



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Regine Linder, Gottfried Hochhauser und Gerhard Mayerhofer im Beisein der Schriftführerin Edith Madlberger über die Berufung der Bw., vertreten durch Trust Treuhand und Steuerberatungs GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 38, vom 17. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 10. September 2007 betreffend Säumniszuschlag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 15. August 2007 beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Gutschrift aus der Umsatzsteuer 6/07 von € 65.665,42 abzüglich der der Kammerumlage 4-6/07 von € 56,04 und der Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/07 von € 5.146,00, sodass ein gutzuschreibender Betrag von € 60.463,38 verbleibe.

Die betreffende Umsatzsteuervoranmeldung 6/07 wurde mit Ausweis eines Überschusses von € 65.665,42 am 21. August 2007 (Aufgabedatum) eingereicht. Diese Gutschrift verbuchte das Finanzamt am 20. September 2007 mit Wirksamkeit vom 21. August 2007.

Mit Bescheid vom 10. September 2007 setzte das Finanzamt einen Säumniszuschlag in Höhe von € 102,92 fest, da die Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/07 mit einem Betrag von € 5.146,00 nicht bis zum Fälligkeitstag, dem 16. August 2007, entrichtet worden wäre.

In der gegen diesen Bescheid am 17. September 2007 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass die Körperschaftsteuer 7-9/07 auf Grund des Guthabens aus der

Umsatzsteuer für Juni 2007 gedeckt gewesen wäre und es daher zu keinem Säumniszuschlag kommen hätte können.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 8. November 2007 die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass gemäß § 21 Abs. 1 UStG ein vorangemeldeter Überschuss gutzuschreiben wäre, wobei die Gutschrift auf den Tag der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes zurückwirke.

Werde eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so wären gemäß § 217 Abs. 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten, wobei der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages betrage.

Da im vorliegenden Fall die am 16. August 2007 fällige Körperschaftsteuer 7-9/07 in Höhe von € 5.146,00 erst am 21. August 2007 durch den Überschuss der Umsatzsteuervoranmeldung 6/07 entrichtet worden, und auch keine ausnahmsweise Säumnis im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO vorgelegen wäre, weil bereits innerhalb der letzten sechs Monate eine Säumnis vorgelegen wäre (Säumniszuschlag vom 9. Mai 2007), wäre mit Bescheid vom 10. September 2007 gemäß § 217 BAO zwingend ein erster Säumniszuschlag vorzuschreiben gewesen.

Das in der Berufung erwähnte Schreiben der Bw. vom 15. August 2007 stelle eine Verrechnungsweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 BAO dar. Jedoch richte sich der Zeitpunkt der Wirksamkeit der gegenständlichen Umsatzsteuergutschrift nicht nach der Einbringung der Verrechnungsweisung, sondern nach der spezielleren Norm des § 21 Abs. 1 UStG, wonach Umsatzsteuerüberschüsse mit dem Tag der Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung, frühestens mit dem Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes wirksam werden würden.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 21. September 2007 wäre die Bw. eingeladen worden, nachzuweisen, dass die Umsatzsteuervoranmeldung 6/07 spätestens am 16. August 2007 eingebracht worden wäre. Da innerhalb der zur Beantwortung gesetzten Frist bis 29. Oktober 2007 kein entsprechender Nachweis erbracht worden wäre, müsse davon ausgegangen werden, dass der aktenkundige Tag der Einreichung richtig wäre. Laut Stempel der Frankiermaschine des steuerlichen Vertreters wäre die Sendung frühestens am 21. August 2007, also drei Tage verspätet, der Post zur Beförderung übergeben worden.

Entscheidend für die Verwirkung eines ersten Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO wäre, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde. Der Säumniszuschlag stelle sohin eine objektive Säumnisfolge dar. Ob dem Abgabepflichtigen an der Säumnis ein Verschulden treffe, wäre für die Verwirkung des Säumniszuschlages bedeutungslos. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, wären ebenso wie die Dauer des Verzuges grundsätzlich unbeachtlich. Der Säumniszuschlag stelle auch keine Schadenersatzregelung

betreffend den Schaden des Abgabengläubigers aus einer verspäteten Abgabenerrichtung dar, sondern solle (nicht zuletzt durch die bei einem kurzfristigen Zahlungsverzug zu Tage tretende Schärfe) Unpünktlichkeiten, Säumnigkeiten und Verstöße jeder Art gegen die gesetzliche Abgabeneinhebungsordnung vorbeugen. Diese Regelung bezwecke also die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanzgebarung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Tilgung von Abgabenschulden.

Die Säumniszuschlagsverpflichtung hätte Formalschuldcharakter. Für das Entstehen der Säumniszuschlagspflicht wäre allein maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt wären. Eine formelle Abgabenzahlungsschuld wäre vorausgesetzt, weder die Rechtskraft des Stammapgabenbescheides noch die sachliche Richtigkeit der zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzung oder Selbstberechnung wäre nötig.

Die Abgabenbehörden wären bei Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale zur Vorschreibung des Säumniszuschlages von Gesetzes wegen verpflichtet. Die Festsetzung erfolge in Rechtsgebundenheit, für ein Ermessen wäre kein Spielraum.

Die Bw. beantragte am 14. November 2007 rechtzeitig die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, dass gemäß § 217 Abs. 7 BAO Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen wären, als den Abgabepflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe.

Im vorliegenden Fall treffe die Bw. kein grobes Verschulden am Versäumnis der fristgerechten Zahlung der Körperschaftsteuer 7-9/07. Auf Grund der Urlaubszeit wäre die Postversendung nicht durch das routinierte Personal, das wie dem Finanzamtskonto zu entnehmen wäre, während des ganzen laufenden Kalenderjahres die Umsatzsteuervoranmeldungen pünktlich versendet hätte, vorgenommen worden, sondern aushilfsweise durch einen anderen Mitarbeiter. Dadurch wäre es zu einer verspäteten Versendung der Umsatzsteuervoranmeldung 6/07, durch deren Gutschrift die Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/07 abgedeckt gewesen wäre, gekommen.

Es werde daher die Stornierung des Säumniszuschlages in Höhe von € 102,92 beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Folgender Sachverhalt war der Entscheidung zu Grunde zu legen:

Die Bw. beantragte mit Schreiben vom 15. August 2007 zwar die Gutschreibung der sich für den Voranmeldungszeitraum 6/07 ergebenden Umsatzsteuergutschrift sowie die Verrechnung dieses Überschusses unter anderem mit der dem bekämpften Säumniszuschlag zu Grunde liegenden Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/07. Jedoch wurde die betreffende Umsatzsteuervoranmeldung 6/07 vom 13. August 2007, die am 23. August 2007 beim Finanzamt einlangte, laut Kuvertaufdruck der Frankiermaschine frühestens erst am 21. August 2007 zur Post gegeben.

Der Unternehmer hat gemäß § 21 Abs. 1 UStG spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 UStG und des § 16 UStG selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. 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. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. 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.

Dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekanntgegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verrechnen sind gemäß § 214 Abs. 4 BAO Zahlungen, soweit sie

- a) Abgabenschuldigkeiten betreffen, deren Höhe nach den Abgabenvorschriften vom Abgabepflichtigen selbst berechnet wurde, oder*
- b) die in Abgabenvorschriften vorgesehene Abfuhr einbehaltener Abgabenbeträge betreffen, oder*
- c) Abgabenschuldigkeiten betreffen, die auf Grund einer Selbstanzeige festgesetzt wurden, oder*
- d) im Finanzstrafverfahren verhängte Geldstrafen und Wertersatzes oder sonstige hiebei angefallene Geldansprüche betreffen, oder*
- e) Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Anzahlungen (§ 205 Abs. 3) betreffen, oder*
- f) Einfuhrumsatzsteuer betreffen.*

Dies gilt sinngemäß für die Verwendung sonstiger Gutschriften, soweit sie im Zusammenhang mit einer in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Selbstbemessung oder Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben entstehen.

Die Abgabenvorschriften bestimmen gemäß § 133 Abs. 1 BAO, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen gemäß § 133 Abs. 2 BAO unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automatisationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in

einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke.

Die Gutschrift aus dem vorangemeldeten Überschuss entstand daher gemäß § 21 Abs. 1 UStG am Tag der Einreichung der Voranmeldung, dem 21. August 2007, weshalb die am 16. August 2007 fällige Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/07 nicht rechtzeitig getilgt wurde.

Wenn die Bw. nun in der Berufung moniert, dass nicht erst die am 21. August 2007 eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung als solche im Sinne des § 21 Abs. 1 UStG gelte, sondern bereits das Schreiben vom 15. August 2007, dann ist ihr entgegenzuhalten, dass dieses Schreiben, wie sich auch aus den Ausführungen des Finanzamtes ergibt, lediglich eine Verrechnungsweisung gemäß § 214 Abs. 4 BAO darstellt.

Gemäß § 133 Abs. 2 BAO iVm § 21 Abs. 1 UStG sind für jeden Voranmeldungszeitraum unter Verwendung amtlicher Vordrucke oder automatisationsunterstützt als Steuererklärungen geltende Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtes ist eine Steuererklärung nur dann ordnungsgemäß, wenn durch den hierzu Verpflichteten alle den steuerpflichtigen Tatbestand bildenden Umstände und Verhältnisse bekannt gegeben werden, somit die Abgabenbehörde vom steuerpflichtigen Erwerbsvorgang tatsächlich in einer Weise und in einem Umfang Kenntnis erlangt, dass ein vollständiges Bild über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt gewonnen werden kann und demgemäß eine sachgerechte Festsetzung objektiv möglich wird (VwGH 1.12.1987, 85/16/0111).

Daraus erhellt, dass ein formloses Schreiben, in dem lediglich der Überschuss bekannt gegeben wird, ohne Angabe des Umsatzes und der abzuziehenden Vorsteuern nicht als ordnungsgemäße Steuererklärung angesehen werden und somit kein Wirksamwerden eines Umsatzsteuerüberschusses begründen kann.

Gemäß § 217 Abs. 5 BAO entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages 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 BAO mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet wird.

Gemäß § 214 Abs. 1 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 maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Die Verbuchung von Abgabenschuldig-

keiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Obwohl die Bw. das Vorliegen einer ausnahmsweisen Säumnis nicht behauptete, war dennoch zu prüfen, ob die Bestimmung des § 217 Abs. 5 BAO zum Tragen kommt.

Dabei muss dem Vorbringen der Bw., im laufenden Kalenderjahr alle Umsatzsteuervoranmeldungen pünktlich abgegeben zu haben, das Abgabenkonto entgegengehalten werden, da sowohl die am 16. Februar 2007 in Höhe von € 40.760,00 fällige Umsatzsteuervorauszahlung 12/06 als auch der daraufhin festgesetzte und am 18. Juni 2007 in Höhe von € 815,20 fällige Säumniszuschlag nicht rechtzeitig entrichtet wurden. Am 8. Juni 2007 ging zwar eine Zahlung in Höhe des Säumniszuschlages ein, wurde aber gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach älteste verbuchte Abgabe, nämlich die Umsatzsteuervorauszahlung 12/06, die noch mit € 1.419,27 aushaftete, verrechnet.

Obwohl gemäß § 217 Abs. 1 BAO Säumniszuschläge nicht im Falle der Säumigkeit bei der Entrichtung einer Nebengebühr, wie sie der Säumniszuschlag selbst darstellt, vorgeschrieben werden, so trat dennoch eine Säumigkeit ein, die innerhalb der letzten sechs Monate vor der Säumigkeit der gegenständlichen Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/07 gelegen war, weshalb von einer ausnahmsweisen Säumigkeit, wonach die Entrichtung vom 21. August 2007 noch innerhalb von fünf Tagen nach Fälligkeit erfolgt wäre, weshalb ansonsten kein Säumniszuschlag vorzuschreiben gewesen wäre, keine Rede sein kann.

Den Ausführungen des Finanzamtes, dass die Verhängung eines Säumniszuschlages nicht im Ermessen der Behörde liege, sondern eine objektive Säumnisfolge wäre, sowie dass die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, ebenso wie die Dauer des Verzuges unbeachtlich wären und die Verwirkung des Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraussetze, muss auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich beigeprägt werden (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094; 10.11.1995, 92/17/0286; 14.11.1988, 87/15/0138).

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind gemäß § 217 Abs. 7 BAO 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.

Allerdings lässt nunmehr § 217 Abs. 7 BAO die Berücksichtigung des Grades des Verschuldens an der Säumnis zu. Zu prüfen war daher auf Grund des diesbezüglichen im Vorlageantrag gestellten Antrages das Vorliegen eines groben Verschuldens:

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 22.11.1996, 95/17/0112). Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor,

wenn jemand auffallend sorglos handelt (VwGH 15.6.1993, 93/14/0011). 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 (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101).

Zum Vorbringen der Bw., dass urlaubsbedingt ein nicht versierter Mitarbeiter aushilfsweise die Versendung der Umsatzsteuervoranmeldung 6/07 übernommen hätte, ist festzustellen, dass ein Verschulden von Arbeitnehmern des Abgabepflichtigen (oder des Parteienvertreters) nicht schädlich ist, da diesfalls nämlich ausschließlich entscheidend ist, ob dem Abgabepflichtigen selbst grobes Verschulden (insbesondere Auswahl- oder Kontrollverschulden) anzulasten ist.

Das Verschulden eines Angestellten schließt dann ein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen aus, wenn dieser der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Bediensteten nachgekommen ist (vgl. VwGH 24.6.1997, 97/14/0019, 0020).

Auch wenn eine Überwachung "auf Schritt und Tritt" nicht nötig ist (VwGH 23.5.1996, 95/18/0538), so besteht dennoch hinsichtlich des Fristenvormerks eine besondere Überwachungspflicht (VwGH 26.5.1992, 92/05/0082). Die Büroorganisation von Kapitalgesellschaften muss daher so eingerichtet sein, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0100; 26.6.1996, 95/16/0307).

Die Geschäftsführer sind gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG der GmbH gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden, wobei die gebotene Sorgfalt nach den Fähigkeiten und Kenntnissen, die von einem Geschäftsführer in dem betreffenden Geschäftszweig und nach der Größe des Unternehmens üblicherweise erwartet werden kann, zu beurteilen ist (*Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/306).

Die Geschäftsführer haben für die Buchführung und für die Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen Sorge zu tragen. An die Pflicht der Geschäftsführer zur Überwachung der mit der Buchführung befassten Mitarbeiter sind besonders strenge Anforderungen zu stellen (OGH, RdW 1986, 372; VwGH ÖStZB 1987, 358; ÖStZB 1993, 324, 393). Sie müssen für eine Organisation sorgen, die ihnen eine Übersicht über die wirtschaftliche und finanzielle Situation der GmbH jederzeit ermöglicht (*Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/318).

Zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Unternehmensleitung gehört auch die Anleitung und Kontrolle nachgeordneter Stellen und Mitarbeiter. Je größer das Unternehmen ist, desto mehr können sich die Geschäftsführer anderer Hilfskräfte bedienen und müssen gegebenenfalls eigene Kontroll- und Revisionsabteilungen einrichten. Für Fehler der eingesetzten Mitglieder haften Geschäftsführer, sofern sie ein Überwachungsverschulden trifft oder sie dem Dienst-

nehmer eigentliche Geschäftsleitungsaufgaben weitgehend überlassen (*Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/322).

Ihre Argumentation kann die Bw. deshalb nicht exkulpieren, da es in dieser speziellen Situation des urlaubsbedingten Engpasses selbstverständlich geboten gewesen wäre, den unerfahrenen Mitarbeiter verstärkt zu überwachen. Es erscheint im Gegenteil geradezu als offenkundige Sorglosigkeit, einem als nicht versiert bekannten Mitarbeiter diesen verantwortungsvollen Aufgabenbereich ohne ausreichende Überwachung seitens der Geschäftsleitung selbstständig anzuvertrauen.

Da die Festsetzung des Säumniszuschlages zu Recht erfolgte und grobes Verschulden an der Nichtentrichtung der Körperschaftsteuervorauszahlung 7-9/07 vorlag, war dieser auch gemäß § 217 Abs. 7 BAO nicht herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.