



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Marktgemeinde E, vom 18. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. April 2005, mit dem Säumniszuschläge in Höhe von insgesamt 684,80 € festgesetzt wurden, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 9.3.2005 wurde von der Berufungserberin elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2005 übermittelt, und darin eine Zahllast in Höhe von 6.332,58 € bekannt gegeben, die jedoch nicht bis zum Fälligkeitstag (15.3.2005) entrichtet wurde.

Aus einer berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2005 ergab sich eine zusätzliche Zahllast von 27.907,45 €, welche mit Bescheid vom 7.4.2005 festgesetzt wurde. Auch diese Zahllast war bereits am 15.3.2005 fällig gewesen. Die Nachforderung ergab sich im Wesentlichen aus einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG in Höhe von 27.844,93 €.

Die gesamte Umsatzsteuerzahllast für Jänner 2005 wurde zum Teil durch den Vorsteuerüberschuss aus der am 7.4.2005 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2005 und zum Teil durch die mit Wirksamkeit 12.4.2005 am Bankkonto des Finanzamtes eingelangte Überweisung eines Betrages von 37.358,11 € abgedeckt.

Mit Bescheid vom 11.4.2005 setzte das Finanzamt wegen nicht termingerechter Entrichtung der Umsatzsteuer 01/2005 Säumniszuschläge in Höhe von 126,65 € (2 % von 6.332,58 €) und 558,15 € (2 % von 27.907,45), insgesamt somit in Höhe von 684,80 € fest.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 18.4.2005 erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2005 fristgerecht am 9.3.2005 über FinanzOnline gemeinsam mit der Meldung der Lohnsteuer und den Dienstgeberbeiträgen für Februar übermittelt worden sei. Wie man aus der Buchungsmittelung Nr. 4 ersehen könne, seien die Lohnsteuer und der Dienstgeberbeitrag mit 9.3.2005 erfasst worden, nicht jedoch die Umsatzsteuer für Jänner. Der Grund dafür dürfte im "Minusbetrag" der Vorsteuer für Jänner liegen. Daraufhin habe die Buchhalterin der Gemeinde versucht mit dem Finanzamt zur Klärung der weiteren Vorgangsweise Kontakt aufzunehmen, was jedoch aufgrund der Büroumstellung beim Finanzamt in der zweien Monatshälfte März nicht möglich gewesen wäre. Am 29. März habe die Berufungswerberin über FinanzOnline festgestellt, dass das Finanzamt für Jänner "den falschen Betrag" von 6.332,58 € eingebucht habe. Aufgrund dessen sei ihr am 30. März die telefonische Auskunft gegeben worden, dass eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben wäre, welche noch am gleichen Tag abgeschickt worden sei. Mit der Bezahlung wäre bis zum Vorliegen des Bescheides zugewartet worden, und sei diese dann "fristgerecht" am 8.4.2005 erfolgt. Zumal die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner fristgerecht am 9.3.2004 durchgeführt worden sei, wie man aus einem beigelegten Auszug aus dem Postausgangsbuch ersehen könne, werde um Stornierung des Säumniszuschlages ersucht.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsverentscheidung vom 6.6.2005 unter Hinweis auf die einschlägigen Bestimmungen des § 21 Abs. 1 und Abs. 3 UStG ab. Die eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung sei nicht wie in der Berufung angeführt vom Finanzamt mit falschen Beträgen gebucht worden, sondern mit jenen, die von der Berufungswerberin in elektronischer Form bekannt gegeben worden waren. Da diese Beträge nicht richtig gewesen wären, sei die Umsatzsteuer 01/2005 aufgrund der berichtigten Voranmeldung festzusetzen gewesen. Da zum Fälligkeitstag keine Zahlung für die Umsatzsteuer 01/2005 geleistet worden wären, seien die gegenständlichen Säumniszuschläge festzusetzen gewesen. Die Bestimmung des § 217 Abs. 5 BAO habe nicht zur Anwendung gelangen können, weil die Säumnis mehr als fünf Tage betragen habe.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 14.6.2005 wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2005 fristgerecht zum 9.3.2005 eingereicht worden sei. Offensichtlich programmbedingt seien die Beträge nicht erfasst worden. Aus diesem Grund sei die sofortige und mehrmalige Kontaktaufnahme mit der zuständigen Stelle beim Finanzamt erfolgt, jedoch erfolglos, weil diese Abteilung infolge Umbauarbeiten nicht besetzt bzw. erreichbar gewesen wäre.

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.

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).

Der Säumniszuschlag ist eine objektive Säumnisfolge und ein "Druckmittel" zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabenentrichtungspflicht. Sein Zweck liegt darin, die pünktliche Tilgung von Abgabenschulden sicherzustellen (Ritz, BAO³, § 217 Tz 2 mit Judikaturnachweisen).

Im Rahmen des Verfahrens betreffend Festsetzung eines Säumniszuschlages ist daher nicht zu prüfen, ob abgabenrechtliche Erklärungspflichten – etwa die im § 21 Abs. 1 UStG normierte Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung bis zum 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates – eingehalten wurden, sondern ob Abgabenschulden zeitgerecht oder verspätet entrichtet worden sind. Aus dem wiederholten und auch zutreffenden Vorbringen der Berufungswerberin, sie habe am 9.3.2005 eine Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2005 eingereicht, ist im gegenständlichen Verfahren daher nichts zu gewinnen. Tatsache ist, dass sowohl die in dieser Voranmeldung erklärte Zahllast, als auch die Nachforderung aus der berichtigten Voranmeldung bzw. dem aufgrund derselben ergangenen Festsetzungsbescheid vom 7.4.2005 nicht bis zum Fälligkeitstag (15.3.2005) entrichtet worden waren.

Die Entrichtung sowohl der zeitgerecht vorangemeldeten Vorauszahlung in Höhe von 6.332,58 €, als auch der Nachforderung aus der berichtigten Voranmeldung bzw. dem Festsetzungsbescheid vom 7.4.2005 erfolgten erst geraume Zeit nach Ablauf des Fälligkeitstermins (15.3.2005). Wie bereits eingangs ausgeführt, wurde die gesamte Umsatzsteuerzahllast für Jänner 2005 erst im April 2005, nämlich zum Teil durch den Vorsteuerüberschuss aus der am 7.4.2005 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2005 und zum Teil durch die mit Wirksamkeit 12.4.2005 am Bankkonto des Finanzamtes eingelangte Überweisung eines Betrages von 37.358,11 € abgedeckt.

Die Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO war zu diesem Zeitpunkt längst abgelaufen. 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.

Aber auch die fünftägige Frist des § 217 Abs. 5 BAO war im Zeitpunkt der tatsächlichen Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 01/2005 längst verstrichen. Nach dieser Bestimmung entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 2 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.

Werden Abgaben, ausgenommen Nebenansprüche, später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzt, so steht dem Abgabepflichtigen gemäß § 210 Abs. 4 BAO für die Entrichtung der Abgabennachforderung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides zu.

Zur Entrichtung der Nachforderung aus dem Festsetzungsbescheid vom 7.4.2005 stand der Berufungswerberin aufgrund dieser Bestimmung eine Nachfrist von einem Monat ab Zustellung des Bescheides zu. Auf dem Abgabenkonto ist daher neben dem Fälligkeitstermin (15.3.05) auch eine Zahlungsfrist (17.5.05) vermerkt. Im Festsetzungsbescheid wurde darauf hingewiesen, dass die Fälligkeit und der Zahlungstermin der beiliegenden Buchungsmittelung zu entnehmen seien.

Es ist daher die grundsätzliche Frage zu klären, ob diese (von der Berufungswerberin eingehaltene) Zahlungsfrist der Festsetzung des Säumniszuschlages in Höhe von 558,15 € für die Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 27.907,45 € entgegen stand.

In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die gemäß § 210 Abs. 4 BAO einzuräumende Nachfrist keinen neuen Fälligkeitszeitpunkt begründet (VwGH 22.2.1995, 94/13/0242).

§ 217 Abs. 3 BAO idF vor BGBl I 2000/142 normierte: "Beginnt eine gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungsfrist spätestens mit Ablauf des Fälligkeitstages oder einer sonst für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages erst mit dem ungenützten Ablauf der zuletzt endenden Zahlungsfrist ein". Dies hatte zur Folge, dass bei geschlossener Fristenkette (mehrere Zahlungsfristen schließen ohne Unterbrechung unmittelbar aneinander) ein Säumniszuschlag erst mit ungenütztem Ablauf der zuletzt endenden Frist verwirkt war. Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben (etwa Umsatzsteuervorauszahlungen), die nach deren Fälligkeit erfolgten, fiel, soweit die Schuldigkeit nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet war, aber schon immer grundsätzlich ein Säumniszuschlag an (Ritz, BAO², § 217 Tz 10 und 11).

Durch das BudgetbegleitG 2001 (BGBl I 2000/142) wurde das Säumniszuschlagsrecht neu gefasst. Diese Bestimmung des § 217 Abs. 3 BAO (alt) wurde dabei zwar nicht übernommen, an der Rechtslage trat im Ergebnis aber aus folgenden Gründen keine Änderung ein:

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Diese Grundsatzregel gilt auch für Säumniszuschläge (Ritz, BAO³, § 4 Tz 6 mit Hinweis auf Stoll, BAO, 2319). Tatbestand ist dabei die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabenanspruch) eintreten. Ist ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht, so entsteht der Abgabenanspruch unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde. Soweit Abgabenbescheide über entstandene Abgabenansprüche absprechen (somit die Abgabe der Höhe nach festsetzen), sind sie deklarativ; konstitutiv wäre eine Abgabenfestsetzung, soweit sie über einen entstandenen Abgabenanspruch hinausgeht (Ritz, BAO³, § 4 Tz 7 und 8 mwN).

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit der Abgabenanspruch hinsichtlich eines Säumniszuschlages entsteht, sind in § 217 BAO geregelt. Primäre Voraussetzung gemäß Abs. 1 dieser Bestimmung ist, dass die dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird. Erfolgt keine Entrichtung zum Fälligkeitstag, ist der Säumniszuschlag grundsätzlich verwirkt. Eine erst später durch Bescheid zuerkannte Zahlungsfrist vermag daher am bereits entstandenen Abgabenanspruch betreffend Säumniszuschlag nichts mehr zu ändern.

Im vorliegenden Fall ist der Abgabenanspruch hinsichtlich des Säumniszuschlages in Höhe von 558,15 € bereits dadurch entstanden, dass die Umsatzsteuervorauszahlung 01/2005 in Höhe von 27.907,45 € nicht bis zum Fälligkeitstag (15.3.2005) entrichtet wurde. Die durch den Bescheid vom 7.4.2005 eingeräumte Zahlungsfrist konnte am bereits entstandenen Abgabenanspruch betreffend Säumniszuschlag, der mit dem insofern nur deklarativen Bescheid vom 11.4.2005 festgesetzt wurde, nichts mehr ändern. Die durch diesen Bescheid eingeräumte Zahlungsfrist hatte daher gemäß § 230 Abs. 2 BAO nur vollstreckungshemmende Wirkung, konnte aber im gegenständlichen Fall die bereits eingetretene Entstehung des Abgabenanspruches hinsichtlich Säumniszuschlag nicht mehr rückgängig machen.

Die Einräumung der Zahlungsfrist durch den Bescheid vom 7.4.2005 erfolgte (ebenso wie die tatsächliche Abgabenentrichtung) sowohl nach Ablauf der dreitägigen Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO als auch außerhalb der fünftägigen Frist im Sinne des § 217 Abs. 5 BAO. Ob diese Fristen bei der Prüfung der Frage, ob alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Entstehung des Abgabenanspruches betreffend Säumniszuschlag im Zeitpunkt des Wirksamwerdens einer mit Bescheid zuerkannten Zahlungsfrist vorlagen, überhaupt zu berücksichtigen sind, kann daher dahingestellt bleiben.

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. Für die Beurteilung von Anbringen kommt es dabei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 85 Tz 1) nicht auf die Bezeichnung von Schriftsätze und die zufälligen verbalen Formen an, sondern auf den Inhalt, das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteienschrittes. Ist aus dem Vorbringen des Berufungswerbers zu erschließen, dass ihn seiner Ansicht nach aus den von ihm ins Treffen geführten Gründen an der Säumnis kein (grobes) Verschulden treffe, ist in der Berufungsentscheidung das Vorliegen der Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO zu prüfen (UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04 mwN).

Die Berufungswerberin erläuterte nicht näher, warum die von ihr vorgenommene ursprüngliche Selbstberechnung der Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2005 unrichtig war, insbesondere warum die zur Nachforderung führende Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG in der ursprünglichen Voranmeldung nicht in Ansatz gebracht worden war. Ob daher allenfalls nur ein geringes Verschulden an der Unrichtigkeit dieser Selbstberechnung vorlag,

konnte nicht beurteilt werden. In diesem Zusammenhang muss darauf hingewiesen werden, dass die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO bei fehlendem grobem Verschulden an der Säumnis eine Begünstigung darstellt. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungsverbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung Inanspruchnehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (UFS 4.11.2004, RV/0390-L/04; UFS 3.5.2007, RV/0793-L/04; vgl. auch VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112 zu § 212 BAO).

Es ist aber auch nicht ersichtlich, inwiefern die Berufungswerberin durch die Büroumstellung beim Finanzamt in der zweien Monatshälfte März 2005 an der richtigen Ermittlung der Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2005 bzw. an einer fristgerechten Zahlung derselben gehindert gewesen wäre. Nichts hätte die Berufungswerberin gehindert, unverzüglich nach Erkennen der Unrichtigkeit der vorgenommenen Selbstberechnung eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen und die sich daraus ergebende Nachforderung unverzüglich zu entrichten. Es sind auch keine Gründe ersichtlich, die der termingerechten Entrichtung der ursprünglich bekannt gegebenen (zu geringen) Zahllast entgegengestanden wären. Es liegt im Wesen von Selbstbemessungsabgaben, dass der Abgabenschuldner diese selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten abwarten zu dürfen (Ritz, BAO³, § 201 Tz 1). Der Umstand, dass die ursprünglich bekannt gegebene Vorauszahlung in Höhe von 6.332,58 € erst am 29.3.2005 am Abgabenkonto gebucht worden war, berechtigte die Berufungswerberin weder zu einer verzögerten Bezahlung dieses Teilbetrages noch zu einem Zuwarten mit der Berichtigung der fehlerhaften Voranmeldung. Der Grund für die verzögerte Buchung ist – wie im Vorlageantrag richtig vermutet – programmbedingt. Das Finanzamt teilte dazu Folgendes mit: Wird eine UVA-Zahllast dem Finanzamt elektronisch bekannt gegeben, aber keine Zahlung geleistet, wartet die EDV mit der Buchung der UVA bis zum Monatsende zu, um nach Bekanntgabe der Zahllast zur Abdeckung derselben geleistete Zahlungen zuordnen und mit der bekannt gegebenen Zahllast abgleichen zu können. In solchen Fällen erfolgt die Buchung der UVA am Abgabenkonto regelmäßig erst zwischen dem 25. und dem Monatsletzten.

Insgesamt gesehen brachte die Berufungswerberin somit auch keine Gründe vor, die eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung der gegenständlichen Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO rechtfertigen könnten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Mai 2007