



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 6. Oktober 2009 mit dem ein Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO betreffend den mit Bescheid vom 9. September 2009 von der Umsatzsteuer 06/2009 festgesetzten Säumniszuschlag in Höhe von 186,20 € abgewiesen wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben, und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass dem Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO stattgegeben, und der Bescheid vom 9. September 2009 über die Festsetzung des Säumniszuschlages aufgehoben wird.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 12.8.2009, beim Finanzamt eingelangt am 17.8.2009, übermittelte die Berufungswerberin berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Oktober 2008 bis Mai 2009, aus denen sich gegenüber den bisher geleisteten Vorauszahlungen eine Gutschrift von 16.047,00 € ergab. Die "Abweichungen" gegenüber den bisher eingereichten Voranmeldungen wurden mit einem "Personalwechsel und einer Softwareumstellung" begründet. Die Berufungswerberin ersuchte, "die UVA 6/2009 mit dem Guthaben zu verrechnnen". Die Voranmeldung für Juni 2009 war elektronisch ebenfalls am 12.8.2009 übermittelt und darin eine Zahllast von 9.660,31 € erklärt worden.

Das Finanzamt führte in weiterer Folge eine Überprüfung der berichtigten Voranmeldungen durch. Im Bericht über das Ergebnis dieser Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 18.9.2009

wurde festgehalten, dass eine ehemalige Mitarbeiterin der Berufungswerberin das ihr vorgelegte Belegwesen teilweise schubladiert und nicht verbucht habe, wodurch es sowohl zu Umsatzverkürzungen als auch zum Nichtabzug von Vorsteuern gekommen sei. In Summe seien vom Unternehmen deutlich höhere Zahllasten an das Finanzamt gemeldet und auch entrichtet worden (als dies zutreffend gewesen wäre). Aufgrund der zunehmenden Mahnungen der Lieferanten sei offensichtlich geworden, dass Rechnungen einfach über Monate hinweg nicht verbucht worden seien. Es wären sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen neu aufgebucht und das Ergebnis der Behörde übermittelt worden. Die berichtigten Voranmeldungen wurden im Zuge der Prüfung für richtig befunden.

Am 21.9.2009 wurden den berichtigten Voranmeldungen entsprechende Festsetzungsbescheide erlassen.

Die am 12.8.2009 eingereichte Voranmeldung für Juni 2009 wurde am 28.8.2009 am Abgabenkonto verbucht. Zu diesem Zeitpunkt bestand auf diesem jedoch nur ein Guthaben von 350,52 €, da die zu Gutschriften führenden Festsetzungsbescheide erst am 21.9.2009 ergingen.

Das Finanzamt setzte daher von der restlichen Umsatzsteuer 06/2009 in Höhe von 9.309,79 € (9.660,31 € abzüglich 350,52 €) mit Bescheid vom 9.9.2009 einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 186,20 € fest, weil die angeführte Abgabenschuldigkeit nicht bis 17.8.2009 entrichtet worden sei.

Die Berufungswerberin beantragte daraufhin mit Eingabe vom 22.9.2009 gemäß § 217 Abs. 7 BAO die "Stornierung" des festgesetzten Säumniszuschlages. Ihr Unternehmen treffe kein Verschulden, da die Behörde die gegen zu verrechnenden Gutschriften noch nicht verbucht habe.

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 6.10.2009 ab. Im vorliegenden Fall sei die am 17.8.2009 fällige Umsatzsteuer 06/2009 mit einem Teilbetrag von 9.309,79 € verspätet am 21.9.2009 durch die Gutschrift aus der Festsetzung der Umsatzsteuer 01/2009 entrichtet worden, sodass der Säumniszuschlag verwirkt sei. Der Anspruch auf Tilgungswirkung trete bei sonstigen Gutschriften aufgrund von bescheidmäßigen Festsetzungen erst mit der Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides ein. Die berichtigten Voranmeldungen wären am "27.8.2009" eingereicht worden (tatsächlich langten diese beim Finanzamt wie oben festgestellt bereits am 17.8.2009 ein), die Festsetzungsbescheide seien am 21.9.2009 ergangen, weshalb der Anspruch auf Tilgungswirkung daher erst am 21.9.2009 entstanden wäre, wodurch es zu einer verspäteten Entrichtung der gegenständlichen Umsatzsteuervorauszahlung gekommen sei. Durch die im Antrag dargelegte Begründung werde keine

Rechtswidrigkeit in der Festsetzung der Nebengebühr aufgezeigt, weshalb die Vorschreibung des Säumniszuschlages zu Recht erfolgt sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 3.11.2009 Berufung erhoben. Die berichtigen Voranmeldungen wären termingerecht eingereicht worden. Laut vorgelegtem Postbeleg (Rechnung der Post AG mit Sendungsnummer und zugehörigem Ausdruck des Sendungsverlaufes) sei die Sendung dem Empfänger am 17.8.2009, und nicht erst am 27.8.2009 wie im angefochtenen Bescheid ausgeführt, zugestellt worden. Es werde daher ersucht, dem Antrag bezüglich Stornierung des Säumniszuschlages statt zu geben.

### ***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 Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

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 (§ 217 Abs. 7 BAO).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer 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 und des § 16 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.*

Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die *Selbstberechnung als nicht richtig erweist*, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen,

als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. *Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschussbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.* Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war (§ 21 Abs. 3 UStG).

Eine Berichtigung der Voranmeldung (mit der Wirkung, dass die korrigierte Voranmeldung an die Stelle der ursprünglichen tritt) war in § 21 UStG 1972 nicht vorgesehen. Die Rechtsprechung ging davon aus, dass für einen Voranmeldungszeitraum nur eine Voranmeldung abgegeben werden könne. Wurde eine Voranmeldung "berichtigt" und ergab sich daraus eine Gutschrift, so galt für diese nicht das Wirksamkeitsdatum des § 21 Abs. 1 bzw. Abs. 3. Sie wirkte auch nicht auf den Tag der Einreichung der berichtigten Voranmeldung zurück, sondern entfaltete ihre Wirkung erst im Zeitpunkt der Zustellung des die Gutschrift festsetzenden Bescheides im Sinne des § 21 Abs. 3 UStG. Nach dem bereits zitierten § 21 Abs. 1 dritter Satz UStG 1994 gilt nunmehr auch eine berichtigte Voranmeldung als Voranmeldung, aber nur dann, wenn sie bis zu dem im ersten Satz bezeichneten Tag (15. des zweitfolgenden Monates) eingereicht wird, so dass Gutschriften auf Grund einer in dieser Zeitspanne berichtigten Voranmeldung ebenfalls auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung zurückwirken (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 21 Tz 36 mit Judikaturnachweisen; Ritz, RdW 1994, 256).

Die von der Berufungswerberin mit Schreiben vom 12.8.2009, zur Post gegeben am 14.8.2009, beim Finanzamt am 17.8.2009 eingelangten "berichtigten" Voranmeldungen für die Monate 10/2008 bis 5/2009 waren keine berichtigten Voranmeldungen im Sinne des § 21 Abs. 1 dritter Satz UStG, da sie nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstermin (15. des zweitfolgenden Monates) eingereicht worden waren. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass in einem solchen Fall die Gutschriften aus den in weiterer Folge ergangenen Festsetzungsbescheiden nicht auf den Tag der Einreichung der "berichtigten" Voranmeldungen zurückwirken, sondern erst ab Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides wirksam sind (siehe dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 210 Tz 5), trifft daher zu, weshalb zu Recht eine verspätete Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 06/2009 im angeführten Ausmaß festgestellt wurde. Allerdings setzt ein Verfahren gemäß § 217 Abs. 7 BAO gerade einen tatsächlich entstandenen Säumniszuschlagsanspruch voraus. Wäre dieser gar nicht entstanden oder würde sich die Festsetzung des Säumniszuschlages aus anderen Gründen (etwa weil im konkreten Fall eine ausnahmsweise Säumnis im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO vorlag) als rechtswidrig erweisen, bedürfte es keines Antrages nach § 217 Abs. 7 BAO.

Aus dem gegenständlichen, ausdrücklich auf § 217 Abs. 7 BAO gestützten Antrag sowie den Ausführungen in der Berufung ist hinreichend deutlich die Ansicht der Berufungswerberin erkennbar, im Falle der Einreichung von "berichtigten" und zu einem beträchtlichen Überschuss führenden Voranmeldungen, die bis zum Fälligkeitstermin der Umsatzsteuer 06/2009 (17.8.2009) erfolgt ist, diese Abgabe nicht entrichten zu müssen. Im Begleitschreiben vom 12.8.2009 hatte die Berufungswerberin ausdrücklich ersucht, "die UVA 6/2009 mit dem Guthaben zu verrechnen". Nun ist diese Rechtsansicht zwar verfehlt, weil tatsächlich keine *berichtigten Voranmeldungen im Sinne des § 21 Abs. 1 dritter Satz UStG* vorlagen. Die Berufungswerberin ging hier unzutreffender Weise davon aus, dass ihr das Guthaben aus den eingereichten "berichtigten" Voranmeldungen schon im Zeitpunkt der Einreichung zustünde und zur Abdeckung anfallender Abgaben verwendet werden könnte. Allerdings ist auch im Falle einer unzutreffenden und unvertretbaren Rechtsansicht die Anwendbarkeit des § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit ausgeschlossen (Ritz, SWK 2001, S 337, Punkt 1.1; ebenso RAE Rz 975; UFS 11.7.2007, RV/0664-L/05). Von einer derart qualifizierten Sorgfaltswidrigkeit kann im gegenständlichen Fall jedoch nicht ausgegangen werden. Auch ein Unternehmer, der im Übrigen die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt walten lässt, kann übersehen, dass die Gutschrift aus einer "verspätet berichtigten" Umsatzsteuervoranmeldung erst mit Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides wirksam wird, während die Gutschrift aus einer "rechtzeitig berichtigten" Umsatzsteuervoranmeldung auf den Zeitpunkt der Einreichung derselben zurückwirkt. Abgesehen davon ließe allein der Wortlaut nur des § 21 Abs. 3 UStG auch eine Auslegung dahingehend zu, dass auch der in einer verspätete berichtigten Voranmeldung bekannt gegebene Überschuss eben ein "vorangemeldeter Überschussbetrag" im Sinne dieser Bestimmung ist. Erst der Zusammenhang mit der Bestimmung des § 21 Abs. 1 UStG verbietet eine solche Auslegung. Somit ist der der Berufungswerberin unterlaufene Rechtsirrtum nicht auf eine auffallende Sorglosigkeit zurückzuführen, sondern nur als minderer Grad des Versehens zu qualifizieren.

Schließlich erscheint es mit der Zielsetzung und dem Sinn eines Säumniszuschlages unvereinbar, einen solchen in Fällen festzusetzen, in denen dem Abgabepflichtigen durch sein Verhalten ein Nachteil und dem Abgabengläubiger dadurch, dass er zu einem früheren Zeitpunkt über das Geld verfügen konnte, ein Vorteil erwachsen ist. Dies würde etwa in jenen Fällen zutreffen, in denen der Abgabepflichtige eine Vorsteuer zu einem späteren Zeitpunkt geltend macht, als dies nach den gesetzlichen Vorschriften (§ 20 Abs. 2 UStG 1994) möglich wäre. Kommt es in einem solchen Fall zur Festsetzung einer Umsatzsteuervorauszahlung, so hat insoweit die Festsetzung eines Säumniszuschlages in sinngemäßer Anwendung des § 217

Abs. 7 zweiter Halbsatz BAO zu unterbleiben (RAE Rz 916; Ritz, BAO<sup>3</sup> § 217 Tz 41; in diesem Sinne auch z.B. UFS 3.7.2007, RV/0496-L/06).

Zutreffend hielt das Finanzamt im angefochtenen Bescheid fest, dass die am 17.8.2009 fällige Umsatzsteuer 06/2009 mit einem Teilbetrag von 9.309,79 € verspätet erst durch die Gutschrift aus der Festsetzung der Umsatzsteuer 01/2009 entrichtet wurde. Diese Gutschrift ist jedoch ausschließlich darauf zurückzuführen, dass in der ursprünglichen Voranmeldung für diesen Zeitraum zu geringe Vorsteuern in Ansatz gebracht worden waren. Während in dieser bei steuerpflichtigen Umsätzen von 92.467,97 € nur Vorsteuern von 17.839,75 € erklärt worden waren, wurden in der berichtigten Voranmeldung bzw. im Festsetzungsbescheid bei steuerpflichtigen Umsätzen von 91.796,67 € Vorsteuern in Höhe von 32.886,33 € geltend gemacht bzw. festgesetzt.

Hätte die Berufungswerberin im gegenständlichen Fall die zu einer Gutschrift führende berichtigte Voranmeldung zu einem früheren Zeitpunkt eingereicht, sodass die Zustellung des Festsetzungsbescheides vor Fälligkeit der Umsatzsteuer 06/2009 erfolgt wäre, womit die Gutschrift zeitgerecht wirksam geworden wäre und zu einer Abdeckung der restlichen Zahllast aus der UVA 01/2006 zum Fälligkeitstermin geführt hätte, wäre die Festsetzung des gegenständlichen Säumniszuschlages unterblieben. Es erscheint aber nicht sachgerecht, ein Verhalten des Abgabepflichtigen (spätere "Geltendmachung einer Gutschrift"), das zu einem Zinsvorteil für den Abgabengläubiger geführt hat, mit einem Säumniszuschlag zu sanktionieren.

Der Antrag der Berufungswerberin gemäß § 217 Abs. 7 BAO war daher berechtigt, weshalb diesem stattzugeben, und der Säumniszuschlagsbescheid aufzuheben war (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 217 Tz 70).

Linz, am 29. Oktober 2010