



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch Artner WP/Stb GmbH, 8200 Gleisdorf, Ludersdorf 201, vom 4. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 9. März 2007 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages (für Umsatzsteuer 12/2006) und über die Berufung vom 25. Juni 2007 betreffend Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages (für Umsatzsteuer 12/2006) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 13. Feber 2007 teilte der Berufungswerber (in der Folge: Bw.) dem Finanzamt mit, dass für die F.GmbH, Steuernummer 123, Finanzamt Graz-Umgebung (in der Folge: GmbH) der Antrag gestellt worden sei, einen Betrag von € 16.359,72 auf das Steuerkonto des Bw. zu übertragen. Der Bw. werde daher einen dementsprechend niedrigeren Betrag auf sein Abgabenkonto einzahlen. Aus dem Umbuchungsantrag vom 13. Feber 2007 war zu entnehmen, dass ein Betrag von € 16.359,72 auf das Konto des Bw. umgebucht werden sollte, zu verwenden für die Umsatzsteuer 12/2006. Aus dem Antrag ergab sich weiters, dass dieser Betrag auf dem Konto der GmbH nur dann als Guthaben verfügbar sein würde, wenn in einem dazu anhängigen Verfahren dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung entsprechend stattgegeben werden würde. Aus dem Antrag war weiters zu

ersehen, dass aufgrund der Begleitumstände und Aktenlage die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung als höchst strittig bewertet werden musste.

Da das Konto der GmbH zum Zeitpunkt des Umbuchungsantrages kein Guthaben aufwies, konnte dem Umbuchungsantrag seitens des Finanzamtes nicht entsprochen werden. Da bis 15. Feber 2007 die Umsatzsteuer 12/2006 mit einem Betrag in der Höhe von € 16.189,01 seitens des Bw. nicht entrichtet wurde, kam es zur bescheidmäßigen Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages mit 2 %.

In der dagegen eingebrachten Berufung führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass ein Umbuchungsantrag zum Konto der GmbH gestellt worden sei, wonach ein entsprechender Betrag auf das Konto des Bw. zu übertragen und für die Umsatzsteuer 12/2006 zu verwenden gewesen sei. Der Bw. habe daher lediglich einen um das Guthaben verminderten Betrag entrichtet. Um positive Berufungserledigung werde ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung ab unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen und führte aus, dass die fällige Umsatzsteuer 12/2006 weder durch die beantragte Umbuchung noch durch eine Einzahlung rechtzeitig entrichtet worden sei. Nach Maßgabe des § 215 Abs. 4 BAO könne nur ein Steuerguthaben zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umgebucht werden. Ein solches Guthaben habe aber auf der Steuernummer der GmbH nicht bestanden. Ein Guthaben eines Abgabepflichtigen entstehe für diesen erst dann, wenn auf einem Steuerkonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteige. Dabei komme es nicht auf die Gutschriften an, welche das Finanzamt nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätte durchführen müssen, sondern auf die vom Finanzamt tatsächlich durchgeführten Gutschriften.

Einem Abgabepflichtigen komme somit nicht das Recht zu, die Gesetzmäßigkeit der Verrechnung auf dem Abgabenkonto eines anderen Abgabepflichtigen anzuzweifeln. Die Ungewissheit, ob und inwieweit einem Umbuchungsantrag eines Abgabepflichtigen auf Umbuchung seines Guthabens auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen entsprochen werde, verkörpere für diesen „anderen Abgabepflichtigen“ (hier: den Bw.) zweifellos eine gewisse Unsicherheit, die aber im Gegenstandsfall (Abgabenschulden sind Bringschulden) abgabenrechtlich seinem Bereich zuzuordnen seien. Die Vorschreibung des Säumniszuschlages sei demnach zu Recht erfolgt, die Berufung sei abzuweisen.

Mit 11. Juni 2007 wurde mit Bescheid ein zweiter Säumniszuschlag festgesetzt und begründend ausgeführt, dass die Festsetzung erforderlich geworden sei, weil die Umsatzsteuer 12/2006 (nicht vollständig) nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet worden sei.

Der Bw. brachte gegen die Abweisung der Berufung betreffend der Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages einen Vorlageantrag ein und erhob gegen den Bescheid über die Festsetzung eines zweiten Säumniszuschlages das Rechtsmittel der Berufung, welche beide dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wurden.

Begründend führte er aus: Eine Abgabe gelte dann als fristgerecht entrichtet, wenn ein Umbuchungs- oder Überrechnungsantrag vor Fälligkeit der Abgabe gestellt werde und am Abgabenkonto des anderen Steuerpflichtigen spätestens am Fälligkeitstag ein Guthaben bestehe. Die erstgenannte Bedingung sei unbestrittenermaßen erfüllt. Zur Frage, ob auch die zweite Bedingung erfüllt sei, sei festzustellen, dass schon Monate vorher im Zusammenhang mit einer Berufung die Aussetzung des strittigen Betrages beantragt worden sei. Nach positiver Erledigung des Aussetzungsantrages stehe das Guthaben zur Verfügung.

Die Aussetzung werde bereits am Fälligkeitstag der Abgabe wirksam, nicht erst bei Verbuchung der Aussetzung am Abgabenkonto. Mit dieser gesetzlichen Regelung über die zeitliche Wirkung eines Aussetzungsantrages werde gewährleistet, dass dem Abgabepflichtigen nicht ein Schaden durch den zufälligen Zeitpunkt der tatsächlichen Verbuchung des Antrages entstehen könne.

Bei der Durchführung des Aussetzungsantrages zum jetzigen Zeitpunkt entstehe daher ein Guthaben mit Wirksamkeit im Jahr 2006, also jedenfalls vor Fälligkeit der Umsatzsteuer, zu deren Abdeckung die Umbuchung beantragt worden sei.

Die Verschiebung der Wirksamkeit des Guthabens auf den (zufälligen) bzw. späteren Tag der tatsächlichen Verbuchung am Abgabenkonto des Abgabepflichtigen sei daher gesetzlich nicht vorgesehen. Es könne durchaus vorkommen – wie im vorliegenden Fall – dass zu einem bestimmten Zeitpunkt ein Guthaben wirksam werde, obwohl es am Abgabenkonto noch lange nicht gebucht sei.

Aufgrund dieser Rechtslage sei es nicht richtig, dass „auf die vom Finanzamt tatsächlich durchgeführten Gutschriften“ ankomme. Vielmehr komme es eben darauf an, ob ein Rechtsanspruch auf die Verbuchung einer Gutschrift bestehe.

Einem Abgabepflichtigen stehe das Recht zu, die Entwicklung des eigenen und des Abgabenkontos eines Geschäftspartners voraus zu berechnen und auf die ordnungsgemäße Verbuchung durch das Finanzamt zu vertrauen. Schließlich bestehe auch ein Rechtsanspruch auf die Aussetzung von strittigen Beträgen, sodass das Zustandekommen des umzubuchenden Guthabens feststehe. Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes werde um Stattgabe der Rechtsmittel ersucht.

Über die Berufungen wurde erwogen:

§ 217 Abs. 1 BAO lautet: Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

(3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

(4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als

a) ihre Einhebung gemäß § 212a ausgesetzt ist,

b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,

c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,

d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht 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.

(6) Wird vor dem Ende einer für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist ein Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7) erlassen, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 erst mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides ein und beginnt erst ab diesem Zeitpunkt die Dreimonatsfrist des Abs. 3 erster Satz zu laufen.

(7) 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.

(8) Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen; dies gilt sinngemäß

*a) für bei Veranlagung durch Anrechnung von Vorauszahlungen entstehende Gutschriften und
b) für Nachforderungszinsen (§ 205), soweit nachträglich dieselbe Abgabe betreffende Gutschriftszinsen festgesetzt werden.*

(9) Im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen hat auf Antrag des Abgabepflichtigen die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung der zuerkannten oder verlängerten Zahlungsfrist zu erfolgen.

(10) Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

*§ 215 Abs. 4 BAO: Soweit **Guthaben** nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen **umzubuchen** oder zu überrechnen.*

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge und ein Druckmittel zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabentrichtungspflicht (VwGH 16.12.2003, 2000/15/0155; 24.2.2004, 98/14/0146). Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich, insbesondere setzt die Verwirkung von Säumniszuschlägen kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus (z.B. VwGH 4.8.2005, 2001/17/0158).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist es unstrittig weder bis zum Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer 12/2006 (dem 15. Feber 2007) noch spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) zur Entrichtung der Umsatzsteuer gekommen. Es ist weder eine entsprechende Einzahlung erfolgt, noch konnte die beantragte Umbuchung vom Konto der GmbH, Steuernummer 123, durchgeführt werden.

Ein Guthaben entsteht nämlich erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht (VwGH 15.4.1997, 96/14/0061; 28.6.2001, 2001/16/0030; 18.9.2002, 98/17/0283).

Maßgebend hierbei sind die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht diejenigen, die nach

Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen (VwGH 26.6.2003, 2002/16/0286; 1.3.2007, 2005/15/0137).

Da zum Zeitpunkt der Antragstellung zur Umbuchung vom Konto der GmbH auf das Konto der Bw. auf dem Abgabenkonto der GmbH tatsächlich kein Guthaben aufschien, und für die Abgabenbehörde grundsätzlich der im Zeitpunkt der Antragstellung bestehende Guthabensbetrag ausschlaggebend ist und nicht ein möglicherweise später entstehender Betrag (VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375), konnte dem Umbuchungsantrag jedenfalls nicht entsprochen werden.

In seinen Erkenntnissen vom 24.11.1987, 87/14/0097 und 15.9.1999, 94/13/0061 (und zuletzt vom 1.3.2007, 2005/15/0137) hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass es richtig ist, dass im Fall einer Umbuchung die Tilgungswirkung im Zeitpunkt der Antragstellung - **sofern bereits ein Guthaben entstanden ist** - eintritt. Dies **setzt** jedoch **voraus**, dass auch **tatsächlich** eine **Umbuchung** durchgeführt wird. Die Bestimmung des § 211 Abs. 1 lit. g BAO enthält nämlich - neben der grundsätzlichen Aussage, dass die Umbuchung oder Überrechnung bestimmter Guthaben eine taugliche Art zur Entrichtung von Abgaben darstellt - ausschließlich eine Regelung zur Frage, an welchem Tag bei Umbuchungen oder Überrechnungen von Guthaben eines Abgabepflichtigen Abgaben als entrichtet gelten. Da im Berufungsfall eine Umbuchung nicht stattgefunden hat (und auch kein Guthaben am Konto der GmbH vorhanden war) kann die dem Säumniszuschlag zu Grunde liegende Abgabenschuld auch nicht als (am Tag der Antragstellung des Umbuchungsantrages) entrichtet gelten, weshalb eine Rechtswidrigkeit in der Vorschreibung des Säumniszuschlages nicht erblickt werden kann.

Bemerkt werden muss auch, dass mit abweisender Berufungsentscheidung des UFS vom 7.11.2008, RV/0225-G/07, die Abweisung des Antrages auf Aussetzung der Einhebung der Lohnabgaben bei der GmbH bestätigt wurde, der strittige Abgabebetrag auf dem Konto der GmbH nicht ausgesetzt wird, und es somit nicht einmal nachträglich zu einer diesbezüglichen Guthabensentstehung kommen kann.

Was das Vorliegen der Voraussetzungen für § 217 Abs. 7 BAO anbelangt, wonach auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit nicht festzusetzen sind, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, ist nach der Aktenlage nicht ersichtlich, worin das fehlende grobe Verschulden des Bw. liegen sollte. Der Bw. hat trotz seines Wissens um ein nicht vorhandenes Guthaben bzw. dessen Streitverfangenheit einen Antrag auf Umbuchung gestellt, bzw. die fällige Umsatzsteuer nicht vollständig entrichtet.

Entgegen seinen Ausführungen konnte er weder auf eine rechtzeitige Umbuchung vertrauen noch mit dieser ernsthaft rechnen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 1. Dezember 2008