



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der T-KG, vertreten durch K, vom 22. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. März 2004 zu StNr. 000/0000, mit dem ein Säumniszuschlag in Höhe von 6.940,26 € festgesetzt wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 4.2.2004 reichte die Berufungswerberin elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2003 ein, und erklärte darin eine Zahllast in Höhe von 347.013,04 €. Diese Abgabe war am 16.2.2004 fällig, langte jedoch erst am 8.3.2004 auf dem empfangsberechtigten Bankkonto des Finanzamtes ein.

Mit Bescheid vom 10.3.2004 wurde daher ein Säumniszuschlag in Höhe von 6.940,26 € (2 % von 347.013,04 €) festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 22.3.2004 Berufung erhoben, und beantragt, den Säumniszuschlag auf 602,00 € herabzusetzen. Der Säumniszuschlag betreffe die Umsatzsteuer des Zeitraumes Dezember 2003, welche von der Mitarbeiterin I T zeitgerecht mittels Finanzonline am 4.2.2004 angemeldet worden sei. Der anschließende Zahlungsvorgang laufe dann in der Weise, als Frau T einen Zahlschein ausfülle, diesen bankmäßig zeichnen lasse und dann bei Fälligkeit an die Hausbank übermittle. Aufgrund der Arbeitsüberlastung in der achten Kalenderwoche (es sei die Bilanzierung der V-GmbH. und der Berufungswerberin zu finalisieren gewesen, da in der neunten Kalenderwoche die Prüfung

durch die P vereinbart gewesen sei) habe es Frau T verabsäumt, schon bei der Anmeldung zu Finanzonline den Zahlschein auszufüllen. So habe sie erst bei Eintreffen der Buchungsmitteilung die noch offene USt-Zahllast vom Dezember 2003 bemerkt. Unmittelbar darauf, am 5.3.2004 – also 18 Tage nach Fälligkeit – habe sie schließlich die Zahllast überweisen können. Anzumerken sei auch, dass es sich bei den abzuführenden Beträgen um Umsatzsteuern aus Lizenzgutschriften von verbundenen Unternehmen (M KG, G KG, L KG und S KG) gehandelt habe, und diese Firmen die entsprechenden Vorsteuern mit 20.2. (M KG), 2.3. (G KG), 9.3. (S KG) und 11.3. (L KG) zurückerstattet erhalten hätten. Die von der Berufungswerberin verspätete entrichteten Umsatzsteuern seien somit von der S KG und der L KG erst nach dem Tag der Zahlung durch die Berufungswerberin zurückgefordert worden. Aus Anlass dieses Vergessens sei schließlich verfügt worden, dass die Berufungswerberin ebenso die die anderen von der V-AG verwalteten Gesellschaften voll in die Zahlungsmodalität von ELBA integriert werde. Aufgrund des geringen Zahlungsvolumens sei bisher noch keine volle Integration erfolgt. Mit der Integration sei dann sichergestellt, dass immer bei Abgabe der UVA mittels Finanzonline auch gleich die Zahlung in ELBA mit dem Ausführungsdatum vorerfasst werde und somit verspätete Zahlungen so gut wie ausgeschlossen wären. Die Berufungswerberin entschuldige sich für die verspätete Zahlung und bitte angesichts des nicht gegebenen groben Verschuldens im Sinne von § 217 Abs. 7 BAO den Säumniszuschlag auf die beantragten 602,00 € herabzusetzen. Dieser Betrag ergebe sich bei einer Verzinsung des verspätet bezahlten Betrages von 347.013,04 € für 18 Tage bei einem Zinssatz von 3,47 % (Zinssatz für die Anspruchsverzinsung).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9.7.2004 wies das Finanzamt die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass im Zeitpunkt der Entrichtung der Umsatzsteuer 12/2003 sowohl die dreitägige Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO, als auch die fünftägige Frist des § 217 Abs. 5 BAO abgelaufen gewesen wären. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkannt habe, bestehe der Säumniszuschlag bereits durch die nicht zeitgerechte Entrichtung einer Abgabenschuldigkeit zu Recht. Auf ein Verschulden oder sonstige, in der (privaten) Einflussphäre des Abgabepflichtigen gelegene Umstände sei dabei kraft gesetzlicher Anordnung nicht Bedacht zu nehmen.

Im Vorlageantrag vom 14.7.2004 wies die Berufungswerberin darauf hin, dass § 217 Abs. 7 BAO erst für Abgabenansprüche, die nach dem 31.12.2001 entstanden seien, anzuwenden wäre. Sie gehe daher davon aus, dass dazu noch keine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegen könne. Weiters möge berücksichtigt werden, dass aufgrund der in der Berufung geschilderten Umstände jedenfalls kein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vorliege (sofortige Überweisung nach Erkennen des Fehlers –

also 18 Tage nach Fälligkeit), sodass die Möglichkeit für eine Herabsetzung des Säumniszuschlages gegeben sei.

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 konnte daher fortgesetzt werden.

In einem Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 19.4.2007 wurde die Berufungswerberin um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

"Entgegen der in der Berufungsvorentscheidung vom 9.7.2004 zum Ausdruck gebrachten Ansicht des Finanzamtes ist im gegenständlichen Verfahren sehr wohl zu prüfen, ob ein (grobes) Verschulden im Zusammenhang mit der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuer 12/2003 vorliegt. Der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen (z.B. UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04 mwN).

In der Berufung wurde darauf hingewiesen, dass die verspätete Entrichtung der Umsatzsteuer auf ein näher dargestelltes Versehen der Mitarbeiterin Frau T zurückzuführen sei.

Ist die Säumnis bei der Abgabentrachtung auf ein Verschulden von Arbeitnehmern der Partei zurückzuführen, ist entscheidend, ob der Partei selbst bzw. ihrem Vertreter grobes Auswahl- oder Kontrollverschulden anzulasten ist (Ritz, BAO³, § 217 Tz 46).

Im Berufungsschriftsatz wurde ausgeführt, dass erst aus Anlass des der Mitarbeiterin unterlaufenen Versehens der Zahlungsverkehr der Gesellschaft voll in das ELBA-Verfahren integriert worden sei, um sicherzustellen, dass immer bei Abgabe der UVA mittels FinanzOnline auch gleich die Zahlung im ELBA mit dem Ausführungsdatum vorerfasst werde, womit verspätete Zahlungen so gut wie ausgeschlossen wären.

Welche Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen waren vor dieser Umstellung des Zahlungsverkehrs getroffen worden, um einen allfälligen Zahlungsverzug bei der Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen nach Möglichkeit auszuschließen?

Vor der Umstellung auf ELBA musste die Mitarbeiterin einen Zahlschein ausfüllen, diesen bankmäßig zeichnen lassen, und dann bei Fälligkeit an die Hausbank übermitteln. Wer war für diese bankmäßige Zeichnung zuständig? Warum ist diesem zeichnungsberechtigten Vertreter der Gesellschaft nicht aufgefallen, dass für die Umsatzsteuervorauszahlung 12/2003 kein Zahlschein vorgelegt wurde? Wie wurde generell die Einhaltung der abgabenrechtlichen Zahlungstermine überwacht?

Bei Durchsicht des Abgabekontos fällt auf, dass in der Regel in den Voranmeldungen Juni und Dezember hohe Zahllasten ausgewiesen werden, in den übrigen Monaten dagegen überwiegend im Verhältnis dazu geringe Überschüsse. Die Voranmeldungen für Juni und Dezember sind daher aufgrund der hohen Zahllasten besonders markant. Umso mehr müsste damit ein Unterbleiben der Zahlung bzw. der zeitgerechten Vorlage des Zahlscheines auffallen.

Nach dem Vorbringen in der Berufung hat es die Mitarbeiterin verabsäumt, schon bei der Anmeldung zu FinanzOnline den Zahlschein auszufüllen. Da diese Anmeldung aber bereits am 4.2.2004 und somit in der 6. Kalenderwoche 2004 erfolgte, kann die dargestellte Arbeitsüberlastung in der 8. Kalenderwoche 2004 kaum Ursache für die normalerweise offenbar gleichzeitig mit der Anmeldung erfolgte Ausstellung des Zahlscheines gewesen sein.

Soweit in der Berufung auf die korrespondierenden Vorsteueransprüche der verbundenen Unternehmen Bezug genommen wird, ist dem entgegen zu halten, dass auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes eine konzernmäßige Verflechtung von Unternehmen nichts daran zu ändern vermag, dass unterschiedliche Steuersubjekte vorliegen. Eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise kommt daher schon aus diesem Grund nicht in Betracht. Denn bei verschiedenen durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Unternehmen stehen regelmäßig Umsatzsteuer-Zahlungsverpflichtungen 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). Aus diesem in der Berufung vorgetragenen Argument ist daher auch für die Verschuldensprüfung im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO nichts zu gewinnen.

Die in der Berufung beantragte Herabsetzung des Säumniszuschlages auf 602,00 € würde der zwingenden Bestimmung des § 217 Abs. 2 BAO widersprechen, wonach der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages beträgt. Wenn in dieser Bestimmung als Maßstab für den Säumniszuschlag ausschließlich auf das Ausmaß der verspätet entrichteten Abgaben abgestellt wird, hat es der Gesetzgeber offensichtlich in Kauf genommen, dass dies (im Verhältnis zum Ausmaß der Säumnis) unter Umständen auch sehr hohe Säumniszuschläge zur Folge haben kann (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0049). Der Gesetzgeber hat offensichtlich bewusst und gewollt keine Limitierung des absoluten Ausmaßes eines Säumniszuschlages nach oben hin vorgesehen, sodass auch im gegenständlichen Fall nicht von einer der Säumnis in unangemessener Weise Rechnung tragenden Belastung ausgegangen werden kann (vgl. auch dazu das bereits erwähnte Erkenntnis vom 17.9.1997, 93/13/0080)."

In einer Stellungnahme vom 11.5.2007 wurde zur Frage der Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen vor Umstellung des Zahlungsverkehrs mitgeteilt, dass vor der Eingliederung des Zahlungsverkehrs der Berufungswerberin in das ELBA-Verfahren Frau T den bankmäßig unterzeichneten Zahlschein auf den Tischkalender geheftet hatte, und so beim Umblättern des Tischkalenders auf die notwendige Zahlung aufmerksam geworden sei. Mit dieser – sehr einfachen – Kontrollmaßnahme sei es bei Frau T in der Vergangenheit auch zu keinerlei verspäteten Zahlungen gekommen. Die bankmäßige Zeichnung sei eigenverantwortlich von Frau T von zwei der vier zeichnungsberechtigten Personen eingeholt worden.

Zeichnungsberechtigt seien neben dem Geschäftsführer X noch Y, Z und B gewesen; üblicherweise sei die Zeichnung durch Mag.X und Dr.B erfolgt. Zu den Gründen, warum diesen zeichnungsberechtigten Vertretern der Gesellschaft nicht aufgefallen sei, dass für die Umsatzsteuervorauszahlung 12/2003 kein Zahlschein vorgelegt worden ist, wurde darauf hingewiesen, dass es Frau I T aufgrund der Arbeitsüberlastung im Zuge der laufenden Bilanzierung verabsäumt habe, einen Zahlschein auszufüllen und den zeichnungsberechtigten Vertretern vorzulegen. Dabei habe es sich bei Frau T um ein einmaliges Versehen gehandelt, welches zuvor noch nicht vorgekommen wäre. Aufgrund dieser grundlegenden Verlässlichkeit und der Tatsache, dass auch die üblicherweise zeichnenden Personen mit Bilanzierungsarbeiten bzw. mit Projekten intensiv befasst gewesen wären, sei es nicht aufgefallen, dass kein Zahlschein vorgelegt wurde. Zur Frage, wie generell die Einhaltung der abgabenrechtlichen Zahlungstermine überwacht worden sei, wurde ausgeführt, dass die Überwachung von den beiden Buchhalterinnen in der Weise vorgenommen worden sei, als bei Abgabe der Voranmeldungen die zu zahlenden Beträge sofort im ELBA-System mit dem notwendigen Zahlungstermin erfasst wurden; damit erfolge die Zahlungsfreigabe automatisch bei der nächsten TAN-Eingabe durch zwei Zeichnungsberechtigte und die Abbuchung durch die Hausbank erfolge dann termingerecht am Tag der Fälligkeit.

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).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Entrichtung der am 16.2.2004 fällig gewesenen Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2003 erst im März 2004 erfolgte. Der überwiesene Betrag ist erst am 8.3.2004 am empfangsberechtigten Bankkonto des Finanzamtes eingelangt. Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt hat, waren im

Zeitpunkt der Entrichtung der Abgabe sowohl die Respirofrist des § 211 Abs. 2 BAO als auch die fünftägige Frist des § 217 Abs. 5 BAO abgelaufen.

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).

Wie bereits im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 19.4.2007 ausgeführt, kann dieser Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden, und ist diesfalls in der Berufungs(vor-)entscheidung zu berücksichtigen.

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen ist, somit über den minderen Grad des Versehens im Sinne des § 308 Abs. 1 zweiter Satz hinausgeht (Ritz, BAO³, § 217 Tz 43).

Das grobe Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Dies gilt auch für Organe juristischer Personen (Ritz, BAO³, § 217 Tz 45 mwN).

Hingegen ist (grobes) Verschulden von Arbeitnehmern der Partei oder ihres Vertreters nicht schädlich. Entscheidend ist diesfalls (ebenso wie bei der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand), ob der Partei selbst bzw. ihrem Vertreter grobes Verschulden, insbesondere grobes Auswahl- oder Kontrollverschulden anzulasten ist (Ritz, BAO³, § 217 Tz 46).

Im gegenständlichen Fall ist daher nicht zu prüfen, ob das der Mitarbeiterin der Berufungswerberin unterlaufene Versehen als leicht oder grob fahrlässiges Verhalten zu qualifizieren ist, sondern ob den (gesetzlichen) Vertretern der Berufungswerberin eine grobe Verletzung ihrer Kontrollpflicht zur Last fällt.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungspflicht sind somit die organschaftlichen Vertreter der Berufungswerberin berufen. Bedienen sich diese dazu einer Mitarbeiterin der Gesellschaft, ist durch entsprechende Kontrollen sicherzustellen, dass Unzulänglichkeiten infolge menschlichen Versagens voraussichtlich auszuschließen sind.

Wird weder im Allgemeinen noch im Besonderen ein (wirksames) Kontrollsystem vorgesehen, welches im Falle des Versagens der Mitarbeiterin eine Fristversäumnung auszuschließen

geeignet ist, liegt eine Verletzung der Aufsichtspflicht vor. Ist somit das Kontrollsystem unzureichend oder wurde das Bestehen einer solchen Aufsichtspflicht überhaupt nicht erkannt, kann nicht mehr von einem bloß minderen Grad des Versehens gesprochen werden (vgl. zu § 308 BAO etwa Stoll, BAO, 2986 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Wie der Stellungnahme der Berufungswerberin vom 11.5.2007 entnommen werden muss, wurden vor Umstellung des Zahlungsverkehrs auf ELBA gegenüber der für den Zahlungsverkehr zuständigen Mitarbeiterin keinerlei Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen gesetzt, mit denen eine allfällige Fehlleistung der Mitarbeiterin im Zusammenhang mit der Abgabentrachtung rechtzeitig feststellbar gewesen wäre. Vielmehr wurde die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Zahlungstermine ohne jede Kontrolle allein dieser Mitarbeiterin überlassen. Die dargestellte "Kontrollmaßnahme", wonach die Mitarbeiterin selbst den Zahlschein normalerweise auf den Tischkalender geheftet hat und so beim Umblättern auf die notwendige Zahlung aufmerksam wurde, muss als unwirksame Selbstkontrolle versagen, wenn der Mitarbeiterin in diesem Zusammenhang ein Fehler unterläuft. Eine derartige Selbstkontrolle stellt auch keine Kontrollmaßnahme im oben erläuterten Sinn dar. Das Unterbleiben jeglicher Kontrollmaßnahmen durch die dafür zuständigen Vertreter der Gesellschaft kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass diese Personen mit Bilanzierungsarbeiten bzw. mit Projekten intensiv befasst gewesen wären.

Insgesamt gesehen konnte bei der dargestellten Sachlage nicht mehr von einem bloß minderen Grad des Versehens ausgegangen werden, sodass es für die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen fehlte.

Auch aus den in der Berufung ins Treffen geführten korrespondierenden Vorsteueransprüchen der verbundenen Unternehmen konnte für das gegenständliche Verfahren nichts gewonnen werden. Auf die diesbezüglichen und oben wiedergegebenen Ausführungen im Vorhalt vom 19.4.2007 wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Gleiches gilt für die Gründe, aus denen eine Herabsetzung eines Säumniszuschlages unter das in § 217 Abs. 2 BAO normierte Ausmaß nicht in Betracht kommt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Mai 2007