



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Marktgemeinde S, vertreten durch R, vom 22. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. April 2005 zu StNr. 000/0000, mit dem ein Säumniszuschlag in Höhe von 491,62 € festgesetzt wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Am 4.3.2005 reichte die Berufungswerberin elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 ein, und erklärte darin einen Überschuss in Höhe von 107.730,10 €. Gleichzeitig wurde die Rückzahlung dieses Betrages beantragt, die vom Finanzamt am 8.3.2005 auch durchgeführt wurde.

Für den Zeitraum Jänner 2005 wurde erst am 11.4.2005 elektronisch eine Voranmeldung eingereicht, und darin eine Zahllast in Höhe von 24.580,81 € erklärt. Diese am 15.3.2005 fällig gewesene Vorauszahlung wurde mit einer am 12.4.2005 am empfangsberechtigten Konto des Finanzamtes eingelangten Überweisung entrichtet.

Mit Bescheid vom 11.4.2005 setzte das Finanzamt von dieser Umsatzsteuer einen Säumniszuschlag in Höhe von 491,62 € (2 % von 24.580,81 €) fest.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 22.4.2005 Berufung erhoben, und beantragt, von einem Säumniszuschlag Abstand zu nehmen. Bedingt durch die Rechnungsabschluss-

arbeiten 2004 sei die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 nicht im Februar 2005, sondern erst im März 2005 eingereicht worden. Dadurch sei die Einreichung der Erklärung für Jänner 2005 mit einer Zahllast von 24.580,81 €, welche ebenfalls im März 2005 fällig gewesen wäre, irrtümlich übersehen worden. Nach Bekanntwerden dieses Versehens sei sofort mit dem Finanzamt Linz Kontakt aufgenommen und auf die Sachlage hingewiesen worden. Die fällige Umsatzsteuervoranmeldung sei nachgereicht bzw. die Umsatzsteuer bezahlt worden. Nach telefonischem Ersuchen, von einer Vorschreibung eines Verspätungs- bzw. Säumniszuschlages abzusehen, wäre seitens des Finanzamtes mitgeteilt worden, dass dies nicht möglich sei. In der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2004 sei ein Guthaben in Höhe von 107.730,10 € ausgewiesen worden. Durch die um einen Monat spätere Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 in Höhe von 107.730,10 € (Guthaben) habe sich für das Finanzamt ein wesentlicher finanzieller Vorteil ergeben. Der finanzielle Vorteil der Berufungswerberin durch die um einen Monat verspätete Einzahlung der Umsatzsteuer für Jänner 2005 (24.580,81 €) betrage bei einem Girokonto-Zinssatz von 1 % lediglich 20,00 €. Darüber hinaus werde festgehalten, dass in den vergangenen Jahren sowohl die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen als auch die Umsatzsteuerzahlungen stets fristgerecht erfolgt seien. Aufgrund der angespannten finanziellen Lage der Berufungswerberin stelle dieser Säumniszuschlag eine besondere Härte dar. Unter Berücksichtigung der "Kriterien für die Ermessensübung", dass das Ausmaß der Fristüberschreitung lediglich einen Monat und die Höhe des finanziellen Vorteils für die Berufungswerberin ca. 20,00 € betrage, ihr bisheriges steuerliches Verhalten vorbildlich gewesen wäre und der Grad des Verschuldens als gering einzuschätzen sei, ersuche sie, von einem Säumniszuschlag abzusehen.

In den am 29.3.2007 veröffentlichten Erkenntnissen vom 14.12.2006, 2005/14/0014-0017, hat der Verwaltungsgerichtshof die Bescheidqualität rein automationsunterstützt erlassener Erledigungen (insbesondere Säumniszuschlagsbescheide) bejaht. Das mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 16.8.2006 gemäß § 281 BAO ausgesetzte gegenständliche Berufungsverfahren kann daher nunmehr fortgesetzt werden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Da für den Zeitraum Jänner 2005 erst am 11.4.2005 eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht, und die darin erklärte, am 15.3.2005 fällig gewesene Zahllast in Höhe von

24.580,81 € erst mit der am 12.4.2005 am empfangsberechtigten Konto des Finanzamtes eingelangten Überweisung entrichtet wurde, lagen die Voraussetzungen für die Festsetzung des gegenständlichen Säumniszuschlages vor.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge allerdings 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).

Dieser Antrag 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, BAO<sup>3</sup>, § 85 Tz 1) nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätzen und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes. Ist aus dem Vorbringen des Berufungswerbers zu erschließen, dass ihn seiner Ansicht nach aus den von ihm ins Treffen geführten Gründen an der Säumnis kein (grobes) Verschulden treffe, ist in der Berufungsentscheidung das Vorliegen der Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO zu prüfen (UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04 mwN).

In der gegenständlichen Berufung wurde ausreichend deutlich zum Ausdruck gebracht, dass nach Ansicht der Berufungswerberin aus den angeführten Gründen kein grobes Verschulden an der Säumnis vorliege. Im letzten Satz der Eingabe wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Grad des Verschuldens als gering einzuschätzen sei. Es ist daher zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO vorliegen.

Gemäß § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994 wirkt die Gutschrift aus einem vorangemeldeten Überschuss auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Es trifft daher zu, dass die Berufungswerberin die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 nicht zum "frühest möglichen" Zeitpunkt abgegeben hat, und dem Abgabengläubiger insofern ein finanzieller Vorteil erwachsen ist, als auch die beantragte Rückzahlung des aufgrund der Voranmeldung entstandenen Guthabens erst am 4.3.2005 beantragt, und am 8.3.2005 durchgeführt wurde.

Für das gegenständliche Verfahren ist daraus aber nichts zu gewinnen. Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge. § 217 Abs. 1 BAO stellt nicht eine Schadenersatzregelung betreffend den Schaden des Abgabengläubigers aus einer verspäteten Abgabentrachtung dar. Die Regelung bezweckt vielmehr die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanz-

gebarung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Tilgung von Abgabenschulden. Es kann daher in dem Umstand, dass der Säumniszuschlag sich nicht am tatsächlichen Schaden des Abgabengläubigers orientiert, keine Unsachlichkeit der Regelung erblickt werden (VwGH 24.4.1997, 95/15/0164). Der von der Berufungswerberin mit lediglich 20,00 € bezifferte Schaden des Abgabengläubigers aus der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuer für Jänner 2005 kann somit nicht mit dem finanziellen Vorteil aus der verzögerten Geltendmachung des Vorsteuerüberschusses aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 gleichsam gegenverrechnet werden.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass selbst dann, wenn im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer Jänner 2005 (15.3.2005) und auch im Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Zahllast (11.4.2005) das Guthaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 noch am Abgabenkonto bestanden hätte, die Voraussetzungen für die Festsetzung des Säumniszuschlages vorgelegen wären. Wie bereits erwähnt regelt das Gesetz in § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994, dass Gutschriften auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung (frühestens auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes) zurückwirken. Das Gesetz normiert hingegen keine Rückwirkung für den Fall, dass eine mittels Umsatzsteuervoranmeldung bekannt gegebene (früher fällig gewordene) Zahllast mit einem Guthaben auf dem Abgabenkonto getilgt werden soll. Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat. Aus dieser Anordnung folgt, dass die Tilgungswirkung jedenfalls nicht vor dem Zeitpunkt eintritt, an welchem die Mitteilung über die Höhe der Zahllast (Umsatzsteuervoranmeldung) dem Finanzamt zugeht (VwGH 31.10.2000, 98/15/0113). Auch wenn daher am 11.4.2005 noch ein ausreichendes Guthaben zur Abdeckung der Umsatzsteuer Jänner 2005 bestanden hätte, wäre die Tilgungswirkung erst am 11.4.2005 und damit lange nach Fälligkeit dieser Abgabe eingetreten. Im gegenständlichen Fall wurde das Guthaben aber bereits vor Fälligkeit und vor Bekanntgabe der Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2005 an die Berufungswerberin zurückgezahlt.

Die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörde, sondern ist zu verfügen, wenn die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen dafür vorliegen. Den von der Berufungswerberin ins Treffen geführten "Kriterien für die Ermessensübung" kann daher insofern keine Bedeutung zukommen. Sie können allenfalls bei der Prüfung des Ausmaßes des Verschuldens im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO Berücksichtigung finden. Die geltend gemachten Umstände sind nebenbei bemerkt jene, die regelmäßig bei der Ermessensübung im Sinne des § 135 BAO im

Zusammenhang mit der Festsetzung eines Verspätungszuschlages zu prüfen sind (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 13).

Dem Ausmaß der Fristüberschreitung von "lediglich einem Monat" kommt im gegenständlichen Fall keine entscheidende Bedeutung zu. Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. In dieser Bestimmung wird als Maßstab für den Säumniszuschlag ausschließlich auf das Ausmaß der verspätet entrichteten Abgaben abgestellt, nicht jedoch auf die Dauer der Fristüberschreitung. Der Gesetzgeber hat es daher offensichtlich in Kauf genommen, dass dies (im Verhältnis zum Ausmaß der Säumnis) unter Umständen auch sehr hohe Säumniszuschläge zur Folge haben kann (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0049). Eine Berücksichtigung der Dauer der Fristüberschreitung im Rahmen der Verschuldensprüfung stünde daher im Widerspruch zur Anordnung des § 217 Abs. 2 BAO, wonach der erste Säumniszuschlag (unabhängig von der Dauer der Fristüberschreitung) 2 % der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabe beträgt.

Es wurde bereits oben darauf hingewiesen, dass § 217 BAO keine Schadenersatzregelung betreffend den Schaden des Abgabengläubigers aus einer verspäteten Abgabentrichtung darstellt. Die Höhe des finanziellen Vorteils aus der verspäteten Abgabentrichtung kann daher ebenfalls kein Kriterium für das Ausmaß des Verschuldens an der Säumnis im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO sein.

Dem bisherige Zahlungsverhalten eines Abgabepflichtigen wird durch die Bestimmung des § 217 Abs. 5 BAO Rechnung getragen. Demnach 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; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist. Im gegenständlichen Fall konnte diese Bestimmung allerdings nicht zur Anwendung gelangen, da im Zeitpunkt der Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2005 die fünftägige Frist (auch unter Berücksichtigung der Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO und der nicht in den Fristenlauf einzurechnenden Tage) längst abgelaufen war.

Zu den Gründen für die verspätete Bekanntgabe und Entrichtung der Umsatzsteuer Jänner 2005 wurde lediglich ausgeführt, dass aufgrund der Rechnungsabschlussarbeiten 2004 die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 nicht im Februar 2005, sondern erst im März 2005 eingereicht worden sei. Dadurch sei die Einreichung der Erklärung für Jänner 2005

mit einer Zahllast von 24.580,81 €, welche ebenfalls im März 2005 fällig gewesen wäre, irrtümlich übersehen worden.

Ein zu einer Fristversäumung führender Tatsachenirrtum ist bereits dann nicht entschuldbar, wenn einem mit den rechtlich geschützten Werten verbundenen Durchschnittsmenschen, aber auch dem Irrenden auf Grund seiner besonderen Situation und seiner Eigenschaften eine Aufklärung des Irrtums innerhalb des maßgeblichen Zeitraumes möglich und zumutbar gewesen wäre. Es ist daher stets zu prüfen, ob die Umstände so geartet gewesen sind, dass der Tatsachenirrtum nicht nur im Zeitpunkt seines Entstehens, sondern auch im jeweils entscheidenden Zeitraum entschuldbar ist (VwGH 9.6.2004, 2004/16/0096).

Davon kann im vorliegenden Fall nicht ausgegangen werden. Entscheidender Zeitpunkt ist im Zusammenhang mit der Abgabentrachtung der Fälligkeitstermin der Abgaben, im gegenständlichen Fall somit der 15.3.2005. Bei Aufwendung der entsprechenden und zumutbaren Sorgfalt wäre unschwer festzustellen gewesen, dass zu diesem Zeitpunkt noch keine Voranmeldung für Jänner 2005 abgegeben und die daraus resultierende Zahllast noch nicht entrichtet worden war. Dies wäre nicht nur durch einfache Überprüfung der bereits (elektronisch) eingereichten Voranmeldungen, sondern auch durch Kontrolle der der Berufungswerberin zugegangenen Buchungsmittelungen möglich gewesen. Wird aber die für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen, kann nicht mehr von einem bloß minderen Grad des Versehens ausgegangen werden (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 308 Tz 15).

Das Vorbringen der Berufungswerberin reichte daher nicht aus, um von einem nur geringen Verschulden an der Säumnis auszugehen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO bei fehlendem grobem Verschulden an der Säumnis eine Begünstigung darstellt. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung Inanspruchnehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (UFS 4.11.2004, RV/0390-L/04; UFS 3.5.2007, RV/0793-L/04; vgl. auch VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112 zu § 212 BAO).

Insgesamt gesehen lagen daher die Voraussetzungen für eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung des gegenständlichen Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. Mai 2007