



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GmbH, vom 20. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Oktober 2006 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Da die am 15.9.2006 fällig gewesenen Lohnabgaben 08/2006 erst mit Wirksamkeit 21.9.2006 entrichtet worden waren, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 9.10.2006 folgende erste Säumniszuschläge fest:

Abgabe	Frist	Betrag	Säumniszuschlag
Lohnsteuer	08/2006	150.973,56	3.019,47
Dienstgeberbeitrag	08/2006	38.306,71	766,13
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	08/2006	3.183,92	63,68

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe der damaligen steuerlichen Vertreterin (TREUDAT Köglberger, Stadler & Partner Wirtschaftstreuhand-GmbH) vom 20.10.2006 Berufung erhoben. Die Festsetzung der gegenständlichen Säumniszuschläge sei erfolgt, da die Zahlung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben erst am 21.9.2006 und somit vier Werkstage nach der Fälligkeit 15.9.2006 erfolgt sei. Im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen des § 217 Abs. 5 BAO erfüllt, weshalb die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht entstanden sei. Darüber hinaus werde gemäß § 217 Abs. 7 BAO der Antrag gestellt, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen, da die Berufungswerberin an der Säumnis kein grobes

Verschulden treffe. Sie habe die Buchhaltung samt der Bezahlung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben sowie der Umsatzsteuer ab dem Buchhaltungsmonat Juli 2006 an die Fa. W-GmbH ausgelagert. Hierbei sei von der Berufungswerberin mit der Fa. W vereinbart worden, dass – zur Ersparnis von Liquidität – die Überweisung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben sowie der Umsatzsteuer mittels Eilüberweisung unter Inanspruchnahme der Respirofrist gemäß § 211 Abs. 2 BAO erfolge. Die Fa. W führe die Überweisungen mittels des Electronic Banking Programmes ELBA durch. In diesem Programm gebe es für die verschiedenen Überweisungsarten, so auch für Finanzamtsüberweisungen, bestimmte Vorlagen. Auf diesen Vorlagen könne zur Durchführung von Eilüberweisungen ein Häkchen gesetzt werden. Bedauerlicherweise sei auf der zur Bezahlung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben für den Monat August 2006 verwendeten Vorlage die zwischen der Berufungswerberin und der Fa. W getroffene Vereinbarung noch nicht hinterlegt, also das Häkchen für Eilüberweisungen noch nicht gesetzt worden. Auch der sorgfältig arbeitenden Mitarbeiterin der Fa. W, welche die Überweisung durchgeführt habe, sei nicht aufgefallen, dass das Häkchen auf der Vorlage nicht gesetzt gewesen sei. Hierdurch habe es trotz aller Sorgfalt sowohl der Mitarbeiter der Berufungswerberin als auch der Mitarbeiter der Fa. W geschehen können, dass die Überweisung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben August 2006 erst am 21.9.2006 am Finanzamtskonto eingelangt sei. Hierin sei kein grobes Verschulden zu sehen, da wohl schon den allermeisten und auch sehr sorgfältigen Menschen bei der Verwendung der EDV-Programme ein Fehler unterlaufen sei, und ein Häkchen nicht gesetzt worden wäre. Hierin sei lediglich leichte Fahrlässigkeit und kein grobes Verschulden zu sehen.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9.11.2006 ab. In der eingehenden Begründung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass die am 15.9.2006 fälligen Lohnabgaben 8/2006 "verspätet am 18.9.2006 (unter Berücksichtigung des 3-tägigen Respiro) entrichtet" worden wären (tatsächlich wurden diese Abgaben – wie auch in der Berufung zutreffend ausgeführt wurde – erst mit Wirksamkeit 21.9.2006 entrichtet). Die Bestimmung des § 217 Abs. 5 BAO könne im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung gelangen, weil die am 17.7.2006 fällig gewesenen Lohnabgaben 6/2006 ebenfalls verspätete am "18.7.2006 (unter Berücksichtigung der 3-tägigen Respirofrist) entrichtet" worden seien und in diesem Fall bereits die Begünstigung des § 217 Abs. 5 BAO zur Anwendung gekommen und kein Säumniszuschlag vorgeschrieben worden sei (tatsächlich wurden die am 17.7.2006 fällig gewesenen Lohnabgaben 6/2006 mit Wirksamkeit 21.7.2006 entrichtet). Aber auch die Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO lägen nicht vor. Wie in der Berufungsbegründung angeführt worden sei, würden die Überweisungen generell erst nach dem Fälligkeitstag unter Ausnützung der Respirofrist in Auftrag gegeben. Der Regelungszweck des § 211 Abs. 2 BAO

liege allerdings nicht in der Einräumung einer weiteren Frist zur Abgabenentrichtung. Vielmehr sei der Gesetzgeber erkennbar davon ausgegangen, dass die Bearbeitung von Banküberweisungen auch längere Zeit in Anspruch nehmen könne (VwGH 24.4.1996, 94/13/0020). Es habe daher zum Zeitpunkt der Erteilung des Überweisungsauftrages nicht mehr mit einer zeitgerechten Verbuchung der Gutschrift auf dem Abgabenkonto gerechnet werden können. Die diesbezügliche Sorglosigkeit stelle ein über die leichte Fahrlässigkeit hinausgehendes Verschulden dar. Weiters erblickte das Finanzamt ein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO auch darin, dass hinsichtlich der getätigten Überweisungen die Richtigkeit der Daten (fehlende Eilüberweisung) offenbar nicht anhand des betreffenden EDV-Eingabeprotokolls kontrolliert worden wäre.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15.12.2006, eingebracht durch die Unternehmensservice – Steuerberatung – Wirtschaftsprüfung GmbH, wurde zunächst auf die Berufungsschrift verwiesen. Ergänzend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die Zahlung der Lohnabgaben 06/2006 nicht am Fälligkeitstag (17.7.2006) auf dem Konto des Finanzamtes gutgeschrieben worden wäre, sondern erst am "18.7.2006" und damit zeitgerecht gemäß § 211 Abs. 2 BAO bzw. im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO (Ritz, BAO³, § 217 Tz 35 f; Stoll, BAO, 2336). Darüber hinaus treffe weder die Berufungswerberin noch deren externen Dienstleister für Finanz- und Rechnungswesen ein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO. Da diesem Dienstleister nur ein Fehler unterlaufen sei, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe, liege – wenn überhaupt – nur leichte Fahrlässigkeit vor; insbesondere wenn man berücksichtige, dass die Berufungswerberin bislang immer ihren Zahlungsverpflichtungen fristgerecht nachgekommen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. d BAO gelten Abgaben bei Überweisung auf das Postscheckkonto oder ein sonstiges Konto der empfangsberechtigten Kasse am Tag der Gutschrift als entrichtet.

Erfolgt in einem solchen Fall die Gutschrift zwar verspätet, aber noch innerhalb von drei Tagen nach Ablauf der zur Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist, so hat die Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben; in den Lauf der dreitägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen (§ 211 Abs. 2 BAO)

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 Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

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 (§ 217 Abs. 5 BAO).

Eine ausnahmsweise Säumnis im Sinne dieser Bestimmung setzt daher voraus, dass die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und innerhalb der letzten sechs Monate vor Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten zeitgerecht entrichtet wurden.

Die den gegenständlichen Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Lohnabgaben 08/2006 waren am 15.9.2006 fällig, und wurden mit Wirksamkeit 21.9.2006 entrichtet. Die erste Voraussetzung des § 217 Abs. 5 BAO (Säumnis nicht mehr als fünf Tage – nach Ablauf der Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO) ist daher im vorliegenden Fall erfüllt.

Hinsichtlich der zweiten tatbestandsmäßigen Voraussetzung dieser Bestimmung gilt dies allerdings nicht. Zutreffend wies das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass innerhalb der sechsmonatigen Frist die am 17.7.2006 fällig gewesenen Lohnabgaben 06/2006 ebenfalls verspätet entrichtet worden wären. Tatsächlich wurden diese erst mit Wirksamkeit 21.7.2006 entrichtet. Die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung sind insofern missverständlich, als dort erläutert wurde, dass die am 17.7.2006 fällig gewesenen Lohnabgaben 6/2006 ebenfalls verspätete am "18.7.2006 (unter Berücksichtigung der 3-tägigen Respirofrist) entrichtet" worden seien. Rechnet man vom tatsächlichen Entrichtungszeitpunkt (21.7.2006) die dreitägige Respirofrist zurück, ergibt sich der vom Finanzamt angeführte "fiktive Entrichtungszeitpunkt" per 18.7.2006. Auch hinsichtlich der tatsächlich mit Wirksamkeit 21.9.2006 entrichteten Lohnabgaben 08/2006 hatte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass diese Abgaben "verspätet am 18.9.2006 (unter Berücksichtigung des 3-tägigen Respiro) entrichtet" worden wären. Die im Vorlageantrag dargestellte Rechtsansicht, dass eine Entrichtung von Abgaben innerhalb der dreitägigen Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO zeitgerecht im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO wäre, ist zutreffend und wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat geteilt, da bei Einhaltung

der Respirofrist nach dem eingangs wiedergegebenen Gesetzeswortlaut die Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben hat, und daher auch keine "Vorsäumnis" im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO ausgelöst werden kann. Allerdings ist diese Respirofrist hinsichtlich der am 17.7.2006 fällig gewesenen Lohnabgaben 6/2006 bereits am 20.7.2006 abgelaufen, sodass sich die erst per 21.7.2006 wirksame Überweisung zur Abdeckung dieser Abgaben als nicht zeitgerechte Abgabenentrichtung innerhalb der sechsmonatigen Frist im Sinne des § 217 Abs. 5 erweist.

Mangels Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 5 BAO konnte diese Bestimmung im vorliegenden Fall nicht zugunsten der Berufungswerberin zur Anwendung gelangen.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

Der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen (z.B. UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04).

In der Berufung wurde in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Berufungswerberin die Buchhaltung samt der Bezahlung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben sowie der Umsatzsteuer an die Fa. W-GmbH ausgelagert habe. Hierbei sei von der Berufungswerberin mit der Fa. W vereinbart worden, dass zur Ersparnis von Liquidität die Überweisung der lohn- und gehaltsabhängigen Abgaben sowie der Umsatzsteuer mittels Eilüberweisung unter Inanspruchnahme der Respirofrist gemäß § 211 Abs. 2 BAO erfolge. Das Finanzamt stellte dazu in der Berufungsvorentscheidung zutreffend fest, dass bereits darin ein über die leichte Fahrlässigkeit hinausgehendes Verschulden an der Säumnis zu erblicken ist. Bei Überweisung auf das Postscheckkonto oder ein sonstiges Konto der empfangsberechtigten Kasse gelten die Abgaben aufgrund der Bestimmung des § 211 Abs. 1 lit. d BAO erst am Tag der Gutschrift als entrichtet. Da Banküberweisungen regelmäßig eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen, würde eine Einzahlung von Abgabenschulden erst am Fälligkeitstag regelmäßig zu einer verspäteten Abgabenentrichtung führen. Der Gesetzgeber hat aus diesem Grund in § 211 Abs. 2 BAO eine dreitägige Respirofrist eingeführt. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, dient diese Respirofrist aber keineswegs der Einräumung einer weiteren Frist zur Abgabenentrichtung, sondern soll allein dem Umstand Rechnung tragen, dass die Bearbeitung von Banküberweisungen längere Zeit in Anspruch nehmen kann (VwGH 24.4.1996, 94/13/0020; VwGH 22.3.2000, 99/13/0264; ebenso UFS 22.8.2007, RV/0844-L/06). Die Vorgangsweise der Berufungswerberin, diese Respirofrist als weitere Frist zur

Abgabenentrichtung zu verwenden, und die Überweisungen erst am letzten Tag der Respirofrist durchführen zu lassen, stellt einen Missbrauch der Respirofrist und damit ein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO dar. Bei Beachtung der im Zusammenhang mit der termingerechten Entrichtung von Abgabenschulden gebotenen Sorgfalt hätte die Berufungswerberin spätestens am Fälligkeitstag (15.9.2006) die Überweisung der Zahlung veranlassen müssen, was jedoch nicht der Fall war. Bereits in dieser verspäteten Veranlassung der Überweisung liegt ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden (vgl. UFS 8.4.2003, RV/0620-I/02).

Da somit insgesamt gesehen auch die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO nicht vorlagen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. November 2007