



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die am 16. März 2006 von der nunmehrigen Gemeinschuldnerin H-KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. März 2006 zu StNr. 000/0000 über die Festsetzung von Säumniszuschlägen in Höhe von insgesamt 567,71 € eingebrochene Berufung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 27.1.2006 wurde am Abgabekonto die Einfuhrumsatzsteuer 12/2005 mit einem Betrag von 3.476,95 € gebucht.

Am 15.2.2006 wurden die am 15.2.2006 fälligen Selbstbemessungsabgaben, insbesondere der Dienstgeberbeitrag 01/2006 in Höhe von 7.320,70 € und die Lohnsteuer 01/2006 in Höhe von 18.025,20 € gebucht.

Mit 21.2.2006 wurde eine per 16.2.2006 wirksame Zahlung über 437,00 € verbucht, durch welche die Einfuhrumsatzsteuer 12/2005 von 3.476,95 € auf 3.039,95 € vermindert wurde.

Weiters wurde am 21.2.2006 eine mit 20.2.2006 wirksame Gutschrift in Höhe von 21.890,82 € aus der Erdgasabgabenvergütung für Jänner 2006 verbucht. Durch diese Gutschrift wurden die restlich offen gewesene Einfuhrumsatzsteuer 12/2005 und der

Dienstgeberbeitrag 01/2006 zur Gänze, sowie die Lohnsteuer 01/2006 bis auf einen Restbetrag von 6.495,02 € abgedeckt.

Schließlich wurde am 22.2.2006 eine bereits per 16.2.2006 wirksam gewesene Überweisung eines Betrages von 19.913,15 € gebucht. Damit wurden alle noch restlich offen gewesenen Abgaben abgedeckt; darüber hinaus ergab sich am Abgabenkonto ein Guthaben von 11.934,20 €.

Mit Bescheid vom 10.3.2006 setzte das Finanzamt folgende erste Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 567,71 € fest:

ABGABE	FRIST	BETRAG	SÄUMNISZUSCHLAG
Einfuhrumsatzsteuer	12/2005	15.02.2006	3.039,94
Dienstgeberbeitrag	01/2006	15.02.2006	7.320,70
Lohnsteuer	01/2006	15.02.2006	18.025,20
SUMME			567,71

Die Festsetzungen wären erforderlich gewesen, weil die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der obenstehenden Fristen entrichtet worden seien.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 16.3.2006 Berufung erhoben. Am 15.2.2006 seien die Lohnabgaben für Jänner und die Einfuhrumsatzsteuer für Dezember abzuführen gewesen. Dies sei auch mittels ELBA-Zahlung am 15.2.2006 abzüglich der Vergütung der Erdgasabgabe für Jänner in Höhe von 21.890,82 € durchgeführt worden. Bedingt durch den Urlaub und Krankheitsausfall der zuständigen Mitarbeiterin, welche die termingerechte Übermittlung der "Vergütung auf Erdgasabgabe-Meldung" vornehme, hätte erst am Montag, den 20.2.2006 die Meldung per Fax übermittelt werden können. Es werde um Gutschrift der Säumniszuschläge ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.3.2006 wies das Finanzamt diese Berufung ab. Der Säumniszuschlag stelle eine objektive Säumnisfolge dar. Dabei seien die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, grundsätzlich unbeachtlich. Das bloße Vorbringen in der Berufung, die verspätete Entrichtung sei durch einen Urlaub und Krankheitsfall der zuständigen Mitarbeiterin bedingt, welche die termingerechte Übermittlung der "Vergütung auf Erdgasabgabe-Meldung" vornehme, könne daher der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 6.4.2006 wurde ergänzend vorgebracht, dass die Berufungswerberin aufgrund der drastischen Verschlechterung der Marktsituation in der Textilbranche gezwungen sei, in ihrem Betrieb die Personaldecke knapp zu halten. Die beiden Mitarbeiterinnen in der Buchhaltung seien nur halbtags beschäftigt. Deshalb sei nur Frau D für die "Meldung der Erdgasabgabe" an das Finanzamt Linz zuständig. Bedingt durch den Krankheitsausfall der zuständigen

Mitarbeiterin habe erst am Montag, den 20.2.2006 die Meldung per Fax übermittelt werden können. Damit dieser Fehler nicht mehr auftrete, seien bereits entsprechende Maßnahmen getroffen worden, um in Zukunft die termingerechte Meldung bzw. Überweisung der Abgaben zu gewährleisten. Es werde deshalb um wohlwollende Prüfung dieser Angelegenheit ersucht, nachdem über Jahre hinweg pünktlichst Meldungen und Zahlungen geleistet worden wären. Wie bereits ausgeführt sei eben leider krankheitsbedingt dieses einmalige Versäumnis aufgetreten.

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.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 2.4.2007 wurde über das Vermögen der Berufungswerberin das Konkursverfahren eröffnet.

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).

Bei Überweisung auf das Postscheckkonto oder ein sonstiges Konto der empfangsberechtigten Kasse gelten die Abgaben am Tag der Gutschrift als entrichtet (§ 211 Abs. 1 lit. d BAO). Da Banküberweisungen regelmäßig eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen, und die Abgabe erst als entrichtet gilt, wenn die Zahlung am Bankkonto des empfangsberechtigten Finanzamtes gutgeschrieben wird, 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. Erfolgt demnach die Gutschrift im Sinne des § 211 Abs. 1 lit. d BAO 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.

Dem Abgabenkonto ist zu entnehmen, dass mit Wirksamkeit 16.2.2006 zwei Zahlungen geleistet wurden. Zum einen die am 21.2.2006 verbuchte Zahlung von 437,00 €, zum anderen

die am 22.2.2006 gebuchte, und in der Berufung angesproche Zahlung zur Abdeckung der zum 15.2.2006 fälligen Selbstbemessungsabgaben (19.913,15 €).

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Geburung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Zutreffend wurde die mit Wirksamkeit 16.2.2006 geleistete Zahlung von 437,00 € mit der offenen Einfuhrumsatzsteuer 12/2005 als am frühesten verbuchte Abgabe mit dem Fälligkeitstermin 15.2.2006 verrechnet, wodurch sich diese auf 3.039,94 € verminderte, und mit diesem Betrag auch dem diesbezüglichen Säumniszuschlag zugrunde gelegt wurde.

Die innerhalb der Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO und damit zeitgerecht geleistete weitere Zahlung in Höhe von 19.913,15 € wurde erst am 22.2.2006 gebucht. Einen Tag zuvor, nämlich am 21.2.2006 war die mit 20.2.2006 wirksame Gutschrift aus der Erdgasabgabenvergütung für Jänner 2006 in Höhe von 21.890,82 € verbucht worden. Diese Gutschrift deckte die restlich offen gewesene Einfuhrumsatzsteuer 12/2005 und der Dienstgeberbeitrag 01/2006 zur Gänze, sowie die Lohnsteuer 01/2006 bis auf einen Restbetrag von 6.495,02 € ab. Da diese Gutschrift erst am 20.2.2006 und damit nach Fälligkeit der Abgaben wirksam war, wertete die EDV-Anlage die Abgabenentrichtung als verspätet. Dabei blieb jedoch unberücksichtigt, dass die Berufungswerberin tatsächlich eine zeitgerechte Zahlung in Höhe von 19.913,15 € geleistet hatte. Eine Verrechnung dieser erst am 22.2.2006 verbuchten Zahlung mit den am 15.2.2006 fälligen Abgaben war nicht mehr möglich, da diese zum Großteil von der "verspäteten Gutschrift" aus der Erdgasabgabenvergütung (einer Gutschrift, die erst nach dem Fälligkeitstermin der damit abgedeckten Abgaben wirksam war) bereits abgedeckt waren. Da EDV-mäßig hinsichtlich der gesamten Lohnsteuer 01/2006 eine verspätete Entrichtung durch die "verspätete Gutschrift"

aus der Erdgasabgabenvergütung angemerkt war, obwohl tatsächlich nur ein Teilbetrag der Lohnsteuer durch diese Gutschrift abgedeckt worden war, änderte auch die Abdeckung der restlich offenen Lohnsteuer durch die zeitgerecht gewesene, aber erst am 22.2.2006 verbuchte Zahlung nichts mehr an der Säumniszuschlagsvorschreibung.

Erfolgt die Verbuchung einer zeitgerechten Zahlung aber erst nach der Verbuchung einer derartigen "verspäteten Gutschrift", liegt in analoger Anwendung der Bestimmung des § 214 Abs. 1 letzter Satz BAO keine von sachlichen Gesichtspunkten bestimmte Reihenfolge der Verbuchung der Zahlung und der Gutschrift vor. Wäre die zeitgerechte Zahlung vor der "verspäteten Gutschrift" verbucht worden, hätte sie die am 15.2.2006 fälligen Abgaben insoweit abgedeckt, und wäre in diesem Ausmaß die Festsetzung eines Säumniszuschlages unterblieben. In diesem Fall wären die Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 3.039,94 € und den Dienstgeberbeitrag 01/2006 in Höhe von 7.320,70 € zur Gänze, und die Lohnsteuer 01/2006 bis auf einen Restbetrag von 8.909,70 € abgedeckt worden.

Die Säumniszuschläge für die Einfuhrumsatzsteuer 12/2005 und den Dienstgeberbeitrag 01/2006 erweisen sich daher aus diesem Grund als rechtswidrig. Von der Lohnsteuer 01/2006 wäre allenfalls nur ein Säumniszuschlag in Höhe von 178,19 € (2 % von 8.909,70 €) in Betracht gekommen, da dieser bei sachgerechter Reihenfolge der Verbuchung der Zahlung und der Gutschrift eben erst durch die "verspätete Gutschrift" abgedeckt worden wäre. Allerdings wäre aus folgenden Gründen auch die Festsetzung dieses Säumniszuschlages nicht sachgerecht:

Es erscheint mit der Zielsetzung und dem Sinn des 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 möglich wäre. Kommt es in einem solchen Fall zur Festsetzung einer Umsatzsteuervorauszahlung, so habe insoweit die Festsetzung eines Säumniszuschlages zu unterbleiben (Ritz, BAO³, § 217 Tz 41 mit Hinweis auf RAE, Rz 916).

Dieser in den RAE wiedergegebenen Ansicht lag der folgende konkrete Fall zugrunde: Die damalige Berufungswerberin hatte im Dezember 1994 beträchtliche Einfuhrumsatzsteuern entrichtet, und diese im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung 12/1994 als abziehbare Vorsteuern geltend gemacht, woraus sich für diesen Voranmeldungszeitraum ein hoher Vorsteuerüberschuss ergab. Die Voranmeldung wurde jedoch erst am 1.3.1995 eingereicht, wodurch es zu einer verspäteten Abdeckung der am 15.2.1995 fällig gewesenen Selbst-

bemessungsabgaben kam. Das Bundesministerium für Finanzen vertrat in diesem Fall die oben wiedergegebene, und in die RAE übernommene Rechtsansicht.

Der unabhängige Finanzsenat teilt diese Ansicht. Die Berufungswerberin hätte den Anspruch auf Vergütung der Erdgasabgabe bereits zum Fälligkeitstermin der den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Abgaben geltend machen können. Gemäß § 3 Abs. 2 letzter Satz Erdgasabgabegesetz sind für das Vergütungsverfahren die Regelungen des Energieabgabenvergütungsgesetzes sinngemäß anzuwenden, wobei die Vergütung auch monatlich erfolgen kann. Der Antrag auf Vergütung ist nach Ablauf eines jeden Kalendermonats möglich (Punkt 9.2.6 des Durchführungserlasses u.a. zum Erdgasabgabegesetz, AÖF 1997/83). Hätte die Berufungswerberin daher (wie dies auch beabsichtigt war und nur aufgrund der Erkrankung der zuständigen Mitarbeiterin nicht erfolgt ist) den Vergütungsanspruch für Jänner 2006 bereits zum 15.2.2006 geltend gemacht, hätte die "zeitgerechte Gutschrift" in ihrem Umfang zu einer termingerechten Abdeckung der am 15.2.2006 fälligen Abgaben geführt. Da dem Abgabengläubiger durch die spätere Geltendmachung des Vergütungsanspruches ein Vorteil erwachsen ist, und bei zeitgerechter Einbringung des Vergütungsantrages eine termingerechte Abgabenentrichtung vorgelegen wäre, würde sich ein Säumniszuschlag in Höhe von 178,19 € für den oben dargestellten Restbetrag an Lohnsteuer 01/2006 als mit der Zielsetzung und dem Sinn des § 217 BAO als unvereinbar erweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Juni 2007