



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X., vom 18. 4. 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. 4. 2005 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.
Die Säumniszuschläge werden festgesetzt wie folgt:

Bemessungsgrundlage	Säumniszuschlag
Lohnsteuer 10/2004: 14.108,98 €	282,18 €
Dienstgeberbeitrag 10/2004: 6.743,50 €	134,87 €
Lohnsteuer 11/2004: 7.950,29 €	159,01 €
Dienstgeberbeitrag 11/2004: 11.236,36 €	224,73 €

Entscheidungsgründe

1.1. Mit Sammelbescheid vom 11. 4. 2005 setzte das Finanzamt gegenüber der Berufungswerberin (kurz Bw.) erste Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO wegen nicht fristgerechter Entrichtung folgender Abgabenschuldigkeiten fest:

ABGABE	FRIST	BETRAG	SÄUMNISZUSCHLAG
Lohnsteuer 10/2004	15. 11. 2004	25.054,58 €	501,09 €
DB 10/2004	15. 11. 2004	6.743,50 €	134,87 €
Lohnsteuer 11/2004	15. 12. 2004	7.950,29 €	159,01 €

DB 11/2004	15. 12. 2004	11.236,36 €	224,73 €
KfzSt 10-12/2004	15. 2. 2005	31.947,09 €	638,94 €
Summe			1.658,64 €

1.2. Der dagegen erhobenen Berufung vom 18. 4. 2005 gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 2. 11. 2005 teilweise Folge, indem es den Säumniszuschlag zur Lohnsteuer 10/2004 auf 282,18 € herabsetzte und von der Kraftfahrzeugsteuer 10-12/2004 keinen Säumniszuschlag festsetzte. Die Höhe der übrigen Säumniszuschläge blieb unverändert. Dazu führte das Finanzamt sinngemäß aus, dass Säumniszuschläge insoweit nicht anfielen, als die Lohnsteuer 10/2004 (25.054,58 €) und 11/2004 (29.808,73 €) durch die Gutschrift der Überschüsse laut Umsatzsteuer-Voranmeldungen 9/2004 (-10.945,60 €) und 10/2004 (-21.858,44 €) teilweise abgedeckt worden sei. Von der ursprünglich in unzutreffender Höhe verbuchten Kraftfahrzeugsteuer (31.947,09 €) sei kein Säumniszuschlag zu entrichten, weil der auf die berichtigte Bemessungsgrundlage (154 €) entfallende Säumniszuschlag die Bagatellgrenze unterschreite.

1.3. Im Vorlageantrag vom 16. 11. 2005 vertrat die Bw. den Standpunkt, dass sie die säumniszuschlagsbelasteten Lohnabgaben wie folgt entrichtet habe:

LSt 10/2004 (vom FA gebucht am 15. 3. 2005)	25.054,58 €
DB 10/2004 (vom FA gebucht am 15. 3. 2005)	6.743,50 €
DZ 10/2004 (vom FA gebucht am 15. 3. 2005)	<u>659,37 €</u>
Zwischensumme	32.457,45 €
Gutschrift USt 9/2004 (15. 11. 2004)	<u>-10.945,60 €</u>
Zwischensumme	21.511,85 €
Zahlung 15. 11. 2004	<u>-19.999,18 €</u>
Offene Lohnabgaben 10/2004	1.512,67 €
LSt 11/2004 (vom FA gebucht am 15. 3. 2005)	29.808,73 €
DB 11/2004 (vom FA gebucht am 15. 3. 2005)	11.236,36 €
DZ 11/2004 (vom FA gebucht am 15. 3. 2005)	<u>1.098,67 €</u>
Zwischensumme	42.143,76 €
Gutschrift USt 10/2004 (15. 12. 2004)	<u>-21.858,44 €</u>
Zwischensumme	20.285,32 €
Zahlung 15. 12. 2004	<u>-20.285,32 €</u>
Offene Lohnabgaben 11/2004	0,00 €

Aus dieser Aufstellung sei ersichtlich, dass die Lohnabgaben 10/2004 mit der Gutschrift aus der fristgerecht eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung 9/2004 und der Zahlung vom 15. 11. 2004 bis auf den Restbetrag von 1.512,67 € entrichtet worden seien. Die Lohnabgaben 11/2004 seien mit der Gutschrift aus der fristgerecht eingereichten Umsatzsteuer-Voran-

meldung 10/2004 und der Zahlung vom 15. 12. 2004 zur Gänze entrichtet worden. Die Bw. habe bezüglich der in den Beilagen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen 9/2004 und 10/2004 (Form. U 31) ausgewiesenen Lohnabgaben entsprechende Buchungsanweisungen erteilt, jedoch seien die Umsatzsteuervoranmeldungen (einschließlich der von den Buchungsanweisungen betroffenen Lohnabgaben) vom Finanzamt erst am 15. 3. 2005 (nach Beendigung einer im März 2005 durchgeführten Umsatzsteuerprüfung über den Zeitraum 9-10/2004) verbucht worden. Die Bw. beantrage daher, die Säumniszuschläge für die Lohnabgaben 10/2004 neu zu berechnen und für die Lohnabgaben 11/2004 keine Säumniszuschläge festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

2.2. Aus den Akten ergibt sich folgender Sachverhalt: Die Bw. reichte am 11. 11. 2004 die Umsatzsteuer-Voranmeldung 9/2004 ein, in der ein Überschuss (-12.612,27 €) ausgewiesen war. Die Beilage (Form. U 31) enthielt eine Verrechnungsanzeige, wonach dieser Überschuss zur teilweisen Abdeckung von am 15. 11. 2004 fälligen Abgaben verwendet werden sollte, welche dem Finanzamt wie folgt bekannt gegeben wurden: LSt 10/2004 (25.054,58 €), DB 10/2004 (6.743,50 €), DZ 10/2004 (659,37 €), KfzSt 10-12/2004 (154 €). Weiters entrichtete die Bw. am 15. 11. 2004 einen Betrag von 19.999,18 €, womit der den Vorsteuerüberschuss 9/2004 übersteigende Teil der Lohnabgaben 10/2004 abgedeckt werden sollte.

Dazu kam es aber nicht, weil der Zahlungsbeleg keine Verrechnungsweisung enthielt und die in der Beilage zur Umsatzsteuer-Voranmeldung 9/2004 angeführten Lohnabgaben 10/2004 erst am 15. 3. 2004 auf dem Abgabenkonto der Bw. belastet wurden. Die verspätete Belastung der Lohnabgaben 10/2004 führte zu einer saldowirksamen Verbuchung des am 15. 11. 2005 entrichteten Teilbetrages (19.999,18 €) und entstand durch die Gutschrift des Einzahlungsbetrages ein Guthaben von 19.999,18 €. Der Grund für die erst am 15. 3. 2005 erfolgte Belastung der Lohnabgaben 10/2004 lag offenbar darin, dass die Umsatzsteuer-Voranmeldung 9/2004 samt Beilage U 31 (infolge Aufnahme in die Liste der zu überprüfenden Fälle und der damit verbundenen elektronischen Bearbeitungssperre) bis zur Beendigung einer im März 2004 durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung nicht bearbeitet wurde. Der im Anschluss an diese Prüfung mit Bescheid gemäß § 21 Abs. 3 UStG vom 14. 3. 2005 in einer (gegenüber der nicht verbuchten Voranmeldung) verminderten Höhe festgesetzte Überschuss für 9/2004 (-10.945,60 €) wurde ebenfalls am 15. 3. 2005 verbucht.

In der am 14. 12. 2004 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung 10/2004 war wiederum ein Überschuss (-21.858,44 €) ausgewiesen, der laut Verrechnungsanzeige in der Beilage U 31 zur teilweisen Abdeckung der Lohnabgaben 11/2004 verwendet werden sollte (LSt 11/2004: 29.808,73 €; DB 11/2004: 11.236,36 €; DZ 11/2004: 1.098,67 €). Mit dem am 15. 12. 2004 entrichteten Betrag (20.285,32 €) war die Abdeckung des den Vorsteuerüberschuss 10/2004 übersteigenden Teiles der Lohnabgaben 11/2004 beabsichtigt. Da auch dieser Zahlungsbeleg keinen Verwendungszweck enthielt und aus den dargelegten Gründen auch die Lohnabgaben 11/2004 erst am 15. 3. 2005 auf dem Abgabenkonto belastet wurden, wurde die Zahlung in Höhe von 20.285,32 € nicht zur teilweisen Tilgung der Lohnabgaben 11/2004 verwendet, sondern auf „Saldo“ gebucht. Durch die Gutschrift dieser Zahlung ohne entsprechende Belastung erhöhte sich das am 9. 12. 2004 noch vorhandene Abgabenguthaben (19.824,91 €) auf 40.110,23 €. In der Folge wurde das (durch eine Zahlung am 17. 1. 2005 in Höhe von 50.234,04 € auf 90.518,54 € angestiegene) Abgabenguthaben durch Verrechnung mit der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung 1-3/2005 und den Lohnabgaben 12/2004 aufgebraucht.

2.3. Die Bw. hat die Umsatzsteuer-Voranmeldungen 9/2004 und 10/2004 fristgerecht im Sinn des § 21 Abs. 1 erster Satz UStG und damit vor Fälligkeit der Lohnabgaben 10/2004 und 11/2004 eingereicht. Bezüglich der darin ausgewiesenen Vorsteuerüberschüsse wurden entsprechende Verrechnungsanzeigen erteilt.

Nach § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG ist ein vorangemeldeter Überschuss 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.

Gemäß § 21 Abs. 3 UStG hat das Finanzamt die Steuer unter anderem festzusetzen, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. 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.

Aus dieser Rechtslage folgt für den Berufungsfall, dass die erstmals am 15. 3. 2005 verbuchte Gutschrift des gemäß § 21 Abs. 3 UStG festgesetzten Überschusses 9/2004 im Ausmaß der gegenüber der Voranmeldung geringeren Festsetzung (-10.945,60 €) auf den Tag der Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldung 9/2004 zurückwirkte. Ebenso wirkte die am 15. 3. 2005 verbuchte Gutschrift des Überschusses 10/2004 (-21.858,44 €), der durch die Umsatzsteuerprüfung keine Änderung erfahren hatte, auf den Tag der Einreichung der Um-

satzsteuer-Voranmeldung 10/2004 zurück. Somit war die Gutschrift des Überschusses 9/2004 zum Fälligkeitstermin der Lohnabgaben 10/2004 am 15. 11. 2004 wirksam und stand diese Gutschrift zur Tilgung der Lohnsteuer 10/2004 im Teilbetrag von 10.945,60 € zur Verfügung. Desgleichen war die Gutschrift des Überschusses 10/2004 zur Fälligkeit der Lohnabgaben 11/2004 am 15. 12. 2004 wirksam und wurde damit die Lohnsteuer 11/2004 im Teilbetrag von 21.858,44 € getilgt.

Das Finanzamt hat der teilweisen Tilgung der Lohnsteuer 10/2004 im Umfang der Gutschrift des Überschusses 9/2004 im Wege der Berufungsvorentscheidung Rechnung getragen, indem der Säumniszuschlag von der solcherart verminderten Bemessungsgrundlage festgesetzt wurde ($25.054,58 \text{ €} - 10.945,60 \text{ €} = 14.108,98 \text{ €}$; davon 2 % SZ: 282,18 €). Die teilweise Tilgung der Lohnsteuer 11/2004 durch die Gutschrift des Überschusses 10/2004 fand bereits im angefochtenen Säumniszuschlagbescheid Berücksichtigung. Der Säumniszuschlag wurde nämlich nur von dem den Vorsteuerüberschuss 10/2004 übersteigenden Teil der Lohnsteuer 11/2004 angelastet: $29.808,73 \text{ €} - 21.858,44 \text{ €} = 7.950,29 \text{ €}$; davon 2 % SZ: 159,01 €.

2.4. Im Hinblick auf dieses erstinstanzliche Verfahrensergebnis (und den zu Recht abbeschriebenen Säumniszuschlag von der KfzSt 10-12/2004) ist nur mehr zu prüfen, ob auch in Höhe der Zahlungen vom 15. 11. 2004 (19.999,18) und 15. 12. 2004 (20.285,32 €) eine Entrichtung der säumniszuschlagsbelasteten Lohnabgaben 10/2004 bzw. 11/2004 gegeben ist oder nicht.

Die Bw. hat zwar die Lohnabgaben 10/2004 und 11/2004 in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen 9/2004 und 10/2004 angeführt und die darin geltend gemachten Vorsteuerüberschüsse für die Abdeckung der Lohnabgaben „reserviert“. Eine diesbezügliche Verrechnung konnte aber nur soweit erfolgen, als die Vorsteuerüberschüsse zur teilweisen Abdeckung dieser Abgabenschuldigkeiten ausreichten. Setzt doch die Verrechnung einer sonstigen Gutschrift entsprechend dem der Abgabenbehörde bekannt gegebenen Verwendungszweck voraus, dass die Abgabe, die gezielt entrichtet werden soll, in der sonstigen Gutschrift Deckung findet.

Ob mit den Zahlungen vom 15. 11. und 15. 12. 2004 die übersteigenden Lohnabgabenbeträge entrichtet wurden, hängt vom Vorliegen von (diese Zahlungen betreffenden) Verrechnungsweisungen im Sinn des § 214 Abs. 4 BAO ab. Nach lit. a und c dieser Bestimmung sind Zahlungen, die Abgabenschulden betreffen, die vom Abgabepflichtigen selbst zu berechnen und abzuführen sind oder die die Abfuhr einbehaltener Abgaben betreffen, dem der Abgabenbehörde auf dem Zahlungsbeleg bekannt gegebenen Verwendungszweck entsprechend zu verbuchen.

Das Finanzamt vertritt den impliziten Standpunkt, dass die Bw. keine derartigen Verrechnungsweisungen erteilt habe. Demgegenüber ist die Bw. der Ansicht, dass sie die säumniszuschlagsbelasteten Lohnabgaben „rechtzeitig mit den Guthaben aus den Umsatzsteuervoranmeldungen 9+10/2004 zum Verbuchen angemeldet“ habe, wobei mit den Zahlungen vom 15. 11. und 15. 12. 2004 die Lohnabgaben 10/2004 bis auf einen Rest von 1.512,77 € und die Lohnabgaben 11/2004 zur Gänze entrichtet worden seien. Sollte dieses Vorbringen so zu verstehen sein, dass die Abgabenbehörde zu Unrecht vom Nichtvorliegen entsprechender Verrechnungsweisungen ausgehe, so ist dazu festzustellen, dass über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto in einem Verfahren zur Erlassung eines Abrechnungsbescheides (§ 216 BAO) zu entscheiden ist. Im Berufungsfall ist keine rechnungsmäßige Zuordnung der Zahlungen vom 15. 11. und 15. 12. 2004 zu den säumniszuschlagsbelasteten Lohnabgaben und insoweit auch keine Tilgung erfolgt.

Im Übrigen wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. 9. 2004, 2001/14/0176, verwiesen, wonach die bloße Anführung von Lohnabgaben in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht als Verrechnungsweisung im Sinn des § 214 Abs. 4 BAO anzusehen ist, weil diese Bestimmung im Fall einer Zahlung ausdrücklich die Erteilung der Verrechnungsweisung auf dem Zahlungsbeleg normiert (vgl. auch Stoll, BAO-Kommentar, 2300).

Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages tritt auch dann ein, wenn im Zeitpunkt der in der Vergangenheit liegenden Fälligkeit einer Abgabe ein ausreichendes Guthaben vorhanden war, aber der Abgabepflichtige über dieses Guthaben anderweitig verfügt hat (VwGH 15. 2. 2006, 2002/13/0165; VwGH 24. 2. 2004, 98/14/0146; VwGH 17. 9. 1990, 90/15/0028). Im Berufungsfall wurden die zu den Fälligkeitsterminen der säumniszuschlagsbelasteten Lohnabgaben vorhandenen Guthaben dadurch aufgebraucht, dass die Bw. die am 17. 1. 2005 fälligen Lohnabgaben 12/2004 nicht zur Gänze, sondern nur in einem das Guthaben übersteigenden Teilbetrag entrichtet hat.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass in dem vom Finanzamt festgestellten Umfang eine Säumnis vorlag, weshalb dem Mehrbegehren gegenüber der Berufungsvorentscheidung nicht entsprochen werden konnte.

Innsbruck, am 11. April 2008