



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GZ, geb. X, Adresse, vertreten durch Pirklbauer Steuerberatung GmbH, 4240 Freistadt, Badgasse 5, vom 18. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 10. November 2008 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend Umsatzsteuer 08/2008 in Höhe von 980,53 € entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. November 2008 wurde gegenüber dem Berufungswerber (Bw.) ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 980,53 € festgesetzt, weil die Umsatzsteuer 08/2008 teilweise nicht termingerecht bis zum 15. Oktober 2008 entrichtet worden war.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass er seinen Betrieb per 1. August 2008 an seinen Sohn, DI (FH) OZ, übergeben habe. Im August 2008 seien zwei Umsatzsteuervoranmeldungen ausgestellt und am 16. Oktober an das Finanzamt gefaxt worden: Zur St.Nr. 1 des Bw. ein Betrag von 65.654,75 € und zur St.Nr. 2 des Sohnes ein Betrag von -51.226,29 €. Der noch offene Differenzbetrag von 14.428,46 € sei am 15. Oktober 2008 mit der gleichzeitigen Bitte, die beiden Steuerkonten gegeneinander aufzurechnen, überwiesen worden.

Beide Umsatzsteuervoranmeldungen seien einen Tag verspätet am 16. Oktober 2008 weitergeleitet worden, da mit der Betriebsübergabe noch sehr viele Zusatzarbeiten angefallen

seien. Mehrmals sei gebeten worden, das Guthaben des DI (FH) OZ mit der Steuerschuld des Bw. zu verrechnen, wodurch die Steuerkonten ausgeglichen gewesen seien. Es sei darauf hinzuweisen, dass die Tischlerei Z keine Steuerschulden habe und die Zahlungen immer zeitgerecht erfolgt seien. Es werde daher gebeten, den Säumniszuschlagsbescheid vom 10. November 2008 aufzuheben. Klein- und Mittelbetriebe seien immer das Rückgrat der Wirtschaft gewesen, und der Bw. freue sich, dass sein Betrieb weitergeführt werde, was in der heutigen Zeit nicht mehr selbstverständlich sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die am 15. Oktober 2008 fällige Umsatzsteuer 08/2008 sei am 4. November 2008 mit einem Betrag von 49.026,73 € durch Umbuchung von der St.Nr. 2 entrichtet worden. Der Umbuchungsantrag sei mit Wirksamkeit 4. November 2008 gestellt worden. Das Guthaben auf der dortigen Steuernummer sei mit Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung am 17. Oktober 2008 entstanden. Mit Antrag vom 22. Oktober 2008 sei per Fax ein Antrag auf Umbuchung eines Guthabens in Höhe von 51.226,29 € von der St.Nr. 2 gestellt worden. Laut Telefonat vom 23. Oktober 2008 sei Frau Z darauf hingewiesen worden, dass ein Umbuchungsantrag per Fax nicht zulässig sei. Vereinbart worden sei, dass der Umbuchungsantrag im Original oder elektronisch eingebracht werde. Die Einreichung des Umbuchungsantrages sei am 4. November 2008 elektronisch erfolgt.

Die grundsätzliche Regelung des § 217 BAO berücksichtige nicht die Gründe, aus denen im Einzelfall eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden sei. Die Abgabenbehörden seien bei Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale zur Vorschreibung eines Säumniszuschlages von Gesetzes wegen – unter Ausschaltung jedweden Ermessens – verpflichtet.

Mit Eingabe vom 26. November 2008 stellte der Bw. einen Vorlageantrag. Ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Mit Ergänzungsersuchen forderte die Referentin den Bw. auf, die "mehrfachen Ersuchen um Verrechnung" zur Einsicht vorzulegen und die Gründe zu nennen, weshalb nach dem telefonischen Hinweis vom 23. Oktober 2008, dass ein mittels Telefax gestellter Umbuchungsantrag nicht zulässig sei, erst am 4. November ein elektronischer Umbuchungsantrag gestellt worden sei.

Der Bw. teilte dazu mit, dass die Umsatzsteuer 08/2008 sowohl für ihn als auch seinen Sohn rechtzeitig gemeldet worden und von Beginn weg gegenzuverrechnen gewesen sei, sodass dem Finanzamt keinerlei Nachteile entstanden seien. Berücksichtigt möge auch werden, dass

bei einer Übergabe viele zusätzliche Arbeiten anfallen und das Steuerkonto immer ausgeglichen gewesen sei. Nach der telefonischen Aufforderung vom 23. Oktober 2008 sei ein elektronischer Umbuchungsantrag erst am 4. November 2008 gesendet worden, weil Frau B, welche die steuerlichen Angelegenheiten bearbeite, zu diesem Zeitpunkt eine Woche auf Urlaub gewesen sei, sodass die "Sache" zwei Wochen gedauert habe.

Zusätzlich zu der dem Unabhängigen Finanzsenat bereits vorliegenden Berufung und dem Vorlageantrag übersandte der Bw. den Schenkungsvertrag sowie den mittels Fax bei der Abgabenbehörde eingebrachten Antrag vom 22. Oktober 2008. In diesem Antrag wurde mitgeteilt, dass der Bw. den Betrieb per 1. August 2008 seinem Sohn übergeben habe. Für den Bw. sei eine Voranmeldung 08/2008 mit einer Zahllast von 65.654,75 €, für den Sohn eine Voranmeldung 08/2008 mit einem Guthaben von 51.226,29 € übermittelt worden. Um Verrechnung des Guthabens mit der Nachforderung wurde ersucht und darauf verwiesen, dass der offene Restbetrag von 14.428,46 € per 15. Oktober 2008 bereits überwiesen worden sei.

Weiters ersuchte die Referentin das Finanzamt um Übermittlung des mit Fax vom 22. Oktober 2008 gestellten Umbuchungsantrages sowie des Zahlungsbeleges, mit dem der Bw. den Differenzbetrag an Umsatzsteuer 08/2008 in Höhe von 14.428,46 € überwiesen hatte.

Auf dem in Kopie vorliegenden Zahlungsbeleg für die am 16. Oktober 2008 vorgenommene Überweisung von 14.428,46 € finden sich lediglich die Steuernummer des Bw. und der Verwendungszweck "UVA August 2008", jedoch keinerlei Hinweis auf eine durchzuführende Umbuchung.

Auf dem bereits angeführten, per Telefax eingebrachten Antrag vom 22. Oktober 2008 befindet sich ein Aktenvermerk vom 23. Oktober 2008, wonach auf Grund eines heute geführten Telefonates mit Frau Z der Umbuchungsantrag elektronisch oder im Original eingebracht werde.

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 Abgabebetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

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 Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 mit jener der nicht

zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen.

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.

Die Tilgungswirkung tritt 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).

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.

Gegenständlich sollte ein auf dem Abgabenkonto des DI (FH) OZ bestehendes Guthaben auf Abgabenschulden des Bw. umgebucht werden. Da ein Guthaben auf das Abgabenkonto eines anderen Abgabepflichtigen umgebucht werden sollte, trat trotz des Bestehens eines Guthabens zu einem früheren Zeitpunkt die Tilgungswirkung erst im Zeitpunkt der Antragstellung ein. Entgegen der Ansicht des Bw. konnte demnach eine Tilgungswirkung nicht schon mit der Entstehung des Guthabens eintreten.

Nach § 21 Abs. 1 UStG ist ein vorangemeldeter Überschuss gutzuschreiben. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes zurück.

Erweist sich allerdings die Selbstberechnung als nicht richtig, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. 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 (§ 21 Abs. 3 UStG).

Im vorliegenden Fall wurde unter der Steuernummer des DI (FH) OZ zwar bereits am 8. Oktober 2008 das elektronische Einlangen einer Voranmeldung 08/2008 angemerkt, doch erwies sich die Berechnung offenbar als unrichtig und wurde wohl auf Grund der unrichtigen Berechnung am 16. Oktober 2008 (wie in der Berufung angeführt) eine weitere Voranmeldung ans Finanzamt gefaxt, sodass am 17. Oktober die Umsatzsteuer 08/2008 mit einer Gutschrift von 51.226,29 € bescheidmäßig festgesetzt wurde. Da mit der am 8. Oktober 2008 eingereichten Voranmeldung kein Überschuss gemeldet worden war, entstand das Guthaben

erst mit der Festsetzung am 17. Oktober 2008 und damit zwei Tage nach Fälligkeit. Am Fälligkeitstag 15. Oktober 2008 stand demnach ein Guthaben zur fristgerechten Begleichung der Umsatzsteuerschuld des Bw. noch nicht zur Verfügung, sodass – sofern nicht, wie unten noch zu prüfen sein wird, die Ausnahmeregelung des § 217 Abs. 5 BAO anzuwenden war –, grundsätzlich ein Säumniszuschlag anzulasten war.

Selbst wenn daher die Tilgungswirkung bereits mit der Entstehung des Guthabens auf dem Abgabenkonto des Sohnes des Bw. eingetreten wäre, wäre das Guthaben erst nach Fälligkeit entstanden und der Säumniszuschlag grundsätzlich verwirkt gewesen.

Der Hinweis des Bw., dass dem Finanzamt keine Nachteile entstanden seien, geht insofern ins Leere, als – unabhängig von der ohnedies verspäteten Entstehung des Guthabens auf dem Abgabenkonto seines Sohnes – eine saldierende Betrachtungsweise im Steuerrecht nicht zulässig ist. Zum einen handelt es sich beim Bw. als Übergeber und seinem Sohn als Übernehmer um zwei unterschiedliche Steuersubjekte, zum anderen sind die sich für die Abgabenbehörde ergebenden Auswirkungen nicht entscheidend.

Nach § 86a Abs. 1 BAO können Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden.

Die auf Basis dieser gesetzlichen Bestimmung mit 12. September 1991 in Kraft getretene Verordnung (in der Fassung BGBl. II 395/2002) bestimmt in § 1, dass für Anbringen im Sinne des § 86a Abs. 1 erster Satz BAO, die in Abgaben-, Monopol- oder Finanzstrafangelegenheiten an das Bundesministerium für Finanzen, an den Unabhängigen Finanzsenat, an ein Finanzamt oder an ein Zollamt gerichtet werden, die Einreichung unter Verwendung eines Telekopierers (Telefaxgerätes) zugelassen ist.

Entsprechend § 2 dieser Verordnung gilt § 1 aber nicht für Abgabenerklärungen, für Anzeigen gemäß § 31 Gebührengesetz 1957, für Anträge auf Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung sowie für Zollanmeldungen im Sinne des Zollkodex.

Die Verwendung von Telekopierern für Anbringen in Abgabenangelegenheiten ist somit zwar grundsätzlich zulässig, gilt aber nach § 2 dieser Verordnung ua. nicht für Umbuchungsanträge.

Da ein mittels Telefax eingebrachter Umbuchungsantrag unzulässig ist, war der Antrag vom 22. Oktober 2008 rechtsunwirksam, worauf die Ehegattin des Bw. am 23. Oktober 2008 telefonisch aufmerksam gemacht wurde.

Ein wirksamer Umbuchungsantrag wurde elektronisch erst am 4. November 2008 – und damit verspätet – eingebracht. Die Umbuchung des Guthabens von 51.226,29 € wurde daher erst mit Wirkung 4. November 2008 durchgeführt. Zu diesem Zeitpunkt bestand auf dem Abgabenkonto des Bw. ein Guthaben von 2.199,56 €, sodass der nunmehr bekämpfte Säumniszuschlag von einem Betrag von 49.026,73 € berechnet wurde. Mit diesem Betrag wurde die an sich am 15. Oktober fällig gewesene Umsatzsteuer 08/2008 verspätet entrichtet.

Eine Durchsicht des Abgabenkontos des Bw. zeigte allerdings, dass dieser innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis aus der Umsatzsteuer 08/2008 seine Abgabenschulden zeitgerecht entrichtet hat. Wäre am 22. Oktober 2008 ein Umbuchungsantrag in der gesetzlich vorgesehenen Form gestellt worden, hätte dieser trotz der verspäteten Antragstellung wegen des Vorliegens einer ausnahmsweisen Säumnis im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO keine Säumnisfolgen gehabt.

Bis zur Novellierung des Säumniszuschlagsrechtes (BGBl. I 142/2000) waren die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, unbeachtlich. Nach § 217 Abs. 7 BAO kann der Abgabepflichtige nunmehr bei fehlendem oder geringem Verschulden die Herabsetzung bzw. Aufhebung eines bereits festgesetzten Säumniszuschlages beantragen. Voraussetzung ist somit, dass ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Das Vorbringen des Bw., durch die Betriebsübergabe seien viele Zusatzarbeiten angefallen und die Zahlungen bislang stets zeitgerecht erfolgt, war als Hinweis auf mangelndes grobes Verschulden und damit als Antrag auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages, der auch in der Berufung gestellt werden kann (vgl. Ritz, SWK 2001, S. 343), zu werten.

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.

Das Verschulden des (Parteien)Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Hingegen ist (grobes) Verschulden von Arbeitnehmern des Abgabepflichtigen (oder des Parteienvertreters) nicht schädlich. Entscheidend ist diesfalls, ob dem Abgabepflichtigen selbst (oder dem Parteienvertreter) grobes Verschulden, insbesondere grobes Auswahl- und Kontrollverschulden, anzulasten ist.

Von grobem Verschulden ist dann auszugehen, wenn der Abgabepflichtige (bzw. der Parteienvertreter) der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Arbeitnehmer (bzw. Kanzleibediensteten) nicht nachgekommen ist. Der Umfang der zumutbaren Überwachungs- und Kontrollpflicht ist ebenfalls nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Der per Telefax am 22. Oktober 2008 eingebrachte Umbuchungsantrag wurde von der für die steuerlichen Agenden zuständigen Mitarbeiterin des Bw. unterschrieben.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die rechtsunwirksame Übermittlung eines Umbuchungsantrages mittels Telefax nicht als grobes Verschulden zu qualifizieren. Ein allfälliges Verschulden der Arbeitnehmerin wäre zudem unerheblich. Auch der Bw. musste die in der oben genannten Verordnung festgeschriebene Unzulässigkeit eines Umbuchungsantrages mittels Telefax nicht kennen und war ihm die Unkenntnis dieser in erster Linie lediglich Umbuchungs- und Rückzahlungsanträge betreffenden Bestimmung nicht als grobes Verschulden anzulasten.

Wäre daher ein mittels Telefax eingebrachter Umbuchungsantrag nicht ausdrücklich von der genannten Verordnung ausgenommen und dieser Antrag auf zulässige Weise eingebracht worden, wäre die Umbuchung mit Wirkung 22. Oktober 2008 und damit gerade noch innerhalb der Fünftagesfrist des § 217 Abs. 5 BAO erfolgt, sodass der bekämpfte Säumniszuschlag nicht vorgeschrieben worden wäre.

Dass das gesamte Vorbringen des Bw. (viele Zusatzarbeiten im Zusammenhang mit der Betriebsübergabe, Urlaub der die steuerlichen Agenden bearbeitenden Mitarbeiterin, sodass die "Sache" eben zwei Wochen gedauert habe) den Schluss nahe legt, der Bw. habe keinerlei wirksame Kontrollmechanismen zur Terminüberwachung installiert, ist für die gegenständliche Entscheidung ohne Relevanz. Zu prüfen war lediglich, ob dem Bw. an der unzulässigen Einreichung eines Umbuchungsantrages per Telefax grobes Verschulden anzulasten war. Nach Verneinung des diesbezüglichen Verschuldens kam dem Bw. die Bestimmung über die ausnahmsweise Säumnis zu Gute, welche ihm bei Vorliegen der Voraussetzungen einen Rechtsanspruch auf Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages einräumte. Ob dem Bw. darüber

hinaus grobes Verschulden hinsichtlich seiner Büroorganisation vorzuwerfen gewesen wäre, war gegenständlich unmaßgeblich.

Wenngleich für die vorliegende Entscheidung daher nicht von Bedeutung, sei der Bw. dennoch darauf hingewiesen, dass weder der Hinweis auf die erfolgte Betriebsübergabe und damit im Zusammenhang stehende Zusatzarbeiten noch der Urlaub der mit der Wahrnehmung der steuerlichen Angelegenheiten betrauten Mitarbeiterin geeignet wären, grobes Verschulden auszuschließen. Vielmehr ist der Abgabepflichtige dazu verhalten, wirksame Kontrollmechanismen zur Terminüberwachung einzurichten. Zu den unabdingbaren Anforderungen an eine ordnungsgemäße Büroorganisation gehört nämlich, dass behördliche Zahlungsfristen auch dann eingehalten werden, wenn die üblicherweise mit den steuerlichen Agenden befasste Mitarbeiterin infolge – vorhersehbarer – Zusatzarbeiten überlastet ist oder wegen Urlaubs oder Krankheit ausfällt. Derartige Umstände wären nicht geeignet, die verspätete Abgabentrachtung zu rechtfertigen und § 217 Abs. 7 BAO zu Gunsten des Abgabepflichtigen anzuwenden.

Dem Finanzamt wurden die angeführten rechtlichen Überlegungen zur Stellungnahme übermittelt und diese zustimmend zur Kenntnis genommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Februar 2010