



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde X., vertreten durch BM Y., vom 15. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. August 2008 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) ist alleinige Gesellschafterin der X-GmbH. Mit Kaufvertrag vom 6.2.2007 veräußerte die Bw. an diese Gesellschaft das Grundstück Nr. xxxx/x samt den darauf errichteten Baulichkeiten (Schule, Schwimmbad, Turnsaal, Gemeindesaal, Kindergarten) einschließlich Inventar und Zubehör zum Kaufpreis von 2.451.236 € zuzüglich Umsatzsteuer (20% von 1.685.900 €).

Am 24.7.2008 reichte die Bw. eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2007 ein, in welcher die auf den Grundstücksverkauf entfallende Umsatzsteuer erstmals ausgewiesen wurde. In einer Beilage wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Bw. der irrgen Ansicht gewesen sei, bei den Vertragspartnern handle es sich um „eine Person“. Da die Bw. vom steuerlichen Vertreter der X-GmbH erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 2007 über die Steuerpflicht des Grundstücksumsatzes informiert worden sei, möge von der Festsetzung eines Säumniszuschlages Abstand genommen werden.

Ungeachtet dessen setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 11.8.2008 gegenüber der Bw. von der Umsatzsteuer 2007 einen ersten Säumniszuschlag in Höhe von 6.743,60 € mit der Begründung fest, dass diese Abgabe nicht bis zum 15.2.2008 entrichtet worden sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde unter Hinweis auf § 217 Abs. 7 BAO die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages beantragt und ausgeführt, dass das Gemeindehaus samt Hallenbad durch die Hochwasserkatastrophe des Jahres 2005 massiv beschädigt worden sei.

Nach langen Verhandlungen mit dem Land Tirol sei die Sanierung des Gebäudes beschlossen worden. Dabei sei der Bw. empfohlen worden, die „brauchbaren Gebäudeteile“ in eine zu errichtende Gesellschaft (X-GmbH) einzubringen, das Objekt von dieser Gesellschaft zu mieten und den Kaufpreis mit den künftigen Mieten zu verrechnen. Hierüber sei der eingangs erwähnte Vertrag errichtet worden. Da es zu keinem Geldfluss zwischen den Vertragsparteien gekommen sei, habe die Gemeinde keine Umsatzsteuer abgeführt und die Gesellschaft zunächst keine Vorsteuer geltend gemacht. Dies sei dem Steuerberater der X-GmbH erst anlässlich der Jahresabschlussarbeiten aufgefallen. Für die Buchführung der Bw. sei eine Fachkraft angestellt worden, von der aufgrund ihrer Ausbildung und beruflichen Praxis zu Recht angenommen worden sei, dass sie den mit ihrer Aufgabenstellung verbundenen Anforderungen (ordnungsgemäße Einreichung von Abgabenerklärungen, rechtzeitige Abgabenentrichtung) gerecht werde. Im Hinblick auf den fehlenden Geldfluss und die Einmaligkeit des Geschäftsfalles sei die Entrichtung der mit dem Säumniszuschlag belasteten Umsatzsteuer weder vorsätzlich noch grob fahrlässig unterblieben, zumal für die Buchhaltungskraft der Bw. die Unrichtigkeit der Selbstberechnung auch bei Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt nicht zu erkennen gewesen wäre. Schließlich sei dem Abgabengläubiger kein Schaden entstanden, weil die X-GmbH ihren Vorsteueranspruch verspätet geltend gemacht habe. Da somit „faktisch keine Zahlungsverpflichtung“ der Bw. bestanden habe, trete der ordnungspolitische Charakter des Säumniszuschlages, Abgabepflichtige zur pünktlichen Abgabenentrichtung anzuhalten, im Berufungsfall in den Hintergrund.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.9.2008 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Ausgeführt wurde nach Zitat des § 217 Abs. 7 BAO, dass grobes Verschulden dann vorliege, wenn keine leichte Fahrlässigkeit gegeben sei, was etwa dann der Fall sei, wenn jemand auffallend sorglos handle bzw. die im Verkehr mit Behörden erforderliche und nach den persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse. Der Bw. wäre es zuzumuten gewesen, sich rechtzeitig über die steuerlich korrekte Abwicklung der Einbringung des Gemeindegebäudes in die X-GmbH zu informieren, habe es sich doch um ein Großprojekt gehandelt, dessen Realisierung mehrere Jahre gedauert habe. Die Rechtsunkenntnis bzw. der Rechtsirrtum der Bw. beruhe nicht mehr auf einer bloß leichten Fahrlässigkeit, zumal die Bw. rechts-

kundig vertreten gewesen sei und bereits im Vorfeld „diesbezügliche Verträge“ abgeschlossen worden seien.

Im Vorlageantrag vom 23.10.2008 wurde neuerlich auf das Hochwasser im Jahr 2005 verwiesen, das „ursächlich für die Problematik des vorliegenden Falles“ gewesen sei. Die Abgabenbehörde habe sich diesbezüglich immer großzügig gezeigt, indem der Bw. Zahlungsaufschübe und „Sonderprämien“ gewährt worden seien. Den Ausführungen des Finanzamtes, die Bw. habe sich nicht entsprechend informiert, sei zu entgegnen, dass in zahlreichen Besprechungen mit Beamten der Tiroler Landesregierung auch auf die steuerlichen Aspekte der Errichtung der X-GmbH eingegangen worden sei. Dabei sei die Bw. „mit keiner Silbe“ auf ihre Verpflichtung zur Entrichtung der Umsatzsteuer hingewiesen worden. Die Bw. habe ihre unzutreffende Rechtsansicht weder wider besseres Wissen noch grob fahrlässig (bei zumutbarer Sorgfalt unschwer als Unrecht erkennbar) vertreten. Zu berücksichtigen sei auch, dass von der X-GmbH kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die dem Säumniszuschlag zugrunde liegende Abgabenschuldigkeit nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet wurde. Weiters besteht kein Streit darüber, dass weder ein Aufschiebungsgrund im Sinn des § 217 Abs. 4 BAO noch eine ausnahmsweise Säumnis im Sinn des § 217 Abs. 5 BAO vorliegt. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung des Säumniszuschlages sind somit erfüllt.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Ein solcher Antrag kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 217, Tz 65).

Aktenkundig ist, dass die mit dem Säumniszuschlag belastete Umsatzsteuer (337.180 €) am 11.8.2008 durch Überrechnung eines entsprechenden Guthabens am Abgabenkonto der X-GmbH auf das Abgabenkonto der Bw. entrichtet wurde. Das Vorbringen der Bw., der Abgabengläubiger habe keinen Schaden erlitten, weil mit der Vorsteuergutschrift der X-GmbH die Umsatzsteuerschuld der Bw. abgedeckt worden sei, übersieht, dass auch die am 11.8.2008 durchgeführte Überrechnung nur mehr zu einer verspäteten Abgabenentrichtung geführt hat. Dies rechtfertigt aber weder eine Nachsicht des Säumniszuschlages (vgl. VwGH 24.4.1996,

92/13/0309) noch dessen Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung im Grunde des § 217 Abs. 7 BAO.

Weiters ist festzuhalten, dass ungeachtet der 100%igen Beteiligung der Bw. an der X-GmbH zwei unterschiedliche Steuersubjekte vorliegen, für die eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise nicht in Betracht kommt. Denn bei verschiedenen durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Steuersubjekten stehen einander regelmäßig Umsatzsteuer-Zahlungsverpflichtungen und Vorsteuerabzugsberechtigungen 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 Steuersubjekt zustehenden, aber noch nicht geltend gemachten Vorsteuerabzug unbillig (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0080). In derartigen Fällen kommt auch die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO nicht in Betracht. Vielmehr gilt für die Entrichtung von Abgabenschuldigkeiten durch Überrechnung eines entsprechenden Guthabens von einem anderen Abgabenkonto generell, dass in einem solchen Fall regelmäßig eine verspätete Entrichtung zu Lasten des Abgabenschuldners geht (vgl. UFS 4.5.2009, RV/0759-L/08).

Die Bw. bestreitet nicht die Unrichtigkeit ihrer ursprünglichen Rechtsansicht, der zufolge die Entrichtung der mit dem Säumniszuschlag belasteten Umsatz unterbleiben habe können. Sie stellt jedoch ein grobes Verschulden an der Säumnis in Abrede.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt aber vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (vgl. VwGH 31.5.2011, 2007/15/0169).

Bei Selbstberechnungsabgaben ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Berechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. Demnach wird ein grobes Verschulden dann zu verneinen sein, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung höchstgerichtliche Rechtsprechung, eine Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes, eine Erlassmeinung des BMF oder eine Rechtsauskunft eines Wirtschaftstreuhänders zugrunde gelegt hat (vgl. Ritz, BAO⁴, § 217, Tz 48). Ein derartiger Sachverhalt liegt hier aber nicht vor.

War die für die Säumnis maßgebliche Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendbarkeit des § 217 Abs. 7 BAO bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (vgl. nochmals Ritz, a. a. O.).

In der Berufung wurde vorgebracht, die Bw. habe einen Buchhalter angestellt, der die Unrichtigkeit der Selbstberechnung auch bei Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt nicht hätte erkennen können. Aufgrund seiner Ausbildung und langjährigen beruflichen Praxis habe die Bw.

zu Recht von einer ordnungsgemäßen Wahrnehmung der steuerlichen Agenden seitens dieses Dienstnehmers ausgehen können. Diese Argumentation übersieht, dass es aus dem Blickwinkel des § 217 Abs. 7 BAO auf ein Verschulden von Arbeitnehmern nicht ankommt. Entscheidend ist vielmehr, ob die Partei selbst ein grobes Verschulden (insbesondere Kontrollverschulden) trifft, zumal zu den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Büroorganisation die Anleitung und Kontrolle nachgeordneter Stellen und Mitarbeiter gehört. Dies gilt auch für Gebietskörperschaften (vgl. Ritz, BAO⁴, § 308, Tz 17). Dem Berufungsvorbringen ist das Bestehen eines effizienten Kontrollsystems nicht zu entnehmen.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wurde, hätte sich die Bw. über die mit der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft in die X-GmbH verbundenen umsatzsteuerlichen Konsequenzen entsprechend informieren müssen, was etwa beim Finanzamt oder beim steuerlichen Vertreter der Gesellschaft möglich gewesen wäre. Die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag, bei zahlreichen Besprechungen mit Beamten der Tiroler Landesregierung, die auch steuerliche Aspekte der Gesellschaftsgründung betroffen hätten, sei die Verpflichtung zur Entrichtung der Umsatzsteuer „mit keiner Silbe“ erwähnt worden, überzeugen schon deshalb nicht, weil die Erteilung von Rechtsauskünften über die sich aus bundesgesetzlichen Abgabenvorschriften ergebenden abgabenrechtlichen Pflichten nicht in die Kompetenz von Bediensteten der Tiroler Landesregierung fällt. Somit kann die Bw. den Umstand, dass bei diesen Besprechungen die umsatzsteuerlichen Aspekte des in Rede stehenden Veräußerungsvorganges unerwähnt blieben, nicht für sich reklamieren.

Der Bw. wurde mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 11.4.2012 Gelegenheit gegeben, ihren im Berufungsverfahren eingenommenen Standpunkt, es läge kein grobes Verschulden an der Fehlberechnung der Umsatzsteuer vor, zu präzisieren. Im Antwortschreiben vom 29.5.2012 wurde dazu ausgeführt, die Finanzgebarung und der Bürgermeister seien – wie in der Tiroler Gemeindeordnung vorgesehen – laufend von einem Überprüfungsausschuss kontrolliert worden. Ein Mitglied des Überprüfungsausschusses sei in den Jahren 2007 und 2008 mit den Buchhaltungsarbeiten der X-GmbH betraut worden. Seitens dieses Mitgliedes sei es zu keinerlei Beanstandungen gekommen. Auch sei die Bw. von diesem Mitglied des Überprüfungsausschusses nicht darauf hingewiesen worden, wie umsatzsteuerlich richtig vorzugehen gewesen wäre. Die Buchhaltung der Gemeinde werde seit über 30 Jahren vom Gemeindekassier (L.H.) geführt, der niemals Anlass zu Beanstandungen gegeben habe. Da Mitglieder des Überprüfungsausschusses, die selbst Unternehmer seien, mit Agenden der X-GmbH befasst gewesen seien, habe die Bw. davon ausgehen können, dass „neben der formellen Seite auch die steuerrechtliche Seite“ berücksichtigt worden sei.

Auch diesen Ausführungen sind letztlich keine Gründe zu entnehmen, die ein grobes Verschulden an der Säumnis ausschließen könnten. Zum einen behauptet die Bw. selbst nicht,

dass sich die Tätigkeit des Überprüfungsausschusses auch auf ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen erstreckt hätte. Derartiges ist auch der Tiroler Gemeindeordnung (TGO 2001) nicht zu entnehmen. Zum anderen ist nicht einsichtig, warum das mit der Buchführung der X-GmbH betraute Mitglied des Überprüfungsausschusses die Bw. auf ihre Verpflichtung zur Entrichtung der mit dem Säumniszuschlag belasteten Umsatzsteuer hinweisen hätte müssen. Vielmehr wäre es an der Bw. gelegen gewesen, sich an kompetenter Stelle über ihre umsatzsteuerlichen Verpflichtungen zu informieren. Weiters spielt es für die von der Bw. beantragte Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages keine Rolle, dass die für die Buchführung der X-GmbH verantwortliche Person im Zivilberuf ein Unternehmen betreibt. Da es – wie bereits erwähnt – auf ein Verschulden von Arbeitnehmern der Partei nicht ankommt, ist auch die jahrzehntelange Verlässlichkeit des Buchhalters der Bw. (Gemeindekassier) für den vorliegenden Streitfall ohne rechtliche Bedeutung.

In einem Verfahren nach § 217 Abs. 7 BAO, das einen Begünstigungstatbestand normiert, hat der Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. z. B. VwGH 18.11.2003, 98/14/0008; 17.12.2003, 99/13/0070; 25.2.2004, 2003/13/0117). Insgesamt gesehen ist es der Bw. nicht gelungen, ein fehlendes grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung aufzuzeigen.

Hingewiesen sei noch auf Punkt 8.) des zwischen der Bw. und der X-GmbH abgeschlossenen Kaufvertrages vom 6.2.2007, worin festgestellt wurde, dass den Vertragsparteien „die steuerlichen Auswirkungen dieses Rechtsgeschäftes in ihrer gesamten Tragweite bekannt sind und die Ausgestaltung dieses Vertrages, insb. hinsichtlich der sich daran knüpfenden steuerlichen Rechtsfolgen, in Abstimmung mit der steuerlichen Vertretung der Käuferin erfolgt ist“.

Abschließend wird angemerkt, dass die Bw. mit Schreiben vom 29.5.2012 auf die im Vorlageantrag beantragte mündliche Verhandlung verzichtet hat.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. Juni 2012