

GZ. RV/1766-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Walter Danner gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr vom 9. Juli 2001 betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Umsatzsteuer 2/2000 in Höhe von insgesamt 5.136,00 S (entspricht 373,25 €) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide vom 9. Juli 2001 bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 9. Juli 2001 setzte das Finanzamt Urfahr wegen Nichtentrichtung der Umsatzsteuer 02/2000 in Höhe von 122.612,00 S und 134.222,00 S bis zum Fälligkeitstag

17. April 2000 Säumniszuschläge in Höhe von 2.452,00 S und 2.684,00 S, insgesamt daher 5.136,00 S (entspricht 373,25 €), fest.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 31. Juli 2001 vom steuerlichen Vertreter des Bw rechtzeitig Berufung eingebbracht und die Stornierung des Säumniszuschlages beantragt. Im Juni 1998 sei eine eingegangene Anzahlung von 1.541.000,00 S brutto versehentlich nicht in die Voranmeldung aufgenommen und die Umsatzsteuer von 256.834,00 S nicht zeitgerecht abgeführt worden. Bei Erkennen dieses Versehens sei diese Anzahlung in der Voranmeldung 03/1999 berücksichtigt worden. In der Umsatzsteuerjahreserklärung 1998 habe sich daher eine Restschuld von 253.279,00 S ergeben, welche umgehend beglichen worden sei. Wegen verspäteter Bezahlung dieser Umsatzsteuer sei ein Säumniszuschlag von 5.066,00 S vorgeschrieben worden, gegen den bisher erfolglos berufen worden sei. Da die Anzahlung daher sowohl in der Voranmeldung 03/99 als auch in der Umsatzsteuererklärung 1998 versteuert worden sei, der Bw jedoch nicht die finanziellen Reserven gehabt habe, diese doppelte Besteuerung bis zur Erstellung der nächsten Jahreserklärung durchzustehen, habe er in der Voranmeldung 02/2000 die Bemessungsgrundlage um diese Anzahlung gekürzt. Die Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 habe eine Gutschrift von 261.490,00 S ergeben, welche am 5. Juni 2001 auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden sei. Im Zuge einer Betriebsprüfung sei die verkürzte Voranmeldung 02/2000 per 12. Juni 2001 berichtigt und ein Betrag von 256.834,00 S nachbelastet worden, welcher aber durch die Gutschrift 1999 zur Gänze abgedeckt worden sei. Für die verspätete Zahlung der Umsatzsteuer sei mit Bescheid vom 10. Mai 2000 bereits ein Säumniszuschlag von 5.066,00 S vorgeschrieben worden, sodass die abermalige Festsetzung eines Säumniszuschlages von 5.136,00 S eine unbillige Härte darstelle. Der Bw sei nur einmal, nämlich von 16. August 1998 bis 17. Mai 1999, säumig gewesen, und seit diesem Zeitpunkt sei der Steuerbetrag von 256.834,00 S stets bezahlt gewesen.

Da die Ausfertigung der Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2002 irrtümlich nicht unterfertigt war, wurde nach telefonischer Kontaktaufnahme des Sachbearbeiters mit dem Bw. die Berufungsvorentscheidung am 8. Mai 2002 neuerlich versendet und dem Bw am 14. Mai 2002 zugestellt. Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass die mit Bescheid vom 12. Juni 2001 festgesetzte Nachforderung an Umsatzsteuer 02/2000 am Fälligkeitstag 17. April 2000 keine Deckung gefunden habe, weshalb die Säumniszuschlagsfestsetzung zu Recht erfolgt sei. Die Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung 1999 sei erst mit Buchung am 5. Juni 2001 und damit verspätet für die Abdeckung der Umsatzsteuer 02/2000 zur Verfügung gestanden. Die Verpflichtung zur

rechtzeitigen Entrichtung der Umsatzsteuer 02/2000 ergebe sich gemäß § 21 Abs. 1 UStG unabhängig von der Entstehung einer sonstigen Gutschrift für einen anderen Zeitraum. Die Säumniszuschlagsvorschreibung vom 10. Mai 2000 dagegen sei wegen der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuer 1998 erfolgt. Die Säumniszuschlagsfestsetzung vom 9. Juli 2001 sei auf Grund der Umsatzsteuerfestsetzung 02/2000 vorgenommen worden und stehe in keinem Zusammenhang mit der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuer 1998. Darüber hinaus erweise sich die Behauptung, der Betrag von 256.834,00 S sei seit 17. Mai 1999 stets bezahlt gewesen, wegen der Kürzung der Umsatzsteuer 02/2000 als unrichtig.

Mit Eingabe vom 23. Mai 2002 beantragte der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Wesentlichen brachte er vor, dass er bereits nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2002 am 18. Februar 2002 einen Vorlageantrag eingebracht habe. Bereits in diesem Antrag habe er ausreichend Gründe für die Erlassung einer stattgebenden Berufungsentscheidung angeführt. Dieses Schreiben erhebe er zum Inhalt der nunmehrigen Eingabe.

Dieses Schreiben vom 18. Februar 2002 war jedoch weder im Veranlagungs- noch im Finanzkassenakt auffindbar, sodass der Bw über telefonisches Ersuchen der Rechtsmittelbehörde eine Kopie dieses am 19. Februar 2002 persönlich beim Finanzamt Urfahr eingebrachten Schreibens übermittelte. Im Wesentlichen führte der Bw darin aus, dass er die von seinem Steuerberater verfasste Berufung vom 31. Juli 2001 aufrecht erhalte und zusätzlich vorbringe, dass es sich nach wie vor um einen im Jahr 1998 irrtümlich nicht abgeführt Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 256.834,00 S handle. Die Differenz zu dem Umsatzsteuerbetrag 1-12/1998 in Höhe von 253.279,00 S, der unter der GZ. RV1282/1-10/2001 abgehandelt worden sei, sei durch andere in die Umsatzsteuerjahreserklärung 1998 eingeflossene Erlösminderungen erklärbar. Mit der unter obiger GZ. ergangenen Berufungsentscheidung sei ihm bereits einmal ein Säumniszuschlag über den gegenständlichen Betrag in Höhe von 5.066,00 S vorgeschrieben worden. Auf Seite 2, Absatz 3 der zu obiger GZ. ergangenen Entscheidung sei wörtlich festgehalten: "Zu einer USt-Nachforderung für 1998 kam es auf Grund dieses Veranlagungsbescheides jedoch nicht, da die erklärte USt-Restschuld wegen der zuvor dargestellten Gebarungsvorgänge im Bescheiderlassungszeitpunkt bereits zur Gänze entrichtet gewesen war." Die USt-Nachzahlung 1-12/1998 sei am 20. April 2000 durchgeführt worden. Gleichzeitig sei die Voranmeldung 02/2000 zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung um einen Umsatzsteuerbetrag von 256.834,00 S zurückgenommen worden. Die Ersteinzahlung dieses Betrages sei am 15. Mai 1999 mit der Umsatzsteuer und anderen Selbstbemessungsabgaben erfolgt. Bei Abgabe der

Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 sei ein Guthaben von 261.490,00 S entstanden, worin der gegenständliche Umsatzsteuerbetrag von 256.834,00 S enthalten sei. Dadurch sei bewiesen, dass dieser Betrag seit der Voranmeldung 03/1999, daher seit 15. Mai 1999, stets beglichen gewesen sei. Daran ändere auch nichts, dass diverse andere Abgaben mit eventuell bestehenden Gutschriften gegenverrechnet worden seien. Um diese Angelegenheit steuerneutral zu bereinigen, sei gleichzeitig mit der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999 eine berichtigte Voranmeldung 02/2000 abgegeben worden. Diese Vorgangsweise und die Richtigkeit der Sachverhaltsdarstellung sei vom Betriebsprüfer laut Niederschrift vom 8. März 2001 verlangt bzw. bestätigt worden. Bei der berichtigten Voranmeldung 02/2000, eingereicht am 12. April 2001, handle es sich nicht um einen tatsächlichen Umsatz dieses Monats, sondern um eine Umsatzversteuerung aus dem Jahr 1998. Es sei denkunmöglich, einen Säumniszuschlag wegen der Bereinigung eines Fehlers aus dem Jahr 1998 für eine bereits lange zuvor bezahlte Umsatzsteuer vorzuschreiben, wobei für den ursprünglichen Berechnungsfehler bereits einmal ein Säumniszuschlag entrichtet worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Änderungen des Säumniszuschlagsrechtes durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000) erstmals auf Abgaben anzuwenden sind, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2001 entstanden ist (§ 323 Abs. 8 erster Satz BAO). Für Säumniszuschläge wegen Nichtentrichtung von Abgaben, für die der Abgabenanspruch im Jahr 2001 und früher entstanden ist, gilt weiterhin die bisherige Rechtslage, unabhängig davon, wann die Säumnis eingetreten und wann die Festsetzung des Säumniszuschlages erfolgt ist. Auf das gegenständliche Berufungsverfahren war aus den vorgenannten Gründen die bisherige Rechtslage anzuwenden.

Wird demnach eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, tritt gemäß § 217 Abs. 1 BAO mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein, soweit der Eintritt dieser Verpflichtung nicht gemäß Abs. 2 bis 6 oder gemäß § 218 BAO hinausgeschoben wird.

Beim Säumniszuschlag in Höhe von zwei Prozent des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (§ 219 BAO) handelt es sich um eine objektive, verschuldensunabhängige Säumnisfolge. Die Bestimmung des § 217 BAO räumt der Abgabenbehörde keinerlei Ermessen ein. Einzige Voraussetzung für die Säumniszuschlagsvorschreibung ist daher, dass eine konkrete Abgabenschuld spätestens bis zum Fälligkeitstag nicht bzw. nicht zur Gänze entrichtet worden ist. Damit ist aber im Anwendungsbereich des § 217 BAO aF insbesondere

unerheblich, aus welchen Gründen es zum Zahlungsverzug gekommen ist bzw. ob dieser irrtümlich, unverschuldet oder schuldhaft herbeigeführt worden ist. Ebenso unmaßgeblich ist, wie lange die Säumnis angedauert hat.

Darüber hinaus setzt der Säumniszuschlag lediglich eine formelle Abgabenzahlungsschuld voraus. Ein Säumniszuschlagsbescheid ist demnach selbst dann rechtmäßig, wenn die zu Grunde liegende Abgabenfestsetzung sachlich unrichtig ist (Ritz, BAO², § 217 Tz. 1 bis 3).

§ 21 Abs. 1 UStG normiert als Fälligkeitstag für Umsatzsteuervorauszahlungen jeweils den 15. des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates. Bei Selbstbemessungsabgaben (z.B. Umsatzsteuer) tritt die Fälligkeit unabhängig davon ein, ob dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde zu diesem Zeitpunkt die Höhe der Abgabenschuld bekannt ist. Abs. 3 leg. cit. normiert, dass auch eine festgesetzte Vorauszahlung den in Abs. 1 genannten Fälligkeitstag hat. § 21 Abs. 5 UStG legt fest, dass durch eine Nachforderung auf Grund der Veranlagung ebenfalls keine von Abs. 1 und 3 abweichende Fälligkeit begründet wird.

Generell gilt, dass im Falle der nachträglichen Offenlegung oder Festsetzung von (rückständigen) Umsatzsteuervorauszahlungen die Anlastung eines Säumniszuschlages im Allgemeinen nicht verhindert werden kann, da der gesetzliche Fälligkeitszeitpunkt dieser Selbstbemessungsabgaben zumeist bereits in der Vergangenheit gelegen, aber ungenutzt verstrichen ist.

Auf dem Abgabenkonto des Bw erfolgten die nachfolgenden Buchungen betreffend Umsatzsteuer 02/2000:

Am 17. April 2000 wurde die einen Überschuss von 122.612,00 ausweisende Umsatzsteuervoranmeldung 02/2000 persönlich beim Finanzamt Urfahr eingereicht. Im Zuge einer Betriebsprüfung (siehe Tz.2 der Niederschrift zu AB-Nr. 101020/01 vom 8. März 2001 sowie den Aktenvermerk des Prüfers vom 14. März 2001) ergab sich - wie auch vom Bw dargelegt - dass eine am 22. Juni 1998 zugeflossene Anzahlung nicht in die Voranmeldung 06/1998 aufgenommen worden, sondern erst im Zuge der Voranmeldung 03/1999 der Umsatzbesteuerung unterworfen worden sei. Die dadurch bei der Veranlagung 1998 resultierende Nachforderung sei vom Bw durch eine Reduzierung der Umsatzsteuerzahllast 02/2000 ausgeglichen worden. Die dem Finanzamt am 12. April 2001 übermittelte berichtigte Voranmeldung 02/2000 wies eine Vorauszahlung von 134.222,00 S aus, sodass aus der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer 02/2000 vom 12. Juni 2001 eine

Nachforderung von 256.834,00 resultierte. Diese Nachforderung war entsprechend der Bestimmung des § 21 Abs. 3 UStG bereits am 17. April 2000 fällig.

Berufungsgegenständlich ist unbestritten, dass die Umsatzsteuer 02/2000 nicht zur Gänze fristgerecht entrichtet wurde und zum Fälligkeitstag 17. April 2000 auf dem Abgabekonto ein Abgabenzurückstand von 19.300,00 S aushaftete, wenn auch der Bw mit Bekanntgabe einer Gutschrift (anstatt richtig Bekanntgabe einer Vorauszahlung von 134.222,00 S) bezweckte, die durch die nachträgliche Erfassung der vereinnahmten Anzahlung in der Voranmeldung 03/1999 und durch die zusätzliche Bekanntgabe dieser Anzahlung in einer Umsatzsteuernachzahlung 1-12/1998 vom 20. April 2000 entstandene doppelte Steuerbelastung auszugleichen.

Zwar erfolgte, wie vom Betriebsprüfer in Tz. 2 der erwähnten Niederschrift angeregt, die Verbuchung der eine Gutschrift in Höhe von 261.490,00 S ergebenden Jahressteuererklärung 1999 noch vor der eine Nachforderung in Höhe von 256.834,00 S ausweisenden berichtigten Voranmeldung 02/2000, doch konnte die Bereinigung der mehrfachen Fehlmeldungen des Bw entgegen der Ansicht des Prüfers auf Grund nachfolgender Überlegungen unter keinen Umständen mehr steuerneutral erfolgen:

Gutschriften aus Bescheiden werden idR mit dem Tag der Bekanntgabe des betreffenden Bescheides wirksam, sodass die am 5. Juni 2001 verbuchte Umsatzsteuergutschrift aus der Veranlagung 1999 erst am 5. Juni 2001 für die Tilgung allfälliger Steuerschulden zur Verfügung stand. Für die am 12. Juni 2001 verbuchte Nachforderung der Umsatzsteuer 02/2000 wurde dem Bw zwar gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist zu deren Entrichtung bis zum 20. Juli 2001 eingeräumt, doch ändert dies nichts daran, dass die Umsatzsteuer 02/2000 bereits am 17. April 2000 fällig gewesen wäre.

Bei bescheidmäßigen Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, die nach deren Fälligkeit erfolgen, fällt daher grundsätzlich ein Säumniszuschlag an, da die Nachfrist des § 210 Abs. 4 BAO nur zur Hemmung der Einbringung führt (vgl. Ritz, BAO², § 217 Tz. 11). Obwohl daher die genannte Gutschrift noch vor der angeführten Nachforderung auf dem Abgabekonto verbucht wurde, stand die Gutschrift vom 5. Juni 2001 zum Fälligkeitszeitpunkt der Umsatzsteuer 02/2000 am 17. April 2000 noch nicht zur Verfügung, sodass der Säumniszuschlag verwirkt war.

Zwar ist die Kürzung der vorangemeldeten Umsatzsteuer 02/2000 auf Grund des geschilderten Sachverhaltes als Folge der nicht rechtzeitigen Versteuerung der Anzahlung im Juni 1998 erkennbar, doch ändert dieser Umstand nichts daran, dass, worauf bereits in der

Berufungsvorentscheidung zu Recht hingewiesen wurde, der Säumniszuschlag in Höhe von 5.066,00 S wegen der verspätet entrichteten **Umsatzsteuer 1998** (vgl. dazu die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, GA 10, GZ. RV 1282/1-10/2001, vom 21. März 2001), der nunmehr bekämpfte Säumniszuschlag von insgesamt 5.136,00 S jedoch wegen nicht vollständiger Entrichtung der **Umsatzsteuer 02/2000** spätestens zum Fälligkeitstag verhängt worden ist.

Mag die Vorgehensweise des Bw auch verständlich sein, so sind dennoch sämtliche Versäumnisse für sich zu betrachten. Weder wurde die Umsatzsteuer 1-12/1998 rechtzeitig zum Fälligkeitstag 15. Februar 1999 entrichtet, noch die Umsatzsteuer 02/2000 zur Gänze am Fälligkeitstag 17. April 2000. Die Gründe, die zu dieser Säumnis geführt haben, sind im Bereich des § 217 BAO aF, wie bereits dargelegt, ebenso unbeachtlich wie der Umstand, ob den Bw an der Säumnis ein Verschulden trifft oder nicht. Da eine saldierende Betrachtungsweise bei Anwendung des § 217 BAO nicht möglich ist, kann dem Bw im gegenständlichen Berufungsverfahren auch nicht zu Gute gehalten werden, dass er für März 1999 tatsächlich einen höheren Umsatzsteuerbetrag als tatsächlich angefallen entrichtet hat.

Wie bereits erwähnt, lassen die Formulierungen der §§ 217 bis 221 BAO aF keinen Ermessensspielraum zu.

Der Bw kann auch durch Zitierung eines aus dem Zusammenhang gerissenen Ausschnittes des dritten Absatzes der 2. Seite der erwähnten Berufungsentscheidung vom 21. März 2001 nichts für sich gewinnen, da zwar die Umsatzsteuerveranlagung 1998 keine Restschuld ergeben hat, die rückständige Umsatzsteuer 1998 aber vom Bw erst am 20. April 2000 und somit nach dem Fälligkeitstag 15. Februar 1999 entrichtet worden ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 25. April 2003