

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache A GmbH, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch B Steuerberatung GmbH, Adresse1, gegen den Bescheid des Finanzamtes D vom 9.3.2013 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird **Folge gegeben** und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Bescheid vom 9.12.2013 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf) einen ersten Säumniszuschlag von 186,05 €, das sind 2 % der nicht zeitgerecht entrichteten Umsatzsteuer 9/2013 in Höhe von 9.302,63 €, fest. Begründend wurde ausgeführt, dass die angeführte Abgabenschuld nicht bis 3.10.2013 entrichtet worden sei.

In der gegen diesen Bescheid zeitgerecht eingebrachten Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) brachte der damalige steuerliche Vertreter der Bf im Wesentlichen vor, dass wegen verspäteter Einzahlung von Teilen der Umsatzsteuer 9/2013 ein Säumniszuschlag von 186,05 € verhängt worden sei. Die Fälligkeit der Zahlung sei am 15.11.2013 gewesen. Laut Abgabenkonto sei der Rückstand von 9.302,63 € am 18.11.2013 entrichtet worden. Auf Grund des § 217 Abs. 5 BAO bestehe jedoch die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht, wenn die Säumnis nicht mehr als 5 Tage betrage und innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschulden zeitgerecht entrichtet worden seien. In den Lauf der fünftägigen Frist seien Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage nicht einzurechnen. All diese Kriterien seien gegeben, sodass nach den Bestimmungen der BAO ein Säumniszuschlag nicht festzusetzen sei. Es werde daher höflich ersucht, den Säumniszuschlag zu stornieren.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.1.2014 wies die Abgabenbehörde diese Beschwerde als unbegründet ab.

Unter Anführung der gesetzlichen Bestimmungen des § 217 Abs. 1 und 2 BAO sowie § 21 Abs. 1 und 3 UStG 1994 hob die Abgabenbehörde insbesondere hervor, dass, wenn eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses führe, als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt gelte, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam gewesen sei.

Im vorliegenden Fall sei mit Umsatzsteuervoranmeldung 9/2013 vom 3.10.2013 elektronisch eine Gutschrift in Höhe von 21.352,65 € gemeldet und gleichzeitig die Übertragung von 20.400,00 € auf ein anderes Steuerkonto beantragt worden. Am 15.11.2013 sei elektronisch eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für 9/2013 mit einer verminderten Gutschrift in Höhe von 11.046,29 € eingereicht worden. Die Festsetzung der Umsatzsteuer habe daher eine Nachforderung von 10.306,36 € ergeben, die am 3.10.2013 – am Tag des Wirksamwerdens der ursprünglichen Gutschrift – fällig gewesen sei. Die Entrichtung der Nachforderung sei mit einem Teilbetrag von 9.302,63 € verspätet am 18.11.2013 erfolgt. Auf Grund der bereits angeführten gesetzlichen Bestimmungen sei es zur Vorschreibung des Säumniszuschlages gekommen.

Die gegenständliche Beschwerde werde damit begründet, dass gemäß § 217 Abs. 5 BAO die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nicht bestehe, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage betrage und innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschulden zeitgerecht entrichtet worden seien.

Die Nachforderung auf Grund der Festsetzung der Umsatzsteuer 9/2013 sei bereits am 3.10.2013 fällig gewesen. Die Entrichtung sei erst am 18.11.2013 erfolgt, weshalb die Säumnis länger als fünf Tage bestanden habe. Diese Bestimmung habe daher nicht angewendet werden können.

Da die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit in der Festsetzung der Nebengebühr aufgezeigt habe, die Säumnis somit nicht in Zweifel stehe, bestehe die Vorschreibung des Säumniszuschlages zu Recht.

Im Vorlageantrag vom 1.2.2014 wandte der steuerliche Vertreter der Bf ein, dass die Argumentation in der Beschwerdevorentscheidung insofern ins Leere gehe, als das ursprüngliche Guthaben durch Überrechnung eines Betrages von 20.400,00 € entstanden sei. Durch die Überrechnung einer Steuerschuld sei die rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuer gegeben, da ja das Abgabenkonto des anderen Überrechnungspartners in korrespondierender Weise entlastet werde. Da sich bei einer Überrechnung Umsatzsteuerschuld und –guthaben zweier Steuersubjekte decken würden, könne eine verspätete Entrichtung gedanklich nicht vorliegen, da die Republik Österreich nicht geschädigt sei. Ratio Legis sei die Entrichtung am jeweiligen Fälligkeitstag. Diese rechtzeitige Entrichtung sei geschehen und somit eine korrekte Einhaltung der Bestimmungen des UStG 1994. Schlussfolgerung sei, dass der Restbetrag im November fällig gewesen und innerhalb der Dreitagesfrist pünktlich bezahlt worden sei.

Die Kriterien des § 217 Abs. 5 BAO seien erfüllt und daher nach den Bestimmungen der BAO ein Säumniszuschlag nicht festzusetzen.

Es werde daher höflich ersucht, den festgesetzten Säumniszuschlag ersatzlos zu stornieren.

Beantragt werde die Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 272 BAO), eine mündliche Verhandlung (§ 274 BAO), der Ausschluss der Öffentlichkeit von der Verhandlung aus dem berücksichtigungswürdigen Grund der Wahrung des Steuergeheimnisses (§ 275 BAO) sowie die Abhaltung eines Erörterungstermins (§ 269 BAO).

Im Falle des Obsiegens werde beantragt, Beschwerdezinsen gemäß den Bestimmungen des § 205a BAO festzusetzen.

Die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurden am 3.2.2016 zurückgenommen.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Rechtliche Würdigung

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

Nach § 217 Abs. 5 BAO entsteht die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß 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 Abgabenschulden (...) 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.

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. d BAO gelten Abgaben bei Überweisung auf das Postscheckkonto oder ein sonstiges Konto der empfangsberechtigten Kasse am Tag der Gutschrift als entrichtet.

Nach § 211 Abs. 2 BAO hat die Verspätung ohne Rechtsfolgen zu bleiben, wenn die Gutschrift auf dem Postscheckkonto oder dem sonstigen Konto der empfangsberechtigten Kasse zwar verspätet, aber noch innerhalb von drei Tagen nach Ablauf der zur Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist erfolgt. In den Lauf der dreitägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung (...) einzureichen.

(...) Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. (...) Ein vorangemeldeter Überschuss ist 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.**

§ 21 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

„Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlässt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. 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.

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:

Mit der am 3.10.2013 elektronisch eingereichten Voranmeldung für 9/2013 machte die Bf einen Überschuss von 21.352,65 € geltend. Diese Gutschrift wurde auf ihrem Abgabenkonto mit Wirksamkeit 3.10.2013 verbucht.

Mit gleichem Datum wurde – ebenfalls elektronisch – beantragt, einen Betrag von 20.400,00 € auf ein dort näher bezeichnetes Abgabenkonto zu überrechnen.

Auf Grund dieses Überrechnungsantrages wurde auf dem Konto des anderen Steuersubjektes ein Betrag von 20.400,00 €, ebenfalls mit Wirkung 3.10.2013, gutgeschrieben und betrug das auf dem Abgabenkonto der Bf verbleibende Guthaben 952,65 €.

Am 15.11.2013 wurde eine weitere, eine verminderte Gutschrift von 11.046,29 € ausweisende Voranmeldung 09/2013 elektronisch eingereicht.

Mit Bescheid vom 18.11.2013 setzte die Abgabenbehörde die Umsatzsteuer 9/2013 mit der gemeldeten Gutschrift von 11.046,29 € fest, wodurch sich im Vergleich zur bisher gemeldeten Gutschrift eine Abgabennachforderung von 10.306,36 € ergab.

Da zu diesem Zeitpunkt auf dem Abgabenkonto ein Guthaben von 1.003,73 € bestand, führte die Verbuchung des Umsatzsteuerfestsetzungsbeschiedes zu einem Abgabenguthaben von 9.302,63 €, der die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des

angefochtenen Säumniszuschlages bildete. Dieser Betrag wies (im Hinblick auf § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994) den Fälligkeitstag 3.10.2013 auf.

Die Bf überwies diesen Betrag am 18.11.2013 auf ihr Abgabenkonto.

Nach § 21 Abs. 1 dritter Satz UStG 1994 gilt auch eine berichtigte Voranmeldung als Voranmeldung, wenn sie bis zum 15. des zweitfolgenden Monates eingereicht wird (dies war gegenständlich der Fall).

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 21 Abs. 3 erster Satz UStG 1994 hat das Finanzamt die Steuer (nur) in den dort genannten Fällen festzusetzen: wenn die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlassen wird, wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Die Abgabenbehörde stellte im vorliegenden Fall nicht fest, dass sich die (fristgerecht eingereichte) berichtigte Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hätte; vielmehr erließ sie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid in Anlehnung an die gemeldeten Daten und ohne Vornahme von Korrekturen.

Die gesetzlichen Voraussetzungen zur Erlassung eines Festsetzungsbescheides lagen diesfalls nicht vor (vgl. Ritz, Berichtigung von Voranmeldungen, RdW 1994, 256, wonach kein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid zu erlassen ist, wenn sich die in der berichtigten, **zeitgerecht** eingereichten Voranmeldung erfolgte Selbstberechnung als richtig erweist).

Dass die in § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 genannten Wirkungen einer Festsetzung ("führt eine **Festsetzung** zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war") auch bei der bloßen Verbuchung einer berichtigten (zeitgerechten) Voranmeldung einzutreten hätten, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Auf Grund der gesetzlichen Vorgaben fehlte im vorliegenden Fall eine rechtliche Grundlage sowohl für die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung 9/2013 als auch für die Anwendbarkeit der in § 21 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 angeführten Sonderbestimmung zur Fälligkeit eines festgesetzten vermindernten Überschusses. Mangels Zutreffens dieser die Fälligkeit regelnden Sonderbestimmung auf den vorliegenden Sachverhalt kam die allgemeine Regelung des § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 zum Tragen, wonach Fälligkeitstag der 15. Tag des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates ist und wonach auch eine bis zum Fälligkeitstag eingereichte berichtigte Voranmeldung als Voranmeldung gilt.

Die Nachforderung auf Grund der zeitgerecht bis zum Fälligkeitstag eingereichten, berichtigten Voranmeldung war daher am 15.11.2013 (Freitag) fällig.

Im Hinblick auf § 211 Abs. 2 BAO (Respirofrist von drei Tagen) war auch die am 18.11.2013 (Montag) an sich verspätet getätigte Überweisung als rechtzeitig anzusehen, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Infolge zeitgerechter Entrichtung der offenen Umsatzsteuer 9/2013 in Höhe von 9.302,63 € lagen die gesetzlichen Voraussetzungen zur Festsetzung des bekämpften

Säumniszuschlages nicht vor, sodass sich eine Prüfung der Anwendbarkeit des § 217 Abs. 5 BAO auf den vorliegenden Fall erübrigte.

Abschließend war der Vollständigkeit halber darauf zu verweisen, dass der im Vorlageantrag geäußerten Rechtsansicht, dass, wenn sich bei einer Überrechnung Umsatzsteuerschuld und –guthaben zweier Steuersubjekte decken, eine verspätete Entrichtung gedanklich nicht vorliegen könne, da die Republik Österreich nicht geschädigt sei, nicht beigepflichtet wird.

Die gesetzliche Bestimmung des § 217 BAO ist keine Schadenersatzregelung betreffend den Schaden des Abgabengläubigers aus einer verspäteten Abgabenentrichtung. Die Regelung bezweckt vielmehr die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanzgebarung gelegene Sicherstellung der pünktlichen Abgabenentrichtung.

Das zur Umsatzsteuerentrichtung verpflichtete und das vorsteuerabzugsberechtigte Steuersubjekt sind verschiedene Steuersubjekte, weshalb eine Betrachtungsweise, wonach eine nicht zur Fälligkeit entrichtete Umsatzsteuer durch einen noch nicht geltend gemachten Vorsteuerabzug gleichsam kompensiert werden könnte, nicht zulässig ist (VwGH 17.9.1997, 93/13/0080). Wäre daher, wie vom Finanzamt fälschlich angenommen, einer der in § 21 Abs. 3 erster Satz UStG 1994 angeführten Gründe zur Festsetzung der Umsatzsteuer vorgelegen, wäre die Säumniszuschlagsfestsetzung zu Recht erfolgt.

Zum Antrag der Bf auf Festsetzung von Beschwerdezinsen im Falle ihres Obsiegens war Folgendes festzustellen:

Soweit eine **bereits entrichtete** Abgabenschuld, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, sind auf Antrag des Abgabepflichtigen **Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung** bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses festzusetzen (Beschwerdezinsen; § 205a Abs. 1 BAO).

Die Zinsen betragen pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz. Zinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (Abs. 4 dieser Bestimmung).

Eine Einsicht in das Abgabenkonto der Bf zeigte, dass der bekämpfte Säumniszuschlag auf Grund eines auf § 212a BAO gestützten Antrages ausgesetzt und daher noch nicht entrichtet worden ist.

Die Zuständigkeit für die Beschwerdezinsen richtet sich nach jener für die Erhebung der (herabgesetzten) Abgabe. Die Erhebung der Beschwerdezinsen obliegt auch dann der Abgabenbehörde, wenn die Herabsetzung durch ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes erfolgt ist (Ritz, BAO⁵, § 205a Tz 16).

Das Bundesfinanzgericht war daher zur Entscheidung über diesen Antrag nicht berufen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen die vorliegende Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, weil sich die Entscheidung unmittelbar aus § 21 UStG 1994 ergibt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt somit nicht vor.

Linz, am 8. Februar 2016