



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien vom 12. Mai 2003 betreffend Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der mit Bescheid vom 10. Februar 2003 wegen verspäteter Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 8/02 in Höhe von € 28.103,96 festgesetzte Säumniszuschlag wird gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf € 0,00 herabgesetzt.

Der mit Bescheid vom 10. Februar 2003 wegen verspäteter Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 11/02 in Höhe von € 6.016,50 festgesetzte Säumniszuschlag bleibt unverändert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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 Bescheid vom 10. Februar 2003 setzte das Finanzamt Säumniszuschläge in Höhe von € 34.120,46 fest, da die Umsatzsteuervorauszahlungen 8/2002 und 11/2002 mit Teilbeträgen von € 1.405.198,22 sowie € 300.825,14 nicht bis zu den jeweiligen Fälligkeitstagen, nämlich 15. Oktober 2002 sowie 15. Jänner 2003, entrichtet worden wären.

Mit Schreiben vom 14. April 2003 stellte die Bw. gemäß § 217 Abs. 7 BAO den Antrag, die Säumniszuschläge auf € 0,00 herabzusetzen.

Begründend wurde ausgeführt, dass ein Teil der Steuerschuld der Bw. durch Überrechnungsanträge vom Finanzamtskonto der P-GmbH beglichen worden wäre. Dabei wäre aber einer Mitarbeiterin ein Aufmerksamkeitsfehler passiert: Auf Grund der zahlreichen Buchungen zwischen Juni und August 2002 (Festsetzung Körperschaftsteuer 2001 und Gutschrift über € 25.211.242,19, Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2002 auf Grund der Körperschaftsteuerfestsetzung, welche eine Gutschrift von € 18.255.441,00 zur Folge gehabt hätte, erneute Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 mit € 28.433.000,00) wäre im Zusammenhang mit der Begleichung der zum 15. Oktober 2002 fälligen Steuerbeträge der Überrechnungsantrag gestellt worden, obwohl auf dem Konto der P-GmbH kein ausreichendes Guthaben mehr bestanden hätte.

Da aber das Guthaben kurze Zeit vorher tatsächlich bestanden, die Mitarbeiterin das Bestehen dieses Guthabens auch überprüft, aber irrtümlich den Stand des Finanzamtskontos nicht weiter verfolgt hätte, könne der Mitarbeiterin keine auffallende Sorglosigkeit vorgeworfen werden. Zudem sei anzumerken, dass infolge eines überraschenden Mitarbeiterabganges die verantwortliche Mitarbeiterin zu dieser Zeit einen weiteren Tätigkeitsbereich zu verantworten gehabt hätte und der Irrtum auf die damit verbundene zusätzliche Arbeitsbelastung zurückzuführen wäre. In der Vergangenheit hätte diese Mitarbeiterin ihre Tätigkeit jedoch immer fehlerlos abgewickelt, da die Abgabenschuldigkeiten sowohl der Bw. als auch der P-GmbH bis dahin immer rechtzeitig beglichen worden wären und für die Bw. noch nie ein Säumniszuschlag verhängt worden wäre.

Damit ein solcher Fehler nicht nochmals auftreten könne, wäre eine neue Mitarbeiterin eingestellt worden, deren Tätigkeit sich unter anderem auch auf die Abwicklung dieser Überrechnungsanträge erstreckt hätte. In dieser Übergangsphase bei gleichzeitiger Einschulung wäre jedoch ein Termin übersehen worden: Ein Überrechnungsantrag wäre erst am 10. Februar anstatt am 15. Jänner 2003 gestellt worden. Da die Übergabe der Agenden sorgfältig und gewissenhaft erfolgt wäre, hätte man nicht damit rechnen können, dass ein solches Missgeschick passieren würde. Dieses Versäumnis der neuen Mitarbeiterin wäre aber einmalig gewesen, da seitdem von ihr die Agenden fehlerlos bewältigt werden würden.

Zusammenfassend wandte die Bw. ein, dass in beiden Fällen keine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung der Sorgfaltspflicht vorliegen würde, sondern jeweils ein entschuldbarer Irrtum, der durch den kurzfristig angefallenen hohen Arbeitsaufwand und die Einschulung einer neuen Mitarbeiterin bedingt gewesen wäre. Sowohl die Bw. als auch die P-GmbH hätten bis zu diesem Vorfall und auch danach ihre Abgabenschuldigkeiten immer pünktlich bezahlt.

Mit Bescheid vom 12. Mai 2003 wies das Finanzamt diesen Antrag ab und führte begründend aus, dass Abgabenschulden Bringschulden im Sinne des § 905 ABGB wären, weshalb der Abgabepflichtige daher in vollem Umfang für deren zeitgerechte Tilgung verantwortlich wäre und im Fall der verspäteten Abstattung die Rechtsfolgen zu tragen hätte. Die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO würde voraussetzen, dass den Abgabepflichtigen an der eingetretenen Säumnis kein grobes Verschulden treffen würde. Ein grobes Verschulden liege nach Ansicht des Finanzamtes dann vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit (minderer Grad des Versehens) zu qualifizieren sei. Hingegen werde grobe Fahrlässigkeit mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt, wobei derjenige auffallend sorglos handeln würde, der die im Verkehr mit der Abgabenbehörde und für die Einhaltung von Fristen und Terminen nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lassen würde.

Weiters brachte das Finanzamt vor, dass es bei Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO durch Umbuchung oder Überrechnung Sache des Abgabenschuldners sei, sich (z.B. durch Rückfrage) zu vergewissern, ob der Antrag auf Umbuchung oder Überrechnung zeitgerecht gestellt worden wäre, ob überhaupt ein entsprechendes Guthaben zur Abdeckung der Abgabenschuld vorhanden wäre, und sämtliche in diesem Zusammenhang zweckmäßige bzw. erforderliche Informationen einzuholen.

Da dies im vorliegenden Fall versäumt worden wäre und die Abstattung sodann mit erheblicher Verspätung erfolgt wäre, wäre entgegen den Behauptungen der Bw. bezüglich der Tilgung der den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Abgaben auffallend sorglos gehandelt worden, sodass nach Ansicht des Finanzamtes von grobem Verschulden auszugehen wäre.

In der dagegen mit Schreiben vom 12. Juni 2003 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Bw. betreffend Säumniszuschlag für die verspätete Umsatzsteuervorauszahlung August 2002 ein, dass für die P-GmbH am 23. Juli 2002 die Körperschaftsteuererklärung 2001 eingereicht worden wäre. Mit Schreiben vom 31. Juli 2002 wäre für diese Gesellschaft ein Antrag auf Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung für 2002 auf € 28,433.000,00 sowie ein Stundungsansuchen für das dritte Quartal an Körperschaftsteuervorauszahlung für 2002 in Höhe von € 11,744.400,00 gestellt worden.

Vor Erledigung dieser Anträge hätte jedoch die Behörde mit Bescheid vom 1. August 2002 für die P-GmbH die Körperschaftsteuer 2001 mit € 21,766.360,04 festgesetzt, wobei sich unter Berücksichtigung der bisher geleisteten Vorauszahlungen eine Abgabengutschrift in Höhe von € 25,211.242,19 ergeben hätte. Auf Grund dieses Bescheides wäre mit weiterem Bescheid vom 1. August 2002 die Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 für die P-GmbH mit € 22,637.014,44, somit unter dem beantragten Betrag festgesetzt worden.

Weiters gab die Bw. bekannt, dass mit Buchungsmitteilung vom 1. August 2002 für die P-GmbH ein Guthaben in Höhe von € 32,599.262,44 ausgewiesen worden wäre.

Mit Bescheid vom 7. August 2002 hätte die erkennende Behörde auf Grund des gestellten Antrages die Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 auf € 28,433.000,00 erhöht, woraufhin am 17. Oktober 2002 eine Körperschaftsteuervorschreibung in Höhe von € 11,455.241,00 erfolgt wäre, die mit dem bestehenden Guthaben verrechnet worden wäre, sodass zu diesem Zeitpunkt auf dem Abgabenkonto tatsächlich kein Guthaben mehr bestanden hätte.

Am 15. Oktober 2002 wären die Umsatzsteuer August 2002 sowie sonstige Selbstbemessungsabgaben der Bw. in Höhe von € 1,409.141,12 fällig gewesen. Auf diese Zahllast habe die bei der P-GmbH zuständige Mitarbeiterin, Frau Mag. S., die zu diesem Zeitpunkt auch für den Zahlungsverkehr mit den Finanzbehörden der Bw. zuständig gewesen wäre, das ihrer Ansicht nach bestehende Guthaben der P-GmbH überrechnen lassen wollen, obwohl tatsächlich auf diesem Abgabenkonto in Folge der erhöhten Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 dieses bereits ausgeschöpft gewesen wäre. Die Überrechnung hätte daher tatsächlich erst am 15. Dezember 2002 durchgeführt werden können, als auf dem Abgabenkonto der P-GmbH wieder ein entsprechendes Guthaben vorhanden gewesen wäre.

Zur Rechtfertigung führte die Bw. an, dass die zuständige langjährige Mitarbeiterin, Frau Mag. S., mit Mitte September 2002 zusätzlich zu ihrem bisherigen Aufgabenbereich "Recht und Steuern" in der Abteilung Rechnungswesen auch die Leitung des Controllings bei der P-GmbH übernommen hätte und daher bis zur Einstellung und Einschulung der neuen Mitarbeiterin für zwei Geschäftsbereiche zuständig gewesen wäre. In diesem Zeitraum seien zudem für den Konzern die Budgetpläne für die Jahre 2003 und 2004 erstellt worden. Durch diese Doppelbelastung seitens Frau Mag. S. wäre es bedauerlicherweise zu der verspäteten Verrechnung der Umsatzsteuerzahllast für August 2002 gekommen, wobei nach Entdecken des Fehlers die Überweisung unverzüglich durchgeführt worden wäre.

Weiters wandte die Bw. ein, dass es für Frau Mag. S. trotz ihrer langjährigen Erfahrung nicht ohne weiteres erkennbar gewesen wäre, dass am 15. Oktober 2002 tatsächlich kein Verrechnungsguthaben bei der P-GmbH bestanden hätte. Durch die zahlreichen bescheidmäßigen

Erledigungen und mehrfach geänderten Buchungsmitteilungen sei es zu diesem nach Ansicht der Bw. "zweifelsohne entschuldbares Fehlverhalten" gekommen. Dies würde sich auch daraus ergeben, dass Frau Mag. S. nachweislich im Juli 2002 auf Urlaub gewesen wäre und nach ihrer Rückkehr die umfangreiche Korrespondenz hätte aufarbeiten müssen. Genau in dieser Zeit wären aber die zahlreichen bescheidmäßigen Erledigungen seitens der erkennenden Behörde erfolgt, weshalb es nicht ohne weiteres erkennbar gewesen wäre, dass die Behörde das mit der Buchungsmitteilung Nr. 21 ausgewiesene Guthaben durch den "erhöhten Herabsetzungsbescheid" wieder reduziert hätte.

Betreffend Säumniszuschlag für verspätete Umsatzsteuervorauszahlung November 2002 brachte die Bw. vor, dass am 15. Jänner 2003 die Umsatzsteuer für November 2002 sowie diverse Selbstbemessungsabgaben der Bw. in Höhe von € 300.825,14 fällig gewesen wären. Die nunmehr zuständige Mitarbeiterin, Frau Mag. P., habe diese Zahllast mit einem zu diesem Zeitpunkt tatsächlich bestehenden Guthaben der P-GmbH begleichen wollen. Für die Bw. wäre diese Überrechnung am 13. Jänner 2003 avisiert worden, womit Frau Mag. P. meinte, eine wirksame Überrechnung durchgeführt zu haben. Tatsächlich wäre der Überrechnungsantrag aber erst am 10. Februar 2003 gestellt worden, nachdem das zuständige Finanzamt auf diesen Fehler aufmerksam gemacht hätte.

Zur Rechtfertigung dieser Fehlleistung führte die Bw. aus, dass Frau Mag. P. mit 1. Dezember 2002 als neue Mitarbeiterin in der Abteilung Rechnungswesen bei der P-GmbH eingestellt worden wäre. Frau Mag. P. sei für alle steuerlichen und rechtlichen Fragen sowohl für die P-GmbH als auch für die Bw. zuständig. In ihren Verantwortungsbereich würden auch Abschlussarbeiten der Buchhaltung sowie Sondercausen und dergleichen fallen. Für diesen weiten Aufgabenbereich wäre Frau Mag. P. umfassend eingeschult worden. Seit 1. Jänner 2003 wäre sie aber ausschließlich für den Zahlungsverkehr mit den Finanzbehörden zuständig.

Durch die zuvor erfolgte Einstellung und die dadurch bedingte kurze Einschulungszeit wäre Frau Mag. P. irrtümlich davon ausgegangen, dass für die Überrechnung eines Guthabens der P-GmbH ein Umbuchungs- bzw. Überrechnungsantrag der Bw. ausreichend sei. Nach Entdecken dieses Irrtums wäre unverzüglich der Überrechnungsantrag von der P-GmbH nachgereicht worden.

Zur Rechtslage stellte die Bw. klar, dass nach § 217 Abs. 7 BAO Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen wären, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden treffen würde. Mit dieser gesetzlichen Bestimmung könne die Behörde bescheidmäßig verhängte Säumniszuschläge im Rahmen des von ihr auszuübenden Ermessens gänzlich aufheben oder abändern, soweit den Abgabepflichtigen tatsächlich kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit zur Last zu legen wäre.

Mit dem Begriff des "groben Verschuldens" hätte der Gesetzgeber nach Ansicht der Bw. an gesetzliche Bestimmungen angeknüpft, wie sie etwa in § 179 Abs. 2 ZPO, in § 33 Abs. 2 MRG und in § 3 Abs. 2 AHG statuiert wären. Mit grober Fahrlässigkeit würde daher handeln, wer die im Verkehr mit den Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lassen würde (VwGH 27.9.2000, ÖStZ 2001/169; 12.5.1999, ZfVB 2000/1180; 15.5.1997, ÖStZ 2001/169). Nach der Judikatur (OGH 4.3.1987, EvBl 1987/94) müsste es sich um ein extremes Abweichen von der gebotenen Sorgfalt handeln. Es müsste eine ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltsvernachlässigung vorliegen, die dem Verantwortlichen auch schwerstens persönlich vorwerfbar sei (OGH 29.9.1978, EvBl 1979/103; 18.4.1973, EvBl 1973/265).

Von diesen Voraussetzungen ausgehend wäre den zuständigen Mitarbeiterinnen in Folge der dargestellten Umstände (mehrfache Festsetzungen der Körperschaftsteuervorauszahlungen, mehrfach geänderte Buchungsmittelungen, urlaubsbedingte Abwesenheit, Wechsel des Verantwortungsbereiches, Neueinstellung, etc.) keine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen.

Weiters wandte die Bw. ein, dass ein von Mitarbeitern allenfalls gesetztes Fehlverhalten ohnehin nicht entscheidungsrelevant wäre, weil ein Fehlverhalten einer Mitarbeiterin im Gegensatz zum Fehlverhalten eines Vertreters (VwGH 11.12.1986, ÖStZB 1987, 432) dem Abgabepflichtigen nicht zuzurechnen wäre, weshalb es daher bei einer wie im gegenständlichen Fall vorliegenden großen Organisation lediglich auf ein allfälliges Auswahl- oder Kontrollverschulden der Geschäftsführer oder des Vorstandes ankommen würde.

Es wäre daher maßgeblich, ob die Geschäftsführer der Bw. die ihnen zumutbaren Kontroll- und Überwachungspflichten eingehalten hätten, wobei auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen wäre. Eine Überwachung "auf Schritt und Tritt" wäre dabei aber nicht notwendig (VwGH 24.11.1998, 98/14/0155). Ausgehend von diesen Umständen hätte sowohl die Bw. als auch deren Geschäftsführer die zumutbaren Überwachungs- und Kontrollpflichten zu jeder Zeit eingehalten. Entsprechend dem intern eingerichteten Kontrollsystem wäre jede Überweisung durch die zuständigen Mitarbeiter vorher durch zwei Geschäftsführer abzuzeichnen, bevor sie tatsächlich durchgeführt werden könnte. Darüber hinaus hätten die Geschäftsführer die zuständigen Mitarbeiter mehrfach angewiesen, die eingehenden Buchungsmittelungen intern mit den Finanzamtskonten abzustimmen und bei allfälligen Unklarheiten Rücksprache zu halten. Zu diesem Vorgehen gebe es bei der Bw. sowohl eine schriftliche Anweisung der Mitarbeiter (G.M. Corporation Comptroller's Circular Letter) als auch ein internes computer-gestütztes Kontrollsystem (Reconciliation of Account).

Entsprechend diesem intern eingerichteten Kontrollsystem wäre bei Eingang einer Buchungsmittelung im Computerprogramm in der Spalte "Finanzamt Balance on Account" der

Endsaldo laut Buchungsmitteilung einzutragen. In der Spalte "Finanzamt Open Items" wären die vom Finanzamt noch nicht gebuchten, aber bereits bekannten Gutschriften bzw. Zahl-lasten (wie zB Umbuchungsanträge, Umsatzsteuervoranmeldungen, diverse Korrekturen, etc.) zu erfassen. In der Spalte "O.A. Balance on Account" wäre der laut interner Buchhaltung ausgewiesene Saldo einzutragen und in der Spalte "O.A. Open Items" wären noch nicht gebuchte Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt zu erfassen. Letztlich müssten daher in der Zeile "Balance" idente Beträge ausgewiesen werden.

Durch die interne schriftliche Anweisung der zuständigen Mitarbeiter, die von den Geschäftsführern der Bw. regelmäßig kontrolliert werden würden, und durch das intern eingerichtete Kontrollsystem wäre nach Ansicht der Bw. erwiesen, dass deren Geschäftsführer die ihnen zumutbaren Kontroll- und Überwachungspflichten eingehalten hätten. Dies würde sich auch daraus ergeben, dass mit Ausnahme der zwei von der Behörde aufgegriffenen Fälle sowohl bei der Bw. als auch bei der P-GmbH bislang die Abgabenschulden immer pünktlich und regelmäßig erfüllt worden wären.

Zusammenfassend hielt die Bw. fest, dass es sich in den beiden Fällen der verspäteten Verrechnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten infolge der dargestellten Umstände des Einzelfalles um entschuldbare Fehlleistungen der zuständigen Mitarbeiterinnen handeln würde, die auch einem gewissenhaften Menschen gelegentlich unterlaufen könnten, weshalb ein grobes Verschulden nicht vorliegen würde. Darüber hinaus würde das eingerichtete Kontrollsystem die zeitgerechte Überweisung sämtlicher Abgabenschulden gewährleisten.

Die Bw. beantragte daher abschließend, die beiden verhängten Säumniszuschläge aufzuheben bzw. in Entsprechung des der Behörde eingeräumten Ermessens herabzusetzen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2003 als unbegründet ab und führte ergänzend aus, dass die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO voraussetzen würde, dass den Abgabepflichtigen an der eingetretenen Säumnis kein grobes Verschulden, das mit auffällender Sorglosigkeit gleichzusetzen wäre, treffen würde. Auffallend sorglos würde derjenige handeln, der die im Verkehr mit der Abgabenbehörde und für die Einhaltung von Fristen und Terminen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse würde, wobei an sachkundige Personen ein strengerer Maßstab anzulegen wäre, als an unerfahrene bzw. rechtsunkundige Personen (VwGH 26.6.1996, 95/16/0307).

Das Finanzamt monierte, dass die Erklärungen in der Berufung sich fast gänzlich auf den Einwand, dass Irrtümer und Unzulänglichkeiten von Mitarbeitern des Unternehmens nach Ansicht der Bw. auf ein "entschuldbares Fehlverhalten" zurückzuführen wären, beziehen

würden. Nachdem in einem Unternehmen der gegenständlichen Größenordnung mitunter durch ein entsprechendes Kontrollsystem gewahrt sein müsste, dass der Überblick bezüglich der Einhaltung von Fristen und Terminen im Umgang mit Behörden nicht verloren gehe, wäre diese Argumentation daher nicht zielführend.

Weiters stellte das Finanzamt fest, dass die beispielhafte Aufzählung in der Berufung, warum im vorliegenden Fall der Überblick tatsächlich verloren gegangen wäre, ein Hinweis darauf sei, dass die innerbetriebliche Organisation erhebliche Mängel aufweisen würde. In diesem Sinne würde es auch denkunmöglich erscheinen, mit Argumenten wie Unübersichtlichkeit des Abgabekontos, urlaubsbedingte Abwesenheit von Mitarbeitern bzw. deren zeitweise Doppelbelastung, Wechsel des Verantwortungsbereiches, Neueinstellungen, etc. grobes Verschulden in Abrede stellen zu wollen.

Nach Ansicht des Finanzamtes müsste nach dem Maßstab rechtlich denkender Menschen durch eine entsprechende innerbetriebliche Organisation mit den dazugehörenden Kontrollmechanismen gewährleistet sein, dass behördliche Fristen und Termine pünktlich eingehalten werden könnten. Lediglich eine Auflistung von Umständen und Vorkommnissen, die offenbar den Zweck verfolgen würden, alle Beteiligten jeglicher Schuld zu entheben, könne nicht dazu dienen, grobes Verschulden zu leugnen und damit eine Begünstigung gemäß § 217 Abs. 7 BAO zu erwirken. Darüber hinaus wäre die Bw. steuerlich vertreten, weshalb eine entsprechende fachliche Unterstützung jederzeit möglich gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2003 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Behörde mit ihrer Argumentation die Ausführungen in der Berufung sowie die gesetzliche Regelung verkennen würde, da ausschließlich auf ein allfälliges Auswahl- oder Überwachungsverschulden abzustellen wäre. Dieses würde auf Grund der schriftlichen Anweisungen sowie des vorhandenen Kontrollsystems jedoch nicht vorliegen.

Die auf Grund der bereits dargelegten Umstände des Einzelfalles verspätete Entrichtung zweier Umsatzsteuervorauszahlungen könnte aber nicht die Annahme rechtfertigen, dass die Geschäftsführer der Bw. ein grobes Verschulden zu verantworten hätten, zumal auch keine erheblichen Mängel in der innerbetrieblichen Organisation bestehen würden, für deren Vorliegen die Behörde die Erbringung eines Nachweises schuldig geblieben wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO in der derzeit gültigen Fassung nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

Ein zweiter Säumniszuschlag ist gemäß Abs. 3 für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung eines zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der zweite und dritte Säumniszuschlag beträgt jeweils 1 % des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabebetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind gemäß § 217 Abs. 7 BAO Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

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

Guthaben sind gemäß § 215 Abs. 4 BAO, soweit sie nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zu Gunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Gemäß § 239 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO gelten Abgaben bei Umbuchungen oder Überrechnungen von Guthaben (§ 215 BAO) eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten desselben Abgabepflichtigen am Tag der Entstehung der Guthaben, auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben als entrichtet.

Zum Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuervorauszahlung 8/02 ist folgendes festzustellen:

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2002 beantragte die P-GmbH die Umbuchung eines Teiles des auf ihrem Abgabenkonto bestehenden Guthabens, nämlich € 1,409.141,12 auf das Abgabenkonto der Bw. zur Abdeckung "diverser am 15. Oktober 2002 fälliger Selbstbemessungsabgaben".

Zu diesem Zeitpunkt existierte auf dem Abgabenkonto der P-GmbH ein zur Abdeckung der am 15. Oktober 2002 in Höhe von € 1,409.141,12 fälligen Selbstbemessungsabgaben ausreichendes Guthaben in Höhe von € 5,300.798,02, das jedoch durch die am 17. Oktober 2002 gebuchten und am 15. November 2002, daher innerhalb von drei Monaten ab Antragstellung,

fälligen Körperschaftsteuervorauszahlung 10-12/02 gemäß § 239 Abs. 2 BAO zunächst vollständig verbraucht wurde.

Nachdem jedoch am 16. Dezember 2002 durch die Geltendmachung der Umsatzsteuergutschrift für Oktober 2002 neuerlich ein entsprechendes Guthaben entstanden war, führte das Finanzamt in weiterer Folge am 16. Jänner 2003 mit Wirksamkeit vom 16. Dezember 2003 die beantragte Umbuchung durch.

Diese Vorgangsweise konnte aber nur den Schluss zulassen, dass das Finanzamt auf die im Ermessen stehende Verrechnung des Guthabens gemäß § 239 Abs. 2 BAO mit innerhalb von drei Monaten nach Antragstellung zu entrichtenden Abgaben verzichtete, da ansonsten für die Umbuchung eines neuerlichen Guthabens auch ein neuerlicher Antrag notwendig gewesen wäre. Da das Finanzamt auf die diesbezügliche Anfrage, ob es einen solchen neuerlichen Antrag, auf den die durchgeführte Umbuchung gestützt worden wäre, gegeben hätte, nicht reagierte, war daher davon auszugehen, dass kein neuerlicher Antrag vorlag.

Das bedeutet aber, dass die dem Säumniszuschlag zugrundeliegende, am 15. Oktober 2002 fällige Umsatzsteuervorauszahlung 8/02 gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO entgegen der Ansicht des Finanzamtes bereits am 11. Oktober 2002 und daher rechtzeitig entrichtet wurde, weshalb rückwirkend der gegenständliche Säumniszuschlag zu Unrecht ergangen ist.

Da der Säumniszuschlag aber mangels Einbringung einer Berufung bereits rechtskräftig festgestellt ist, war nunmehr lediglich zu untersuchen, ob der Bw. an der Säumnis ein grobes Verschulden vorzuwerfen ist.

Aus den Rechtfertigungen der Bw., dass die langjährige Mitarbeiterin Frau Mag. S. ab Mitte September 2002 zusätzlich zu ihrem bisherigen Aufgabenbereich "Recht und Steuern" in der Abteilung Rechnungswesen auch die Leitung des Controllings bei der P-GmbH übernommen hätte, weshalb sie bis zur Einstellung und Einschulung der neuen Mitarbeiterin Frau Mag. P. für zwei Geschäftsbereiche zuständig gewesen wäre, lässt sich nichts gewinnen, da die Bw. damit ja sogar zugibt, dass Frau Mag. S. in diesem Zeitraum offenbar überlastet war. Die in dieser Situation geforderte Konsequenz wäre eine ausreichende verstärkte Überwachung und Unterstützung seitens der Geschäftsführung gewesen, die solche Fehler verhindern hätte können.

Jedoch kann der Bw. dennoch kein Überwachungsverschulden zur Last gelegt werden, da auch für einen sorgfältig denkenden und handelnden Menschen mit langjähriger Erfahrung tatsächlich nicht ohne weiteres erkennbar war, dass kein Verrechnungsguthaben mehr zur Verfügung stehen würde.

Darüber hinaus steht unzweifelhaft fest, dass die Bw. kein Verschulden an einer Säumnis treffen kann, wenn in Wahrheit gar keine Säumnis eingetreten ist und der Säumniszuschlag lediglich durch einen Irrtum der Behörde verwirkt wurde.

Zudem kann der Bw. an der Verwirkung des Säumniszuschlages auch deshalb kein Verschulden zur Last gelegt werden, da nicht verlangt werden kann, die Abgabe zusätzlich vorsorglich durch Zahlung zu entrichten, um der Gefahr einer Gegenverrechnung mit später zu entrichtenden Zahllasten, von denen der Umbuchungsberechtigte ja naturgemäß keine Kenntnis haben kann, zu entgehen, weil ansonsten die Möglichkeit der Entrichtung durch Umbuchung immer zu Lasten des Berechtigten gehen würde und daher obsolet wäre, zumal sowohl im Zeitpunkt der Antragstellung (diesfalls 11. Oktober 2002) sowie der Fälligkeit (15. Oktober 2002) ein ausreichendes Guthaben bestand.

Der in Höhe von € 28.103,96 festgesetzte Säumniszuschlag betreffend verspätete Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 8/02 war daher gemäß § 217 Abs. 7 BAO mangels Vorliegens eines groben Verschuldens auf € 0,00 herabzusetzen.

Hingegen stellte sich die Sachlage betreffend Säumniszuschlag wegen der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 11/02 wie folgt dar:

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2003 beantragte zunächst fälschlicherweise die Bw. "die Umbuchung ihrer in Höhe von € 300.825,12 bestehenden Steuerschuld zum Zweck der Aufrechnung mit dem auf dem Abgabenkonto der P-GmbH (zu diesem Zeitpunkt in Höhe von € 1.129.047,11 tatsächlich) bestehenden Steuerguthaben", mit dem Ersuchen "einen verbleibenden Restbetrag auf dem Steuerkonto belassen zu wollen".

Nach Rücksprache mit dem Finanzamt stellte nunmehr die P-GmbH mit Schreiben vom 10. Februar 2003 den Antrag, einen Teil des auf ihrem Abgabenkonto bestehenden "Guthabens", nämlich € 300.825,12 auf das Abgabenkonto der Bw. zur Abdeckung "diverser am 15. Jänner 2002 fälliger Selbstbemessungsabgaben".

Da aber zu diesem Zeitpunkt jedoch in Wahrheit ein Abgabenrückstand in Höhe von € 6.306.177,69 bestand, konnte vom Finanzamt die beantragte Umbuchung (in Höhe von € 300.824,82) erst nach Entstehung eines (ausreichenden) Guthabens am 12. März 2003 mit Wirksamkeit vom 11. Februar 2003 durchgeführt werden.

Diesfalls war allerdings der Säumniszuschlag zu Recht verwirkt, da gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO eine Abgabe im Falle einer Umbuchung von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen zwar grundsätzlich am Tag der nachweislichen Antragstellung, nämlich am 10. Februar 2003, da der von der Bw. als Umbuchungsberechtigten am 15. Jänner 2003 eingebrachte Antrag wirkungslos bleiben

musste, frühestens jedoch am Tag der Entstehung des Guthabens als entrichtet gilt. Dabei war unerheblich, ob dieses Guthaben tatsächlich – wie auf dem Abgabenkonto der Bw. ersichtlich - bereits am 11. Februar 2003 oder - wie aus dem Abgabenkonto der P-GmbH hervorgeht – erst am 17. Februar 2003 auf Grund einer den aushaftenden Rückstand übersteigenden Umbuchungsgutschrift bestand.

Zu prüfen war nunmehr das Vorliegen eines groben Verschuldens:

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 22.11.1996, 95/17/0112). Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (VwGH 15.6.1993, 93/14/0011). Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101).

Dabei war dem Vorbringen der Bw., dass ein Verschulden von Arbeitnehmern des Abgabepflichtigen (oder des Parteienvertreters) nicht schädlich ist, durchaus beizupflichten.

Entscheidend ist nämlich diesfalls ausschließlich, ob dem Abgabepflichtigen selbst grobes Verschulden (insbesondere Auswahl- oder Kontrollverschulden) anzulasten ist.

Das Verschulden eines Angestellten schließt dann ein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen aus, wenn dieser der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Bediensteten nachgekommen ist (vgl. VwGH 24.6.1997, 97/14/0019, 0020).

Auch wenn, der Argumentation der Bw. folgend, eine Überwachung "auf Schritt und Tritt" nicht nötig ist (VwGH 23.5.1996, 95/18/0538), so besteht dennoch hinsichtlich des Fristenvormerks eine besondere Überwachungspflicht (VwGH 26.5.1992, 92/05/0082). Die Büroorganisation von Kapitalgesellschaften muss daher so eingerichtet sein, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0100; 26.6.1996, 95/16/0307).

Die Geschäftsführer sind gemäß § 25 Abs. 1 GmbHG der GmbH gegenüber verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden, wobei die gebotene Sorgfalt nach den Fähigkeiten und Kenntnissen, die von einem Geschäftsführer in dem betreffenden Geschäftszweig und nach der Größe des Unternehmens üblicherweise erwartet werden kann, zu beurteilen ist (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/306).

Die Geschäftsführer haben für die Buchführung und für die Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen Sorge zu tragen. An die Pflicht der Geschäftsführer zur Überwachung der mit der Buchführung befassten Mitarbeiter sind besonders strenge Anforderungen zu stellen

(OGH, RdW 1986, 372; VwGH ÖStZB 1987, 358; ÖStZB 1993, 324, 393). Sie müssen für eine Organisation sorgen, die ihnen eine Übersicht über die wirtschaftliche und finanzielle Situation der GmbH jederzeit ermöglicht (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/318).

Zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Unternehmensleitung gehört auch die Anleitung und Kontrolle nachgeordneter Stellen und Mitarbeiter. Je größer das Unternehmen ist, desto mehr können sich die Geschäftsführer anderer Hilfskräfte bedienen und müssen gegebenenfalls eigene Kontroll- und Revisionsabteilungen einrichten. Für Fehler der eingesetzten Mitglieder haften Geschäftsführer, sofern sie ein Überwachungsverschulden trifft oder sie dem Dienstnehmer eigentliche Geschäftsleitungsaufgaben weitgehend überlassen (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, 2. Aufl., 2/322).

Dem Vorbringen der Bw., dass ein von Mitarbeitern allenfalls gesetztes Fehlverhalten ohnehin nicht entscheidungsrelevant wäre, weil ein Fehlverhalten einer Mitarbeiterin im Gegensatz zum Fehlverhalten eines Vertreters dem Abgabepflichtigen nicht zuzurechnen wäre, weshalb es daher bei einer wie im gegenständlichen Fall vorliegenden großen Organisation lediglich auf ein allfälliges Auswahl- oder Kontrollverschulden der Geschäftsführer oder des Vorstandes ankommen würde, war beizupflichten.

Aus der Argumentation, dass in der Vergangenheit die Abgabenschuldigkeiten sowohl der Bw. als auch der P-GmbH bis dahin immer rechtzeitig beglichen worden wären und für die Bw. noch nie ein Säumniszuschlag verhängt worden wäre, lässt sich nichts gewinnen, da die verantwortliche Mitarbeiterin Frau Mag. P. erst seit 1. Jänner 2003 für den steuerlichen Bereich zuständig war.

Hierbei geht auch die Rechtfertigung der Bw., dass die neue Mitarbeiterin, die einen weiten Aufgabenbereich in der Abteilung Rechnungswesen zu betreuen hätte, bedingt durch die kurze Einschulungszeit lediglich irrtümlich davon ausgegangen wäre, dass für die Überrechnung eines Guthabens der P-GmbH ein Antrag der Bw. ausreichend sei, ins Leere, weil es unerheblich ist, ob die Mitarbeiterin an der Säumnis ein grobes Verschulden trifft.

Wie bereits ausgeführt, kommt es ausschließlich darauf an, ob der Bw. selbst ein grobes Überwachungsverschulden anzulasten ist. Auch dabei kann die Argumentation der Bw. nicht exkulpiert werden, da es in dieser speziellen Situation selbstverständlich geboten gewesen wäre, die noch neue und unerfahrene Mitarbeiterin verstärkt zu überwachen. Es erscheint im Gegenteil geradezu als offenkundige Sorglosigkeit, einer Mitarbeiterin diesen verantwortungsvollen Aufgabenbereich nach einer derart kurzen Einarbeitungszeit von lediglich einem Monat selbständig anzuvertrauen.

Auch dem Vorbringen der Bw., dass angeblich ein gut funktionierendes Kontrollsystem eingerichtet gewesen wäre, muss entgegengehalten werden, dass dieses offenbar doch nicht den Anforderung entsprach, wobei ein computergestütztes Kontrollsystem diesen speziellen Fehler auch gar nicht entdecken hätte können. Da nach dem Vorbringen der Bw. nach dem intern eingerichteten Kontrollsystem jede durch die zuständigen Mitarbeiter vorbereitete Überweisung vor ihrer tatsächlichen Durchführung durch zwei Geschäftsführer abgezeichnet werden würde, hätte bei Beachtung der gebotenen Sorgfaltspflicht der doch offensichtliche Fehler des beabsichtigten Antrages auf "Umbuchung einer Steuerschuld" auffallen müssen.

Dass dieser Fehler, der schließlich zur Säumnis geführt hat, dennoch unentdeckt blieb, muss daher als auffallende Sorglosigkeit im Verkehr mit den Behörden angesehen werden, weshalb hinsichtlich des in Höhe von € 6.016,50 festgesetzten Säumniszuschlages wegen verspäteter Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 11/02 eine Herabsetzung gemäß § 217 Abs. 7 BAO nicht in Betracht kommt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 3. November 2003