

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Dr. AB, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 9. März 2011 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **Folge gegeben** und die angefochtene Entscheidung aufgehoben.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Bescheid vom 9. März 2011 setzte das Finanzamt gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf) einen ersten Säumniszuschlag von 2.548,49 €, das sind 2 % der nicht zeitgerecht entrichteten Umsatzsteuer 12/2010 in Höhe von 126.424,72 €, fest. Begründend wurde ausgeführt, dass die angeführte Abgabenschuld nicht bis 11. Jänner 2011 entrichtet worden sei.

Mit Schreiben vom 24. März 2011 berief der Bf gegen diesen Bescheid. Am 11. Jänner 2011 sei eine Umsatzsteuervoranmeldung mit einer Gutschrift von 126.424,00 € beim Finanzamt eingebbracht worden. Diese Gutschrift sei auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben und am 13. Jänner 2011 zurückgezahlt worden. Leider sei eine Rechnung über den Verkauf eines Betriebsgebäudes nicht in diese Voranmeldung eingearbeitet worden, sodass am 14. Februar 2011 eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht worden sei. Die gesamte Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2010 in Höhe von 542.685,02 € sei fristgerecht vor Fälligkeit (15. Februar 2011) entrichtet worden. Die Festsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 1 BAO sei daher nicht gerechtfertigt. Um Stornierung des Säumniszuschlages werde ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 21 Abs. 1 und Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1994 wies das Finanzamt begründend darauf hin, dass im gegenständlichen Fall die mit Bescheid vom 18. Februar 2011 festgesetzte Nachforderung an Umsatzsteuer für den Monat Dezember 2010 gemäß § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG in dem Zeitpunkt fällig gewesen sei, in dem die Gutschrift des ursprünglich erklärten Überschusses wirksam gewesen sei. Dieser richte sich gemäß § 21 Abs. 1 siebter Satz UStG nach dem Tag der Einreichung der Voranmeldung (frühestens nach dem Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums). Die Voranmeldung für Dezember 2010 sei am 11. Jänner 2011 auf elektronischem Weg beim Finanzamt eingelangt. Die mit Bescheid vom 18. Februar 2011 festgesetzte Nachforderung von Höhe von 126.424,72 € sei daher am 11. Jänner 2011 fällig gewesen.

Über das mit Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldung am 12. Jänner 2011 entstandene Guthaben sei mit Rückzahlungsantrag vom 13. Jänner 2011 verfügt worden. Die Rückzahlung des Guthabens in Höhe von 126.424,72 € sei ebenfalls am 13. Jänner 2011 erfolgt, sodass für die rechtzeitige Tilgung der Umsatzsteuernachforderung für Dezember 2010 kein Guthaben mehr zur Verfügung gestanden sei. Die Vorschreibung des Säumniszuschlages sei daher zu Recht erfolgt.

Mit Eingabe vom 6. Mai 2011 stellte der Bf einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im gleichen Schriftsatz stellte er einen Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO und einen Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO wegen sachlicher Unbilligkeit.

§ 21 Abs. 3 UStG sehe vor, dass das Finanzamt die Steuer festzusetzen habe, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlasse oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als unrichtig erweise.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG gelte jedoch eine berichtigte Voranmeldung als Voranmeldung, wenn sie bis zum Fälligkeitstag (15. des zweitfolgenden Monats) eingereicht werde.

Die berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Dezember 2010 sei fristgerecht am 15. Februar 2011 um 14:10:31 Uhr online bei der zuständigen Abgabenbehörde eingereicht und auch die gesamte Umsatzsteuer einschließlich des am 11. Jänner 2011 gutgeschriebenen Betrages von 126.424,72 € für Dezember 2010 fristgerecht eingezahlt worden. Es sei somit unnötigerweise nach dem Fälligkeitstag ein Festsetzungsbescheid erlassen worden, obwohl eine richtige Umsatzsteuervoranmeldungsberichtigung und die dazu gehörige Umsatzsteuerzahlung bis 15. Februar 2011 bei der Abgabenbehörde eingelangt seien. Die fristgerechte Umsatzsteuervoranmeldung und rechtzeitige Bezahlung der Umsatzsteuer für Dezember 2010 seien daher unberücksichtigt geblieben. Da alle Kriterien für eine fristgerechte Bezahlung der Umsatzsteuer für Dezember 2010 erfüllt seien, werde die Stornierung des verhängten Säumniszuschlages beantragt.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Rechtliche Würdigung

Nach § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Die Erbfolge (§ 547 ABGB) ist ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge, bei der alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger übergehen. Die zivil- und mit ihr steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge tritt mit der gerichtlichen Einantwortung (§ 797 ABGB) ein.

Die bedingte Erbserklärung (§ 802 ABGB) bewirkt eine Haftungsbeschränkung des Erben auf die Höhe der ihm zufallenden Vermögenswerte.

Nach überwiegender Literaturmeinung (Stoll, BAO, 196; ebenso Reeger/Stoll, AbgEO, 16) ist der Haftungsbegrenzung nicht in Abgaben- oder Feststellungsbescheiden Rechnung zu tragen, sondern erst im Einhebungs- und Einbringungsverfahren. Die gegenteilige Ansicht, wonach keine Exekutionsbeschränkung, sondern eine Minderung der materiell-rechtlichen Verpflichtungen des Erben vorliege, sei ebenso vertretbar, aber praktisch nicht zu realisieren (Stoll, BAO, 197; Ritz, BAO⁵, § 19 Tz 12).

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

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind 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 (§ 217 Abs. 7 BAO).

Beschwerdeerledigungen haben grundsätzlich auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Erlassung Bedacht zu nehmen. Anträge nach § 217 Abs. 7 können daher auch in

einem Rechtsmittel gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (Ritz, BAO⁵, § 217 Tz 65).

Nach § 217 Abs. 5 BAO entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschulden (...) zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. d BAO gelten Abgaben bei Überweisung auf das Postscheckkonto oder ein sonstiges Konto der empfangsberechtigten Kasse am Tag der Gutschrift als entrichtet.

Nach § 211 Abs. 2 BAO hat die Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben, wenn die Gutschrift auf dem Postscheckkonto oder dem sonstigen Konto der empfangsberechtigten Kasse zwar verspätet, aber noch innerhalb von drei Tagen nach Ablauf der zur Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist erfolgt. In den Lauf der dreitägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung (...) einzureichen.

(...) 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. (...) 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.

Abs. 3 leg. cit. lautet:

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.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:

Der Bf ist nach Einbringung der Berufung (ab 1.1. 2014: Beschwerde) am 25. April 2012 verstorben.

Laut Einantwortungsbeschluss vom 10. Februar 2015 gab der Sohn BB eine bedingte Erbserklärung ab.

Der oa. Literaturmeinung folgend ist der Erbe, der eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat, im Abgabenfestsetzungsverfahren zu behandeln wie ein unbedingt erbserklärter Erbe und ist erst im Einhebungs- bzw. Einbringungsverfahren auf allfällige Haftungsbeschränkungen Bedacht zu nehmen.

Der Erbe tritt für die steuerliche Beurteilung schon mit dem Todestag des Erblassers in dessen Rechtsstellung ein (Welser in Rummel³, § 547 Rz 10); das auf Grund der Beschwerde des Bf ergehende Erkenntnis hatte in Anlehnung an obige Ausführungen daher an den Erben als Gesamtrechtsnachfolger zu ergehen.

Mit der am 11. Jänner 2011 elektronisch eingereichten Voranmeldung für Dezember 2010 machte der Bf einen Überschuss von 126.424,72 € geltend. Diese Gutschrift wurde auf seinem Abgabenkonto am 12. Jänner 2011 mit Wirksamkeit 11. Jänner 2011 verbucht.

Am 13. Jänner 2011 wurde ein Guthaben in dieser Höhe antragsgemäß zurückgezahlt.

Am 15. Februar 2011 wurde eine weitere, eine Zahllast von 416.260,30 € ausweisende Voranmeldung für Dezember 2010 elektronisch eingereicht.

Mit Bescheid vom 18. Februar 2011 setzte die Abgabenbehörde die Umsatzsteuer für Dezember 2010 mit einem Betrag von 542.685,02 € fest, wobei laut Abgabenkonto ein Teilbetrag von 126.424,72 € (im Hinblick auf § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994) den Fälligkeitstag 11. Jänner 2011 aufwies, der restliche Teilbetrag von 416.260,30 € den Fälligkeitstag 15. Februar 2011.

Laut Abgabenkonto wurden am 15. Februar 2011 zweimal je 60.000,00 € und am 16. Februar 2011 422.685,02 €, insgesamt daher 542.685,02 €, überwiesen.

Nach § 21 Abs. 1 dritter Satz UStG 1994 gilt auch eine berichtigte Voranmeldung als Voranmeldung, wenn sie bis zum 15. des zweitfolgenden Monates eingereicht wird (dies war gegenständlich der Fall).

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 21 Abs. 3 erster Satz UStG 1994 hat das Finanzamt die Steuer (nur) in den dort genannten Fällen festzusetzen; wenn nämlich die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlassen wird, wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Abgabenbehörde stellte im vorliegenden Fall nicht fest, dass sich die (fristgerecht eingereichte) berichtigte Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hätte; vielmehr erließ die Abgabenbehörde den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid in Anlehnung an die gemeldeten Daten.

Die gesetzlichen Voraussetzungen zur Erlassung eines Festsetzungsbescheides lagen diesfalls nicht vor (vgl. Ritz, Berichtigung von Voranmeldungen, RdW 1994, 256, wonach

kein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid zu erlassen ist, wenn sich die in der berichtigten, zeitgerecht eingereichten Voranmeldung erfolgte Selbstberechnung als richtig erweist).

Dass die in § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 genannten Wirkungen einer **Festsetzung** ("führt eine **Festsetzung** zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war") auch bei Verbuchung einer berichtigten (zeitgerechten) Voranmeldung einzutreten hätten, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Auf Grund der gesetzlichen Vorgaben fehlte im vorliegenden Fall eine rechtliche Grundlage sowohl für die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2010 als auch für die Anwendbarkeit der in § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 angeführten Sonderbestimmung zur Fälligkeit.

Mangels Zutreffens dieser die Fälligkeit regelnden Sonderbestimmung auf den vorliegenden Sachverhalt kam die allgemeine Regelung des § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 zum Tragen, wonach Fälligkeitstag der 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates ist und wonach auch eine bis zum Fälligkeitstag eingereichte berichtigte Voranmeldung als Voranmeldung gilt.

Die gesamte Nachforderung von 542.685,02 € war daher am 15. Februar 2011 fällig.

Im Hinblick auf § 211 Abs. 2 BAO (Respirofrist von drei Tagen) wurde auch der am 16. Februar 2011 um einen Tag verspätet überwiesene Teilbetrag von 422.685,02 € zeitgerecht entrichtet, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Infolge zeitgerechter Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung Dezember 2010 lagen die gesetzlichen Voraussetzungen zur Festsetzung des bekämpften Säumniszuschlages nicht vor, sodass sich eine Prüfung des Antrages gemäß § 217 Abs. 7 BAO erübrigte.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Linz, am 11. März 2015