



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GD vom 16. März 2005, eingebracht durch die damalige Steuerberaterin Mag. Kornelia Hackl, 4470 Enns, Kristein 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. März 2005 zu StNr. 000, mit dem ein Säumniszuschlag in Höhe von 1.080,88 € festgesetzt wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der elektronisch am 17.2.2005 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 erklärte die Berufungswerberin eine Zahllast in Höhe von 54.044,03 €, die bereits am 15.2.2005 fällig gewesen war.

Weiters wurde am 17.2.2005 ebenfalls elektronisch eine Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2004 zu StNr. 111 (JD, Sohn der Berufungswerberin) eingereicht, in der ein Vorsteuerüberschuss in Höhe von 52.113,02 € erklärt wurde. Ein Antrag auf Überrechnung des aus einer Gutschrift dieses Betrages am Abgabenkonto sich ergebenden Guthabens auf das Abgabenkonto der Berufungswerberin wurde im Zeitpunkt der Einreichung dieser Voranmeldung nicht gestellt.

Das Finanzamt führte eine Überprüfung der von JD geltend gemachten Vorsteuern durch. Dazu wurde mit Schreiben vom 7.3.2005 durch die damalige steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin, die auch für deren Sohn JD tätig war, die Rechnung aus der Übergabe des landwirtschaftlichen Betriebes übermittelt. Die Berufungswerberin habe im Jahr 2004 rückwirkend die Pension erhalten, sodass der Betrieb jetzt von ihrem Sohn (JD) weitergeführt

werde. Schließlich wurde (erstmals) die Umbuchung des Guthabens aus der Umsatzsteuervoranmeldung auf das Abgabenkonto der Berufungswerberin beantragt: "Wir ersuchen Sie dann die Umbuchung des Guthabens auf die St.Nr. 000, D vorzunehmen".

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Vorsteuern und buchte am 14.3.2005 die Umsatzsteuervoranmeldung am Abgabenkonto des JD. Am 17.3.2005 wurde die Umbuchung eines Guthabens von insgesamt 54.115,74 € auf das Abgabenkonto der Berufungswerberin gebucht. Auf diesem Abgabenkonto erfolgte die entsprechende Gutschriftenbuchung am 18.3.2005.

Bereits am 9.3.2005 wurde jedoch der berufungsgegenständliche Säumniszuschlagsbescheid erlassen, da die Umsatzsteuer 12/2004 in Höhe von 54.044,03 € nicht bis zum 25.2.2005 (Nachfrist gemäß § 210 Abs. 6 BAO) entrichtet worden war.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 16.3.2005 Berufung erhoben. Am 7.3.2005 sei "ein Fragenvorhalt" (richtig: die Beantwortung des Fragenvorhaltes) betreffend die Umsatzsteuervoranmeldung 12/2004 des JD an das Finanzamt geschickt worden. Diese Umsatzsteuer sei am "15.3.2005" (laut Abgabenkonto am 14.3.2005) gebucht, und "sofort" ein Umbuchungsantrag auf die Steuernummer der Berufungswerberin gestellt worden. Es werde daher beantragt, den Säumniszuschlagsbescheid ersatzlos aufzuheben.

Tatsächlich war am 15.3.2005 durch die steuerliche Vertreterin der Berufungswerberin ein weiterer Umbuchungsantrag gestellt worden, in dem die Übertragung des Guthabens von 54.044,03 € vom Abgabenkonto des JD auf das Abgabenkonto der Berufungswerberin begeht wurde. Laut Aktenvermerk des Finanzamtes wurde dieser Antrag in weiterer Folge zurückgewiesen, da am 17.3.2005 bereits die Umbuchung (aufgrund des Antrages vom 7.3.2005) durchgeführt worden war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6.6.2005 wurde die gegenständliche Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid vom 9.3.2005 abgewiesen. Gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO würden Abgaben bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben eines Abgabepflichtigen auf Abgabenschuldigkeiten eines anderen Abgabepflichtigen am Tag der nachweislichen Antragstellung, frühestens jedoch am Tag der Entstehung der Guthaben als entrichtet gelten. Die am 15.2.2005 fällig gewesene Umsatzsteuer 12/2004 in Höhe von 54.044,03 € sei verspätet durch Umbuchung mit "7.3.2005" entrichtet worden, sodass der Säumniszuschlag verwirkt gewesen sei.

Nachdem einem Ansuchen um Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages stattgegeben worden war, wurde mit Eingabe vom 5.8.2005 unter Hinweis auf die Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Am 17.2.2005 sei die Umsatzsteuer 12/2004

übermittelt worden. Es habe sich eine Nachzahlung von "54.115,74 €" ergeben, welche durch eine Umbuchung in gleicher Höhe vom Sohn JD, StNr. 111, abgedeckt werden sollte. Nach Beantwortung des Fragenvorhaltes (eine frühere Bearbeitung sei von Seiten des Finanzamtes nicht möglich gewesen, da infolge einer Übersiedlung [Verpacken von Akten, Ausmalen der Räumlichkeiten usw.] das "totale Chaos [Originalton Finanzamt]" geherrscht habe) sei beim Sohn JD die Umsatzsteuer 12/2004 gutgebucht worden, sodass sofort ein Umbuchungsantrag gestellt werden habe können. Ein früherer Antrag auf Umbuchung sei nicht möglich gewesen, da – richtigerweise – sofort eine Abweisung gekommen wäre (unnötiger Mehraufwand für die Finanzverwaltung). Laut Auskunft des Finanzamtes sei es nicht zweckmäßig, einen Umbuchungsantrag zu stellen, solange noch kein Guthaben gebucht worden sei. Da keine Abgabenhinterziehung vorliege, der Finanzbehörde kein Schaden entstanden sei (das Guthaben sei ja beim Sohn vorhanden gewesen) und kein grobes Verschulden vorliege, insbesondere da auch kein grobes Verschulden an einer Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliege, werde beantragt den Säumniszuschlag mit Null festzusetzen und den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

In den am 29.3.2007 veröffentlichten Erkenntnissen vom 14.12.2006, 2005/14/0014-0017, hat der Verwaltungsgerichtshof die Bescheidqualität rein automationsunterstützt erlassener Erledigungen (insbesondere Säumniszuschlagsbescheide) bejaht. Das mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 16.8.2006 gemäß § 281 BAO ausgesetzte gegenständliche Berufungsverfahren kann daher nunmehr fortgesetzt werden.

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 Umsatzsteuer 12/2004 in Höhe von 54.044,03 € war gemäß § 21 Abs. 1 UStG am 15.2.2005 fällig.

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 (§ 210 Abs. 6 BAO).

Am 18.1.2005 erfolgte eine Festsetzung der Umsatzsteuer 07-10/2004 mit einer Nachforderung von 1.349,67 €, zu deren Entrichtung gemäß § 210 Abs. 4 BAO eine Nachfrist bis 25.2.2005 zustand. Auf diese Nachforderungen wurden eine per 31.1.2005 wirksame Überweisung von 419,07 € und eine per 15.12.2004 wirksam gewesene Umbuchung vom Abgabenkonto des JD in Höhe von 1.277,96 € verrechnet. *Soweit* die Umsatzsteuer 12/2004 durch diese Gutschriften nicht abgedeckt wurde, somit für einen Gesamtbetrag von 1.697,03 €, stand eine Nachfrist zur Entrichtung bis 25.2.2005 zu. Hinsichtlich des Restbetrages bestand keine derartige Nachfrist, sondern war allein der Fälligkeitstermin 15.2.2005 maßgebend.

Gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO gelten Abgaben bei Umbuchung oder Überrechnung von Guthaben (§ 215) 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.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG ist ein vorangemeldeter Überschuss gutzuschreiben. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Die Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2004 des JD war daher mit 17.2.2005 (Tag der Einreichung) wirksam. Am Abgabenkonto gebucht wurde diese Gutschrift allerdings erst am 14.3.2005, da die in beträchtlicher Höhe geltend gemachten Vorsteuern vom Finanzamt überprüft worden waren. Das Guthaben entstand daher am Abgabenkonto des JD erst am 14.3.2005, womit gemäß § 211 Abs. 1 lit. g BAO die durch Umbuchung abgedeckte Umsatzsteuer 12/2004 der Berufungswerberin erst am 14.3.2005 als entrichtet gelten kann. Im Zeitpunkt des ersten Umbuchungsantrages vom 7.3.2005 bestand am Abgabenkonto des JD noch kein Guthaben aus seiner Umsatzsteuervoranmeldung 12/2004.

Tatsächlich erfolgte die Entrichtung der dem gegenständlichen Säumniszuschlag zugrunde liegenden Umsatzsteuer erst mit Wirksamkeit 14.3.2005 und damit geraume Zeit nach Fälligkeit, aber auch nach Ende der oben erwähnten Nachfrist gemäß § 210 Abs. 6 BAO (25.2.2005). Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung des gegenständlichen Säumniszuschlages lagen daher 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 sowie z.B. UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04 mwN) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen. Gleiches gilt, wenn der Antrag erst im Vorlageantrag gestellt wird.

Eine Unrichtigkeit der Selbstberechnung lag im gegenständlichen Fall weder bei der Umsatzsteuervoranmeldung 12/2004 der Berufungswerberin noch bei jener ihres Sohnes vor. Es bleibt daher zu prüfen, ob ein grobes Verschulden an der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuer 12/2004 durch Umbuchung vom Abgabenkonto des Sohnes der Berufungswerberin vorliegt.

Ein solches Verschulden muss im vorliegenden Fall aus mehreren Gründen angenommen werden. Zunächst wurde im Zeitpunkt der Einreichung der Voranmeldungen überhaupt kein Umbuchungsantrag gestellt, sondern erstmalig mit der Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 7.3.2005. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass im Rahmen des § 217 Abs. 7 BAO das Verschulden des Vertreters dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten ist (Ritz, BAO³, § 217 Tz 45). Einer steuerlichen Vertreterin muss aber die oben zitierte Bestimmung des § 211 Abs. 1 lit. g BAO bekannt sein, wonach es für die Tilgungswirkung maßgebend auf den Tag der nachweislichen Antragstellung (Zeitpunkt der Beantragung der Umbuchung) ankommt.

Darüber hinaus ist es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Abgabenschuldners (bzw. seines bevollmächtigten Vertreters), sich durch Rückfrage über den Bestand eines der Umbuchung zugänglichen Guthabens, das eine Tilgung seiner Umsatzsteuervorauszahlungsschulden mit Wirksamkeit vom Tag des Umbuchungsantrages bewirken kann, zu vergewissern. Unterlässt der Abgabenschuldner (bzw. sein Vertreter) eine solche Vergewisserung, nimmt er das Risiko des Fehlens einer Umbuchung zugänglichen Guthabens zum Fälligkeitszeitpunkt seiner Umsatzsteuervorauszahlungsschulden auf sich und muss die Folgen des tatsächlichen Fehlens einer Umbuchung zugänglichen Guthabens im Fälligkeitszeitpunkt seiner Abgabenschulden als schlichte Auswirkung der normalen Rechtslage tragen (VwGH 22.3.1995, 94/13/0264 zu § 236 BAO). Wird eine solche Rückfrage über den tatsächlichen Bestand einer Umbuchung oder Überrechnung zugänglichen Guthabens unterlassen, liegt aber auch ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vor (UFS 27.4.2007, RV/0764-L/04). Dass eine derartige Rückfrage erfolgt wäre, wurde nicht behauptet. Aufgrund der Überprüfung des vom Sohn der Berufungswerberin geltend gemachten Vorsteuerüberschusses musste die steuerliche Vertreterin vielmehr davon Kenntnis haben, dass noch kein einer Umbuchung zugängliches Guthaben bestand. Dafür spricht auch der Umbuchungsantrag vom 7.3.2005, in

dem ersucht wurde, "dann" (eben nach Überprüfung und Buchung der Gutschrift) "die Umbuchung des Guthabens auf die St.Nr. 000, D vorzunehmen".

Schließlich ist zu beachten, dass beide Voranmeldungen erst am 17.2.2005 und damit nach Fälligkeit der Zahllast (15.2.2005) eingereicht wurden. Wie dem Vorlageantrag zu entnehmen ist, war von Anfang an beabsichtigt, durch eine Umbuchung des Guthabens aus der Umsatzsteuervoranmeldung des Sohnes der Berufungswerberin auf ihr Abgabenkonto deren Umsatzsteuerzahllast abzudecken. In einem solchen Fall muss aber jedenfalls dafür Sorge getragen werden, dass eine zeitgerechte Buchung der zu einer Gutschrift bzw. in weiterer Folge zu einem umbuchbaren Guthaben führenden Voranmeldung überhaupt möglich ist. Das ist jedoch häufig nicht der Fall, wenn diese Voranmeldung erst nach dem Fälligkeitstag eingereicht wird. Gründe, die einer zeitlich wesentlich Einreichung dieser Voranmeldung entgegengestanden wären, wurden nicht vorgebracht.

Es mag zutreffen, dass die Stellung eines Umbuchungsantrages regelmäßig erst dann zweckmäßig ist, wenn tatsächlich ein Guthaben am Abgabenkonto besteht. Die Berufungswerberin übersieht dabei aber, dass sie sich – wie oben ausgeführt – über den Bestand eines solchen Guthabens vergewissern muss, soll ihre Abgabenschuld durch Umbuchung dieses Guthabens abgedeckt werden. Besteht – etwa wie hier aufgrund einer Überprüfung der geltend gemachten Vorsteuern durch das Finanzamt – tatsächlich noch kein solches Guthaben, ist anderweitig für eine zeitgerechte Abgabenentrichtung (in der Regel durch Überweisung des fälligen Betrages) zu sorgen, sollen Säumnisfolgen vermieden werden.

Auch aus der Argumentation, der Finanzbehörde wäre kein Schaden entstanden, da "das Guthaben ja beim Sohn vorhanden gewesen wäre", ist für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen. Ein Guthaben entsteht erst, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt. Maßgeblich sind die tatsächlich durchgeführten Gutschriften (Lastschriften) und nicht diejenigen, die nach Meinung des Abgabepflichtigen durchgeführt hätten werden müssen (Ritz, BAO³, § 215 Tz 1 mwN). Tatsächlich entstand das Guthaben am Abgabenkonto des Sohnes der Berufungswerberin erst am 14.3.2005 und damit geraume Zeit nach Fälligkeit der gegenständlichen Umsatzsteuerzahllast. Im Übrigen käme eine derartige gleichsam saldierende Betrachtungsweise schon grundsätzlich nicht in Betracht. Auch bei verschiedenen durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Unternehmen stehen regelmäßig Umsatzsteuerzahlungsverpflichtungen und Vorsteuerabzugsberechtigungen einander gegenüber, ohne dass deswegen gesagt werden könnte, Säumniszuschläge, die auf nicht fristgerecht zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtete Umsatzsteuerzahlungen zurückzuführen sind, seien mit Rücksicht auf einen gleichzeitig einem anderen Unternehmen zustehenden aber noch nicht geltend gemachten bzw. realisierten Vorsteuerabzug unbillig (VwGH 17.9.1997, 93/13/0080).

Insgesamt gesehen reichte das Vorbringen der Berufungswerberin nicht aus, um von einem fehlenden groben Verschulden an der gegenständlichen Säumnis ausgehen zu können. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO bei fehlendem grobem Verschulden an der Säumnis eine Begünstigung darstellt. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung Inanspruchnehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die 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).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Juni 2007