

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P-GmbH, vertreten durch Dr. Gerhard Kohler Steuerberatungsges.m.b.H., 1050 Wien, Schönbrunner Straße 53, vom 24. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. September 2007 zu StNr. 000/0000 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von 6.017,23 € entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die steuerliche Vertreterin der Berufungserwerberin brachte am 15.2.2007 als Vertreterin anderer Abgabepflichtiger fünf elektronische Umbuchungs- und Überrechnungsanträge zugunsten der Berufungserwerberin ein. Insgesamt sollte so ein Betrag von 268.260,00 € auf das Abgabenkonto der Berufungserwerber gelangen.

Tatsächlich wurde den Umbuchungs- und Überrechnungsanträgen von den zuständigen Finanzämtern großteils entsprochen. Nur zwei Umbuchungsanträge über 14.000,00 € und 16.000,00 € wurden abgewiesen, sodass mit Wirksamkeit 15.2.2007 ein Betrag von insgesamt 238.260,00 € am Abgabenkonto der Berufungserwerberin eingelangt war. Nach Verbuchung der letzten Überrechnung am 2.3.2007 betrug das Guthaben am Abgabenkonto 250.711,57 €.

Verrechnungsweisungen finden sich auf den Umbuchungs- und Überrechnungsanträgen nicht. Es ist auch kein solcher Antrag der Berufungserwerberin aktenkundig; die Einbringung eines solchen wurde im gegenständlichen Verfahren auch nicht behauptet.

Nach Abschluss einer Außenprüfung erfolgten mit Bescheiden vom 13.7.2007 umfangreiche Abgabenfestsetzungen für die Jahre 2000 bis 2005. Die sich aus diesen Festsetzungen ergebenden Nachforderungen waren am 20.8.2007 fällig, und wurden zum Teil durch das am Abgabenkonto bestehende Guthaben abgedeckt; es verblieb ein Restrückstand von 343.800,59 €.

Erst mit Eingabe vom 23.8.2007 wurde die Umsatzsteuervoranmeldung 12/2006 eingereicht, aus der sich eine Zahllast in Höhe von 300.861,46 € ergab. Aufgrund eines Versehens sei diese Voranmeldung nicht eingereicht worden. Da die Zahllast durch Überrechnungen gedeckt sei, werde ersucht, von Säumnis- bzw. Verspätungszuschlägen abzusehen.

Mit Bescheid vom 10.9.2007 setzte das Finanzamt von der Umsatzsteuer 12/2006 in Höhe von 300.861,46 € einen Säumniszuschlag von 6.017,23 € fest, da die angeführte Abgabenschuldigkeit nicht bis 20.8.2007 entrichtet worden sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 24.9.2007 Berufung erhoben. Die Umsatzsteuer 12/2006 habe eine Zahllast in Höhe von 300.861,46 € ergeben. Dieser Betrag sei nicht an das Finanzamt einbezahlt worden, da am 15.2.2007 eine Umsatzsteuerüberrechnung in Höhe von 268.260,00 € beantragt worden sei. Der Rückstand wäre somit teilweise zeitgerecht im Wege eines Überrechnungsantrages abgedeckt worden. Es werde daher ersucht, den angefochtenen Säumniszuschlag auf 652,03 € (2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Differenzbetrages von 32.601,46 €) zu korrigieren. Der Berufung wurde eine Aufstellung der eingangs erwähnten Umbuchungs- und Überrechnungsanträge angeschlossen.

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).

Die dem Säumniszuschlag zugrunde liegende 12/2006 Umsatzsteuer war am 15.2.2007 fällig. Auf Grund der durchgeföhrten Umbuchungen und Überrechnungen bestand zwar mit Wirksamkeit 15.2.2007 ein Guthaben am Abgabenkonto, mit dem eine teilweise Abdeckung der (dem Finanzamt jedoch erst mit Eingabe vom 23.8.2007 bekannt gegebenen) Umsatzsteuer 12/2006 möglich gewesen wäre, dieses Guthaben wurde aber zur teilweisen Abdeckung der am 20.8.2007 fälligen Nachforderungen aus den im Anschluss an die Betriebsprüfung ergangenen Abgabenbescheiden verwendet. Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO unter Außerachtlassung von Abgaben deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgaben-

schuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Die kontokorrentmäßige kumulative Verrechnung des Guthabens mit den erst am 20.8.2007 fälligen Nachforderungen aus den Bescheiden vom 13.7.2007 erfolgte bereits mit Verbuchung dieser Bescheide. Für diese Fälle normiert § 210 Abs. 6 BAO: Soweit eine Abgabe nur deswegen als nicht entrichtet anzusehen ist, weil vor dem Ablauf einer zur Entrichtung einer anderen Abgabenschuldigkeit zur Verfügung stehenden Zahlungsfrist eine Verrechnung gemäß § 214 auf diese andere Abgabenschuldigkeit erfolgte, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung der erstgenannten Abgabe eine Nachfrist bis zum Ablauf der später endenden Zahlungsfrist für eine der genannten Abgaben zu. Aus diesem Grund wird im angefochtenen Säumniszuschlagsbescheid für die Umsatzsteuer 12/2006 eine Zahlungsfrist per 20.8.2007 ausgewiesen. Die Umsatzsteuer wurde auch bis zu diesem Zahlungstermin nicht entrichtet.

Eine Verrechnungsweisung im Sinne des § 214 Abs. 4 BAO zur Verwendung der Gutschriften aus den Umbuchungen und Überrechnungen wurde nicht gestellt. Ein solcher Antrag hätte allenfalls gemäß § 214 Abs. 5 BAO noch innerhalb von drei Monaten ab dem Zeitpunkt der maßgeblichen Entrichtung (15.2.2007) eingebracht werden können (Ritz, BAO³, § 214 Tz 21).

Insgesamt gesehen lagen somit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zur Festsetzung des gegenständlichen Säumniszuschlages vor.

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).

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 (z.B. UFS 22.8.2008, RV/0604-L/08 mwN).

Sowohl in der Eingabe vom 23.8.2007 zur verspäteten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2006 als auch in der gegenständlichen Berufung wurde darauf hingewiesen, dass zeitgerechte Überrechnungsanträge gestellt worden wären, mit denen die Abgabe

(zumindest zum Teil) fristgerecht abgedeckt werden sollte. Die Berufungswerberin vertritt daher erkennbar die Ansicht, dass sie im Hinblick auf diese zeitgerecht gestellten Umbuchungs- und Überrechnungsanträge kein Verschulden an der Säumnis treffe, jedenfalls in dem Umfang, in dem mit den umgebuchten und überrechneten Gutschriften eine zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung möglich gewesen wäre. Es ist daher im vorliegenden Fall zu prüfen, ob allenfalls die Voraussetzungen für eine Herabsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO vorliegen.

Diese Bestimmung ist anwendbar, insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt. Dazu wird in der Literatur beispielsweise der Fall angeführt, dass der Arbeitgeber als Abfuhrpflichtiger der Lohnsteuer diese Selbstberechnungsabgabe fehlerhaft ermittelt. Dabei sei ausschlaggebend, ob ihn an der Fehlberechnung (zu niedrige Berechnung) ein grobes Verschulden trifft (Ritz, BAO³, § 217 Tz 48). In einem solchen Fall wird also die Abgabe fehlerhaft ermittelt und der fehlerhaft ermittelte Betrag dem Finanzamt bekannt gegeben. Dieser Fehler ist ursächlich für die verspätete Entrichtung des Teiles der Abgaben, der erst nach Erkennen des Fehlers entweder verspätet dem Finanzamt bekannt gegeben oder im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung vorgeschrieben wird. Wenn dem Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der unzutreffenden Ermittlung der Selbstberechnungsabgabe zur Last fällt, soll die daraus resultierende verspätete Entrichtung der Abgabe nicht mit einem Säumniszuschlag sanktioniert werden. Somit kann auch ein außerhalb des reinen Zahlungsverkehrs (hier: bei der Ermittlung einer Selbstbemessungsabgabe) unterlaufener Fehler, der aber nur auf einen minderen Grad des Versehens zurückzuführen und kausal für eine verspätete Abgabenentrichtung ist, eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages rechtfertigen. Die Ursachen für eine Säumnis können vielfältig sein, entscheidend ist, ob den Abgabepflichtigen an der Verursachung der Säumnis ein grobes Verschulden trifft.

Die Bestimmung des § 217 Abs. 7 ist damit nicht nur auf Fälle beschränkt ist, in denen Fehlleistungen im reinen Zahlungsverkehr unterlaufen, wenn diese zu einer Säumnis bei der Abgabenentrichtung führen. Eine Anwendung dieser Norm kommt daher auch in Fällen in Betracht, in denen der Abgabepflichtige zeitgerecht eine richtige Selbstberechnung vornimmt, diese aber ohne grobes Verschulden dem Finanzamt erst verspätet bekannt gibt, oder in denen kein grobes Verschulden an der verspätet erfolgten und bekannt gegebenen richtigen Selbstberechnung vorliegt, wenn diese Fehler kausal für die verspätete Abgabenentrichtung sind. Wird etwa zeitgerecht eine zutreffende Umsatzsteuerzahllast für einen bestimmten Voranmeldungszeitraum ermittelt, diese dem Finanzamt aber aus Gründen, die nur einen minderen Grad des Versehens darstellen, erst verspätet bekannt gegeben, und unterbleibt nur

deswegen eine zeitgerechte Entrichtung der Abgabe, ist auch hier ein schon im Rahmen der Selbstbemessung (zu der auch die termingerechte Bekanntgabe der Abgabe an das Finanzamt zählt) unterlaufener Fehler kausal für die verspätete Abgabenentrichtung. Bei der zweiten Fallkonstellation wird beispielsweise eine Umsatzsteuervoranmeldung aus Gründen, die nur einen minderen Grad des Versehens darstellen, erst nach Eintritt der Fälligkeit der entsprechenden Vorauszahlung erstellt, sodass naturgemäß auch die erst verspätet ermittelte Zahllast nur mehr verspätet an das Finanzamt entrichtet werden kann. Auch hier ist ein Fehler außerhalb des reinen Zahlungsverkehrs ursächlich für die verspätete Entrichtung.

Im gegenständlichen Fall wurde die Umsatzsteuervoranmeldung 12/2006 erst im Zuge der Eingabe vom 23.8.2007, also rund ein halbes Jahr verspätet, eingereicht. Wäre die Voranmeldung termingerecht abgegeben worden, wäre eine teilweise Abdeckung der Zahllast mit dem aus den erwähnten Gutschriften entstandenen Guthaben möglich gewesen. Es war daher die verspätete Abgabe der Voranmeldung ursächlich dafür, dass eine Verwendung des Guthabens zur Abdeckung der Umsatzsteuer 12/2006 nicht möglich war, weshalb es letztlich zu einer nicht termingerechten Entrichtung dieser Abgabe kam. Die Gründe für die verspätete Bekanntgabe dieser Selbstberechnungsabgabe wurden aber nicht näher dargelegt, es wurde nur auf ein diesbezügliches "Versehen" verwiesen. Dies genügt jedoch nicht, um vom Fehlen eines groben Verschuldens im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO ausgehen zu können. Die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß dieser Bestimmung stellt eine Begünstigung dar. Die Amtswigigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt bei Begünstigungs-tatbeständen gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers aber in den Hintergrund. Dieser hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die eine 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). Ein in diesem Sinne ausreichendes und überzeugendes Vorbringen wurde jedoch nicht erstattet. In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass die Zahllast 12/2006 ein Vielfaches der üblicherweise vorangemeldeten monatlichen Umsatzsteuerzahllasten betrug, somit eine "auffällig" hohe Zahllast vorlag, deren Nichtbekanntgabe gegenüber dem Finanzamt bei Aufwendung der für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt etwa auch aus den laufenden Buchungsmittelungen unschwer auffallen hätte müssen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. September 2008