



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 9. Jänner 2004 sowie vom 5. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 9. Dezember 2003 sowie vom 14. Jänner 2004 betreffend Säumniszuschlag entschieden:

Den Berufungen wird insoweit stattgegeben als der Säumniszuschlag mit nunmehr insgesamt € 14.817,04 festgesetzt wird.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 9. Dezember 2003 sowie vom 14. Jänner 2004 setzte das Finanzamt gemäß § 217 BAO Säumniszuschläge in Höhe von € 41.189,28 bzw. € 1.810,58 fest, da die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 mit einem Betrag von € 2.059.464,22 sowie € 90.529,00 nicht bis zum Fälligkeitstag, dem 15. November 2002, entrichtet worden wäre.

In der gegen beide Bescheide am 9. Jänner 2004 bzw. 5. Februar 2004 rechtzeitig eingebrachten Berufungen wandte die Bw. ein, dass das Finanzamt mit Bescheid vom 10. Februar 2003 gegenüber der V-GmbH einen Säumniszuschlag in der Höhe von € 28.103,96 für die verspätete Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 08/2002 verhängt hätte. Dagegen wäre mit Schreiben vom 14. April 2003 ein Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Herabsetzung des Säumniszuschlages auf € 0,00 eingebracht worden. Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. November 2003 wäre der Berufung gegen den diesen Antrag abweisenden Bescheid im Instanzenzug Folge gegeben und der verhängte Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf € 0,00 herabgesetzt worden.

In seiner Begründung hätte der Unabhängige Finanzsenat ausgeführt, dass die P-GmbH mit Schreiben vom 11. Oktober 2002 die Umbuchung eines Teiles des auf ihrem Abgabenkonto bestehenden Guthabens, nämlich € 1.409.141,12 auf das Abgabenkonto der V-GmbH zur Abdeckung "diverser am 15. Oktober 2002 fälliger Selbstbemessungsabgaben" beantragt habe.

Zu diesem Zeitpunkt hätte auf dem Abgabenkonto der Bw. ein zur Abdeckung der am 15. Oktober 2002 in Höhe von € 1.409.141,12 fälligen Selbstbemessungsabgaben ausreichendes Guthaben in Höhe von € 5.300.798,02 bestanden. Diese beantragte Umbuchung wäre jedoch vom Finanzamt nicht durchgeführt worden, weil am 17. Oktober 2002 die am 15. November 2002 fällige Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/02 in der Höhe von € 11.455.241,00 gebucht und damit das bestehende Guthaben angeblich vollständig verbraucht worden wäre.

In weiterer Folge hätte die Abgabenbehörde erster Instanz am 16. Jänner 2003 die am 11. Oktober 2002 beantragte Umbuchung des Guthabens der P-GmbH auf die am 15. Oktober 2002 fälligen Selbstbemessungsabgaben der V-GmbH mit Wirksamkeit 16. Dezember 2002 durchgeführt, nachdem durch die Umsatzsteuergutschrift für 10/2002 die P-GmbH neuerlich über ein entsprechendes Guthaben verfügt hätte.

Diese Vorgangsweise hätte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur den Schluss zulassen können, dass das Finanzamt auf die im Ermessen stehende Verrechnung des Guthabens gemäß § 239 Abs. 2 BAO mit innerhalb von drei Monaten nach Antragstellung zu entrichtenden Abgaben verzichtet hätte, da ansonsten für die Umbuchung eines neuerlichen Guthabens auch ein neuerlicher Antrag notwendig gewesen wäre. Das Finanzamt hätte somit bei rechtsrichtiger Vorgangsweise zunächst den am 11. Oktober 2002 gestellten Umbuchungsantrag abweisen müssen, wenn die Abgabenbehörde die in den nächsten drei Monaten fälligen Abgabenschuldigkeiten gemäß § 239 Abs. 2 BAO mit einem allfälligen Guthaben verrechnen hätte wollen. Für die nach Entstehung eines neuen Guthabens erforderliche Umbuchung wäre aber ein neuer Umbuchungsantrag der P-GmbH erforderlich gewesen. Tatsächlich wäre jedoch kein neuerlicher Umbuchungsantrag gestellt worden.

Zusammenfassend würde der UFS zu dem Ergebnis kommen, dass die V-GmbH hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung 08/2002 tatsächlich nicht säumig gewesen wäre, sondern diese in Entsprechung des § 211 Abs. 1 lit. g BAO bereits am 11. Oktober 2002 rechtzeitig entrichtet hätte, da zu diesem Zeitpunkt nachweislich ein entsprechendes Guthaben auf dem Abgabenkonto der P-GmbH bestanden hätte sowie ein entsprechender Umbuchungsantrag vorgelegen wäre.

Der UFS hätte den verhängten Säumniszuschlag auch dem Grunde nach behoben, wenn eine Berufung dem Grunde nach eingebracht worden wäre. Infolge der zwischenzeitig eingetretenen Rechtskraft hätte dem Herabsetzungsantrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO nur

soweit Folge gegeben werden können, dass der verhängte Säumniszuschlag zur Gänze nicht festgesetzt worden wäre. Ein allfälliges Verschulden seitens der V-GmbH werde ausdrücklich verneint.

Dazu würde der UFS feststellen, dass die V-GmbH tatsächlich gar nicht säumig gewesen wäre, sondern der verhängte Säumniszuschlag durch einen Irrtum der Abgabenbehörde verwirkt worden wäre. Daher könnte einem Abgabepflichtigen auch nicht abverlangt werden, dass er die geschuldete Abgabe zusätzlich zu einem gestellten Umbuchungsantrag vorsorglich durch Zahlung entrichtet, um der Gefahr einer Gegenverrechnung mit später fällig werdenden Zahllasten zu entgehen. Andernfalls würde die Möglichkeit der Entrichtung einer Abgabenschuld durch Umbuchung immer zu Lasten des Berechtigten gehen und wäre daher obsolet.

Die Bw. brachte weiters vor, dass in Entsprechung dieser zwischenzeitlich rechtskräftigen Entscheidung des UFS das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 9. Dezember 2003 einen Säumniszuschlag in Höhe von € 41.189,28 verhängt hätte, weil die Bw. mit ihrer am 15. November 2002 fälligen KöSt-VZ 10-12/2002 säumig gewesen wäre.

Tatsächlich hätte die Abgabenbehörde erster Instanz in Folge eines behördlichen Irrtums ein bestehendes entsprechendes Guthaben auf dem Abgabenkonto nicht wirksam überrechnet, weshalb in der Buchungsmitteilung vom 17. Oktober 2002 gegenüber der Bw. auch ein Guthaben in der Höhe von € 5.300.798,02 ausgewiesen gewesen wäre, das unter Berücksichtigung der angeblich wirksamen Verbuchung der KöSt-VZ 10-12/2002 in der Höhe von € 11.455.241,00 zur Gänze verbraucht worden wäre. Da die Verbuchung der KöSt-VZ 10-12/2002 der Bw. mitgeteilt worden wäre, hätte sie daher auch berechtigt davon ausgehen können, dass die Verrechnung der KöSt-VZ mit dem bestehenden Guthaben wirksam durchgeführt werden würde.

Wenn seitens der Abgabebehörde der Bw. nunmehr vorgeworfen werde, dass sie mit dieser KöSt-VZ in der Höhe von insgesamt € 2.149.993,22 säumig gewesen wäre, weil die seitens des Finanzamtes tatsächlich durchgeführte Verrechnung des Guthabens in Höhe von € 5.300.798,02 eigentlich nicht hätte durchgeführt werden dürfen, so würde sie nach Ansicht der Bw. einen Säumniszuschlag verhängen, der seinen Ursprung in einem Irrtum der Abgabenbehörde hätte. Dabei würde das Finanzamt das Verhalten der P-GmbH und der V-GmbH als "kommunizierende Gefäße" unter dem Motto, dass jedenfalls einer säumig sein müsse, betrachten.

Betreffend den Säumniszuschlag wegen der angeblich in Höhe von weiteren € 90.529,00 verspätet entrichteten KöSt-VZ 10-12/2002 brachte die Bw. ergänzend vor, dass dieser Betrag die am 14. November 2002 mit Fälligkeit 17. Februar 2003 gebuchte Kammerumlage 10-12/2002 in Höhe von € 90.529,00, die am 28. November 2002 mit Wirksamkeit vom 6. November 2002 wieder gutgeschrieben worden wäre, betreffen würde. Da am

28. November 2002 auch die am 15. November 2002, somit gleichzeitig mit der KöSt-VZ 10-12/2002, fällige Kammerumlage 7-9/2002 gebucht worden wäre, hätte sich nach Ansicht des Finanzamtes der gesamtaushaftende Betrag der KöSt-VZ 10-12/2002 zum 15. November 2002 somit um den Betrag von €90.529,00 erhöht. Ansonsten hätten die vorstehenden Einwendungen auch für diesen Teilbetrag Gültigkeit.

Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung des Zeitpunktes des Wirksamwerdens der Überrechnung beim Überrechnungsempfänger führte die Bw. aus, dass § 211 Abs. 1 lit. g BAO ausschließlich die Frage regeln würde, an welchem Tag bei Umbuchung oder Überrechnung eines Guthabens Abgaben als entrichtet gelten würden. Trotz dieser Bestimmung, wonach eine Abgabenschuldigkeit am Tag der nachweislichen Antragstellung und des Bestehens eines entsprechenden Guthabens als entrichtet gelte, würde es der Abgabenbehörde gemäß § 239 Abs. 2 BAO freistehen, eine beantragte Umbuchung oder Überrechnung auf den Betrag zu beschränken, der die Höhe der in den nächsten drei Monaten fälligen Abgabenschuldigkeiten übersteigen würde.

Daraus würde sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 11.1.1980, 2523/79; 24.11.1987, 87/14/0097) für den durch eine Umbuchung begünstigten Abgabepflichtigen (diesfalls die V-GmbH) ein gewisses Risiko, das unter Umständen zu einem unerwünschten Ergebnis führen könnte, ergeben. Die Festsetzung eines Säumniszuschlages gegenüber dem begünstigten Abgabepflichtigen in Folge einer verzögerten Erledigung eines Umbuchungsantrages stelle nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes eine Unbilligkeit dar, die einen Antrag auf Gewährung einer Nachsicht gemäß § 236 BAO rechtfertigen würde. Diese Rechtsansicht würde im Ergebnis mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. November 2003 übereinstimmen.

Jedoch würde § 211 Abs. 1 lit. g BAO betreffend die Beurteilung des Zeitpunktes des Wirksamwerdens der Überrechnung beim Überrechnenden nichts darüber aussagen, in welchem Ausmaß eine beantragte Umbuchung vorzunehmen wäre. Der für die Umbuchung maßgebende Zeitpunkt könne nur jener der Umbuchungsmaßnahme selbst sein (VwGH 24.11.1987, 87/14/0097). Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hätte die Abgabenbehörde bei Verhängung eines Säumniszuschlages auch Unrichtigkeiten der Abgabenverrechnung wahrzunehmen (VwGH 21.4.1983, 83/16/0016). Ein Säumniszuschlag könne nur wegen der nicht rechtzeitig erfolgten Entrichtung einer Abgabenschuld, nicht aber wegen eines fehlerhaften Verbuchungsvorganges einer Abgabenschuld festgesetzt werden (VwGH 17.12.1981, 81/15/0126).

Genau diese Reihenfolge wäre im gegenständlichen Fall aber verwirklicht worden, da die Abgabenbehörde erster Instanz das bestehende Guthaben der Abgabepflichtigen in der Höhe von €5.300.798,02 mit Buchung vom 17. Oktober 2002 mit der am 15. November 2002 fälligen KöSt-VZ 10-12/2002 tatsächlich verrechnet hätte. Diese Verrechnung wäre insoferne

irrtümlich gewesen, als die Behörde nur bei Inanspruchnahme der Ermessensentscheidung nach § 239 Abs. 2 BAO diese Verrechnung hätte vornehmen dürfen. Die nicht erfolgte Abweisung des Überrechnungsantrages und dessen tatsächliche Durchführung am 15. Jänner 2003 würden aber dafür sprechen, dass die Behörde von einer Verrechnung nach § 239 Abs. 2 BAO zwar Abstand genommen, tatsächlich allerdings die Verrechnung irrtümlich vorgenommen hätte. Im Ergebnis würde daher der verhängte Säumniszuschlag tatsächlich auf einem ordnungswidrigen Vorgehen seitens der Abgabenbehörde erster Instanz beruhen, da sie Verfahrensvorschriften der BAO missachtet hätte. Auch der UFS hätte unzweifelhaft ausgeführt, dass ein Irrtum der Abgabenbehörde und nicht ein Fehlverhalten der Abgabepflichtigen vorliegen würde. Dies würde nach der Rechtsprechung des VwGH nicht die Verhängung eines Säumniszuschlages rechtfertigen. Ein dennoch verhängter Säumniszuschlag wäre jedenfalls als unbillig anzusehen.

Darüber hinaus brachte die Bw. vor, dass der angefochtene Bescheid rechtswidrig erlassen worden wäre, weil dieser in einem unlösbaren Widerspruch zum Bescheid des Finanzamtes vom 10. Februar 2003 stehen würde, wonach die V-GmbH dem Grunde nach mit der Umsatzsteuervorauszahlung 08/2002 säumig gewesen wäre. Die Säumnis dem Grunde nach wäre durch die Entscheidung des UFS vom 3. November 2003 nicht beseitigt worden, da der Säumniszuschlag lediglich nach Billigkeitsüberlegungen mit €0,00 festgesetzt worden wäre. Die Säumnis wäre dem Grunde nach daher rechtskräftig festgestellt worden, weshalb res iudicata vorliegen würde. Sollte die berufungsgegenständliche Entscheidung in Rechtskraft erwachsen, würde dies in einem unlösbaren Widerspruch zum rechtskräftigen Bescheid des Finanzamtes vom 10. Februar 2003 stehen. Wenn die V-GmbH mit der UVZ 08/2002 säumig gewesen wäre, könnte die P-GmbH nicht mit der KöSt-VZ 10-12/2002 säumig sein, da die nicht zum korrekten Zeitpunkt erfolgte Überrechnung nicht zur Säumnis bei beiden Gesellschaften führen könnte.

In eventu beantragte die Bw. die Herabsetzung der verhängten Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf €0,00, weil sie kein grobes Verschulden an einer allfälligen Säumnis treffen würde. Dazu wurde ausgeführt, dass ihr kein Überwachungsverschulden zur Last gelegt werden könnte, weil auch für einen sorgfältig denkenden und handelnden Menschen mit langjähriger Erfahrung im gegenständlichen Fall nicht erkennbar gewesen wäre, dass infolge der tatsächlich durchgeführten Verrechnung des bestehenden Guthabens auf dem Abgabenkonto der Bw. mit der KöSt-VZ 10-12/2002 diese nicht rechtzeitig entrichtet worden wäre.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2004 die Berufung ab und führte begründend aus, dass das Abgabenkonto keine – aus welchem Anlass auch immer entstandenen – Zahlungen oder sonstigen Gutschriften aufweisen würde, die eine Tilgung der gesamten Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 bis zum gesetzlichen Fälligkeitstag,

dem 15. November 2002 erkennen lassen würden. Auch ein Zahlungsaufschub wäre nicht eingetreten. Sämtliche durch Übertragungen (§ 215 BAO) entstandene Gutschriften wären bezüglich ihrer Höhe und ihres Wirksamkeitstages auf ihre Richtigkeit hin überprüft und demzufolge entsprechend angerechnet worden. Dem Berufungsantrag, die Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO aufzuheben, könne nicht entsprochen werden, weil es alleine mit den in der Berufung vorgebrachten Argumenten nicht gelungen wäre, zu beweisen, dass der Bw. an der eingetretenen Säumnis kein grobes Verschulden treffen würde, da grob fahrlässig handeln würde, wer im Verkehr mit Ämtern und Behörden bezüglich der Einhaltung von Fristen und Terminen die nötige Sorgfalt außer Acht lassen würde. Von einer derartigen groben Fahrlässigkeit bzw. auffallenden Sorglosigkeit könnte nach Ansicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall ausgegangen werden, da über Gutschriften im Ausmaß von € 1.409.141,12 und € 740.852,10 zweimal verfügt worden wäre, nämlich einerseits durch Übertragung und andererseits durch Verrechnung mit der KöSt-VZ 10-12/2002.

Dagegen beantragte die Bw. am 3. August 2004 rechtzeitig die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass ein Säumniszuschlag nur wegen der nicht rechtzeitigen Entrichtung einer Abgabenschuldigkeit entstehen könne, nicht jedoch, wenn der Behörde bei der Abgabenverrechnung Fehler unterlaufen wären (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2322). Würden sich aus einer fehlerhaften Verbuchung der Gebahrungsvorgänge rechnerisch Abgabenschuldigkeiten ergeben, die bei richtiger Gestion nicht auszuweisen wären, könne dem Abgabepflichtigen keine Säumnis zur Last gelegt werden (VwGH 21.4.1983, 83/16/0016, 17.12.1981, 81/15/0126).

Im Ergebnis müssten daher Gründe in der Sphäre des Abgabepflichtigen vorliegen, die dazu geführt hätten, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden wäre. Wenn daher in der Literatur (*Ritz*, BAO-Kommentar, § 217 Rz 1 ua.) ausgeführt werde, dass eine objektive Säumnis genüge und ein Verschulden des Abgabepflichtigen nicht erforderlich sei, so wäre dies einschränkend dahingehend auszulegen, dass dafür ein Fehlverhalten des Abgabepflichtigen vorliegen müsse, möge dieses auch nicht verschuldet sein. Dieses Ergebnis würde auch mit der teleologischen Interpretation des § 217 BAO übereinstimmen, wonach mit dem Säumniszuschlag ein Druckmittel auf den Abgabepflichtigen ausgeübt werden sollte.

Im gegenständlichen Fall hätten aber nach Ansicht der Bw. nicht Gründe in deren Sphäre, sondern im Einflussbereich der Abgabenbehörde erster Instanz dazu geführt, dass die KöSt-VZ 10-12/2002 "verspätet" entrichtet worden wäre, obwohl mit Buchungsmitteilung vom 17. Oktober 2002 das Finanzamt der Bw. mitgeteilt hätte, dass das bestehende Guthaben wirksam mit der KöSt-VZ 10-12/2002 verrechnet worden wäre. Dass diese Verrechnung gemäß § 239 Abs. 2 BAO rechtswidrig erfolgt wäre, hätte der UFS zwischenzeitlich rechtskräftig festgestellt. Daher wäre im gegenständlichen Fall die KöSt-VZ 10-12/2002 durch

eine fehlerhafte Verbuchung der Gebarungsvorgänge, somit durch einen Irrtum des Finanzamtes, verspätet entrichtet.

Von einer auffallenden Sorglosigkeit gemäß § 217 Abs. 7 BAO könne indes nach Ansicht der Bw. keine Rede sein, wenn in Wahrheit keine Säumnis vorliegen würde, sondern die fehlerhafte Verrechnung vom Finanzamt zu vertreten wäre. Darüber hinaus würde der VwGH in ständiger Rechtsprechung judizieren, dass die Verhängung eines Säumniszuschlages eine grobe Unbilligkeit darstellen würde, wenn ein Umbuchungsantrag durch das Finanzamt verzögert erledigt worden wäre (VwGH 11.1.1980, 2523/79; VwGH 14.11.1987, 87/14/0097). Zwar wäre dem VwGH zuzustimmen, dass durch einen gestellten Umbuchungsantrag und durch die Ermessensentscheidung gemäß § 239 Abs. 2 BAO für den begünstigten Abgabepflichtigen ein gewisses Risiko bestehen würde, dass eine Umbuchung nicht im vollen Ausmaß durchgeführt werde. Dies würde aber nicht die Verhängung eines Säumniszuschlages rechtfertigen, wenn ein Umbuchungsantrag mehr als drei Monate nach dessen Antragstellung verspätet erledigt werde.

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. Ein zweiter Säumniszuschlag ist gemäß Abs. 3 für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit 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 zweite und dritte 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.

Gemäß Abs. 4 sind für Abgabenschuldigkeiten Säumniszuschläge insoweit nicht zu entrichten, als

- a) ihre Einhebung gemäß § 212a BAO ausgesetzt ist,*
- b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 BAO gehemmt ist,*
- c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises als beendet gilt,*
- d) ihre Einbringung gemäß § 231 BAO ausgesetzt ist.*

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge gemäß Abs. 7 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Abgaben gelten gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung der Guthaben, auf Abgabenschuldigkeiten eines

anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben, als entrichtet.

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

Gemäß § 239 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

Unstrittig ist, dass die Bw. am 11. Oktober 2002 die Umbuchung des Betrages von € 1.409.141,12 auf das Abgabenkonto der V-GmbH beantragte. Weiters steht außer Zweifel, dass auf dem Abgabenkonto der Bw. am 11. Oktober 2002 ein umbuchbares Guthaben in Höhe von € 5.300.798,02 bestand. Auf Grund der am 17. Oktober 2002 erfolgten Belastung des Abgabenkontos mit der am 15. November 2002, daher noch innerhalb der Frist von drei Monaten gemäß § 239 Abs. 2 BAO, wonach die Abgabenbehörde den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken kann, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird, in Höhe von € 11.455.241,00 fälligen Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/02 wurde das Guthaben zur Gänze verrechnet, sodass die beantragte Umbuchung zunächst unterblieb.

Nachdem auf dem Abgabenkonto der Bw. wieder ein entsprechendes Guthaben vorhanden war, nahm das Finanzamt am 15. Jänner 2002 die Umbuchung in der am 11. Oktober 2002 beantragten Höhe vor.

Im Zuge des in weiterer Folge gegen den bei der V-GmbH verhängten Säumniszuschlag eingebrachten Antrages gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf Herabsetzung des Säumniszuschlages auf € 0,00 wurde vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung RV/1207-W/03 festgestellt, dass bei der V-GmbH in Wahrheit keine Säumnis vorliegt, da diese Vorgangsweise nur den Schluss zulassen konnte, dass das Finanzamt auf die im Ermessen stehende Verrechnung des Guthabens gemäß § 239 Abs. 2 BAO verzichtete, da ansonsten für die Umbuchung eines neuerlichen Guthabens auch ein neuerlicher Antrag notwendig gewesen wäre. Die Entrichtung erfolgte somit mit der Stellung des Umbuchungsantrages am 11. Oktober 2002.

Das bedeutet aber umgekehrt, dass die auf dem Konto der Bw. am 15. Jänner 2002 durchgeführte Umbuchung ebenfalls mit 11. Oktober 2002 wirksam wurde.

Aus dem Vorbringen der Bw., dass § 211 Abs. 1 lit. g BAO nichts darüber aussagen würde, in welchem Ausmaß eine beantragte Umbuchung vorzunehmen wäre, weshalb nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.1987, 87/14/0097, der für die Umbuchung maßgebende Zeitpunkt nur jener der Umbuchungsmaßnahme selbst sein könnte,

lässt sich nichts gewinnen, da das zitierte Judikat sich lediglich auf das Ausmaß des umbuchungsfähigen Guthabens, das im Zeitpunkt der Umbuchungsmaßnahme zu beurteilen ist, bezieht. Der Schluss der Bw., dass damit auch eine Aussage über das Wirksamwerden der Umbuchung bei der Umbuchungsverpflichteten getroffen werde, ist aber unzulässig, da ansonsten auf Grund der bei der Umbuchungsberechtigten bereits mit dem Tag der Antragstellung wirksamen Umbuchung über das umgebuchte Guthaben zweimal verfügt werden würde.

Dem Vorbringen der Bw., dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung judizieren würde, dass die Verhängung eines Säumniszuschlages eine grobe Unbilligkeit darstellen würde, wenn ein Umbuchungsantrag durch das Finanzamt verzögert erledigt worden wäre, muss entgegengehalten werden, dass zum Einen auch für die Erledigung von Umbuchungsanträgen gemäß § 311 BAO eine Entscheidungspflicht von bis zu sechs Monaten besteht. Darüber hinaus kann der Einwand wohl nur bei einem Umbuchungsberechtigten zielführend sein, da der Umbuchungsverpflichtete durch die verzögerte Durchführung keinen Nachteil erleiden kann.

Die Bw. konnte auch nicht darauf vertrauen, dass die Umbuchung mit einer erst bei Entstehung eines ausreichenden Guthabens eintretenden Wirksamkeit erfolgen würde. Im Gegenteil, war der Umbuchungsantrag doch darauf gerichtet, dass die am 15. Oktober 2002 fälligen Abgaben bei der umbuchungsberechtigten V-GmbH rechtzeitig, daher mit Wirksamkeit des am 11. Oktober 2002 eingebrachten Antrages entrichtet werden. Daraus folgt aber, dass der zur Umbuchung beantragte Betrag von € 1.409.141,12 nicht auch noch für die Entrichtung der eigenen am 15. November 2002 in Höhe von € 11.455.241,00 fälligen Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 zur Verfügung stehen konnte.

Aus dem Einwand der Bw., dass Gründe in der Sphäre des Abgabepflichtigen vorliegen müssten, die dazu geführt hätten, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden wäre, wenngleich ein Verschulden des Abgabepflichtigen nicht erforderlich sei, so müsste doch ein Fehlverhalten des Abgabepflichtigen vorliegen, lässt sich nichts gewinnen, da ein Fehlverhalten der Bw. gerade nach den bereits dargelegten Gründen zufolge der nicht ordnungsgemäßen, nämlich unter Außerachtlassung des umzubuchenden Betrages vorgenommenen Entrichtung der Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 vorliegt.

Der Einwand der Bw., dass dem Abgabepflichtigen eine Säumnis nicht zur Last gelegt werden könnte, wenn sich aus einer fehlerhaften Verbuchung der Gebarungsvorgänge rechnerisch Abgabenschuldigkeiten ergeben würden, die bei richtiger Gestion nicht auszuweisen wären, geht ins Leere, da hierbei gerade der gegenteilige Fall vorliegt. Da zunächst die Umbuchung antragswidrig nicht vorgenommen und dadurch die gegenständliche Abgabenschuldigkeit getilgt wurde, lag eine Säumnis nicht vor. Erst nach Richtigstellung der fehlerhaften Gebarung

und Durchführung der Umbuchung galt die Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/02 wiederum als (teilweise) nicht entrichtet. Gerade bei richtiger Gestion war daher eine Abgabenschuldigkeit auszuweisen.

Ebenso vermag der Einwand, dass res iudicata vorliegen würde, da die Säumnis der V-GmbH dem Grunde nach rechtskräftig festgestellt worden wäre, aber zum gegenständlichen Bescheid in einem unlösbaren Zusammenhang stehen würde, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Eine entschiedene Sache kann nämlich nur dann vorliegen, wenn es sich um dieselbe Abgabe bei demselben Abgabepflichtigen handelt. Darüber hinaus wurde in der bereits zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3.11.2003, RV/1207-W/03, festgestellt, dass bei der V-GmbH gar keine Säumnis vorlag, weshalb auch der Säumniszuschlag auf € 0,00 herabgesetzt wurde.

Zum in eventu nach § 217 Abs. 7 BAO gestellten Antrag auf Herabsetzung des verhängten Säumniszuschlages auf € 0,00, da die Bw. an der Säumnis kein grobes Verschulden treffen würde, ist auszuführen, dass die Argumentation der Bw., dass ihr kein Überwachungsverschulden zu Last gelegt werden könnte, weil auch für einen sorgfältig denkenden und handelnden Menschen mit langjährigen Erfahrung im gegenständlichen Fall nicht erkennbar gewesen wäre, dass infolge der tatsächlich durchgeführten Verrechnung des bestehenden Guthabens auf dem Abgabenkonto der Bw. mit der Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 diese nicht rechtzeitig entrichtet worden wäre, sich durchaus als zielführend erweist.

Bei seiner Argumentation, dass die Bw. mit einer auffallenden Sorglosigkeit gehandelt hätte, da sie die im Verkehr mit Ämtern und Behörden nötige Sorgfalt bezüglich der Einhaltung von Fristen und Terminen außer Acht gelassen hätte, übersieht das Finanzamt nämlich, dass es selbst nach § 239 Abs. 2 BAO die innerhalb von drei Monaten nach der Stellung des Umbuchungsantrages (11. Oktober 2002) am 15. November 2002 fällige Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 vorerst verrechnet hatte. Da zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 die Verrechnung bereits erfolgt war, durfte die Bw. auch davon ausgehen, dass der zur Umbuchung beantragte Betrag von € 1.409.141,12 für die – teilweise - Tilgung ihrer eigenen Abgabe zur Verfügung stand. Dass das Finanzamt auf die Verrechnung nach § 239 Abs. 2 BAO auf Grund der am 15. Jänner 2003 vorgenommenen Umbuchung im Nachhinein verzichtete, konnte im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht vorausgesehen werden.

Der Bw. kann daher auch kein Überwachungsverschulden zur Last gelegt werden, da selbst für einen sorgfältig denkenden und handelnden Menschen mit langjähriger Erfahrung tatsächlich nicht ohne weiteres erkennbar war, dass dieses Guthaben nun doch nicht mehr zur Verfügung stehen würde.

Allerdings betrifft dies nicht die gesamte Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002, da diese zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit auch unter Berücksichtigung des zur Umbuchung beantragten, aber tatsächlich verrechneten Betrages von € 1.409.141,12 in Höhe von € 740.852,10 aushaftete:

	Fälligkeitstag/ Wirksamkeit	
Guthaben	zum 17.10.02	- 5.300.798,02
Überrechnung	10. 05. 02	- 14.058,78
U 08/02 (abzüglich Lohnabgaben 09/02)	14. 10. 02	- 455.332,10
U 09/02 (abzüglich Lohnabgaben 10/02 und KU 10-12/02)	06. 11. 02	- 869.441,83
KU 07-09/02	06. 11. 02	- 10.000,00
Überrechnung	13. 11. 02	- 1.358.862,68
Überrechnung	14. 11. 02	- 385.707,67
		- 52.704,21
		- 1.447.842,60
Überrechnung	15. 11. 02	- 819.641,01
K 10-12/02	15. 11. 02	+ 11.455.241,00
verbleibender aushaftender Betrag		740.852,10

Der in Höhe von € 41.189,28 sowie € 1.810,58 festgesetzte Säumniszuschlag betreffend verspätete Entrichtung der Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/2002 war daher gemäß § 217 Abs. 7 BAO mangels Vorliegens eines groben Verschuldens für den zur Umbuchung beantragten Teil des aushaftenden Betrages auf € 14.817,04 herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Oktober 2005