, wonach eine Berufung gegen einen Säumniszuschlagsbescheid bei verständiger

Würdigung der Parteienerklärung auch als Antrag gemäß § 214 Abs. 5 BAO zu werten sein kann).

Aus dem Vorbringen der Berufungswerberin ist im gegenständlichen Fall zu erschließen, dass sie ihrer Ansicht nach an der Säumnis kein Verschulden treffe, da sie die bewilligten Raten pünktlich und in voller Höhe neben den laufenden Selbstbemessungsabgaben entrichtet habe, und das Guthaben aus der berichtigten UVA 06/2003 aufgrund des Spruches des Zahlungserleichterungsbescheides (Ausschluss der Anrechnung von Gutschriften) "richtigerweise" der UVA 08/2003 "zugeordnet" werden hätte müssen.

Tatsächlich kann der Berufungswerberin aus den bereits oben aufgezeigten Gründen, welche die Vorschreibung des Säumniszuschlages sachlich nicht gerechtfertigt erscheinen lassen, jedenfalls kein grobes Verschulden an der gegenständlichen Säumnis zur Last gelegt werden. Insbesondere kann ihr kein (über den minderen Grad des Versehens hinausgehender) Vorwurf gemacht werden, dass sie den Ausspruch im Zahlungserleichterungsbescheid, wonach Gutschriften nicht in die zu leistenden Raten einzurechnen seien, dahin verstanden hat, dass Gutschriften (auch) nicht zur Abdeckung des von der Zahlungserleichterung umfassten Abgabenzustandes herangezogen werden können, und damit bei der Entrichtung der laufenden Abgaben Berücksichtigung finden müssten.

Insgesamt gesehen liegt daher der Berufungswerberin am Eintritt der gegenständlichen Säumnis keinesfalls grobes Verschulden zur Last, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 15. September 2004