



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/2210-W/12,
miterledigt RV/1760-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch H.K., vom 30. Dezember 2011 und 7. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 9. Dezember 2011 und 11. Juni 2012 betreffend Festsetzung eines ersten und dritten Säumniszuschlages ([§ 217 BAO](#)) entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2011 setzte das Finanzamt einen Säumniszuschlag in Höhe von € 278,42 fest, da die Umsatzsteuer 07-09/2011 mit einem Betrag von € 13.921,04 nicht bis zum Fälligkeitstag, dem 15. November 2011, entrichtet worden wäre.

In der dagegen am 30. Dezember 2011 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die Berufungswerberin (Bw.) ein, dass mit Anbringen vom 19. September 2011 die Umsatzsteuererklärung für 2010 elektronisch eingebracht worden wäre, aus der sich ein Umsatzsteuerguthaben in Höhe von € 16.378,42 ergeben hätte. Die Rückzahlung dieses Guthabens wäre nicht in Anspruch genommen worden, weshalb das Abgabekonto zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung 07-09/2011 in Höhe von € 13.921,04 ein diesen Betrag übersteigendes Guthaben, nämlich € 16.378,42, aufzuweisen gehabt hätte. Die Umsatzsteuer 07-09/2011 wäre daher von diesem Guthaben abzuziehen gewesen, woraus sich kein Rückstand ergeben hätte.

Wenn die sich aus der Umsatzsteuererklärung 2010 ergebende Gutschrift aus welchen Gründen auch immer bislang nicht erfolgt wäre, so treffe das Verschulden für diese Säumnis ausschließlich die Finanzbehörde und das Steuersubjekt könne nicht zur Doppelzahlung für diesen Behördenfehler verhalten werden (einerseits Zahlung der Umsatzsteuer an den Vorlieferanten bei gleichzeitiger Nichterstattung und Abfuhr der Umsatzsteuer bei Weiterverkauf dieser bezogenen Waren).

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2012 die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass für die Verwirkung eines ersten Säumniszuschlages gemäß [§ 217 Abs. 1 BAO](#) entscheidend wäre, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde. Der Säumniszuschlag stelle sich sohin als eine objektive Säumnisfolge dar. Ob dem Abgabepflichtigen an der Säumnis ein Verschulden trifft, wäre für die Verwirkung eines Säumniszuschlages bedeutungslos. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, wären ebenso wie die Dauer des Verzuges grundsätzlich unbeachtlich. Der Säumniszuschlag stelle auch keine Schadenersatzregelung betreffend den Schaden des Abgabengläubigers aus einer verspäteten Abgabenentrichtung dar, sondern solle (nicht zuletzt durch die bei einem kurzfristigen Zahlungsverzug zu Tage tretende Schärfe) Unpünktlichkeiten, Säumigkeiten und Verstößen jeglicher Art gegen die gesetzliche Abgabeneinhebungsordnung vorbeugen. Diese Regelung bezwecke also die im Interesse einer ordnungsgemäßen Finanzgebarung unabdingbare Sicherstellung der pünktlichen Tilgung von Abgabenschulden.

Die Säumniszuschlagsverpflichtung hätte Formalschuldcharakter. Für das Entstehen der Säumniszuschlagspflicht wäre allein maßgeblich, ob die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt wären. Es wäre eine formelle Abgabenzahlungsschuld vorausgesetzt und weder die Rechtskraft des Stammabgabenbescheides noch die sachliche Richtigkeit der zu Grunde liegenden Abgabenfestsetzung nötig.

Die Abgabenbehörden wären bei Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale zur Vorschreibung des Säumniszuschlages von Gesetzes wegen verpflichtet. Die Festsetzung erfolge in Rechtsgebundenheit, für ein Ermessen wäre kein Spielraum.

Im Hinblick darauf, dass Gutschriften aus Umsatzsteuerjahresbescheiden mangels normierter Rückwirkung grundsätzlich erst mit deren Verbuchung am Abgabenkonto entstünden, wäre jedoch in diesem Fall spätestens am Fälligkeitstag 15. November 2011 zur Vermeidung von Säumnisfolgen ein Zahlungserleichterungsansuchen gemäß [§ 212 BAO](#) einzubringen gewesen. Das bloße Vertrauen, dass eine erwartete Steuergutschrift noch vor dem Fälligkeitstag verbucht werde, vermöge für sich alleine Säumniszuschläge nicht zu verhindern.

Da laut Aktenlage die Umsatzsteuervorauszahlung 07-09/2011 nicht spätestens am Fälligkeitstag 15. November 2011 entrichtet worden wäre und auch sonst keine Umstände vorgelegen wären, die den Zeitpunkt des Eintritts der Säumniszuschlagsverpflichtung hinausgeschoben hätten, wäre zwingend ein Säumniszuschlag vorzuschreiben gewesen.

Die Bw. beantragte am 20. Juni 2012 rechtzeitig die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und verwies auf die bisherigen Ausführungen. Ergänzend wurde vorgebracht, dass es sich gegenständlich ihrer Ansicht nach um den vom Gesetz nicht geregelten Fall handle, dass das Finanzamt nachhaltig (bis zum heutigen Tage, also fast ein Jahr) mit der Gutschrift von Vorsteuern säumig wäre, während mittlerweile die zu Grunde liegenden Waren weiterveräußert worden wären, sodass die Umsatzsteuer fällig wäre, ohne dass aber die entsprechende Vorsteuer gutgeschrieben worden wäre, somit zum Teil eine Doppelzahlung anfalle.

Diese Säumnis des Finanzamtes wäre auf kein Verschulden des Bw. zurückzuführen. Auch nicht, weil es vielleicht unterschiedliche Rechtsmeinungen über die Anrechenbarkeit von Vorsteuerbeträgen gebe, sondern vielmehr einfach deshalb, weil der Akt seit einem Jahr offenbar nicht bearbeitet worden wäre.

Eine Möglichkeit, diesen Sachkonflikt ohne unbillige Belastung (Zinsen für Zwischenfinanzierung) zu lösen, wäre nach Ansicht der Bw. dadurch möglich, fällige Umsatzsteuer eben nicht sofort abzuführen. Andernfalls wäre für die Steuerbehörde Tür und Tor geöffnet, sich bzw. den Staat durch mutwillige Untätigkeit zu bereichern, zumal ja keine Verzinsung für die vorenthaltene Vorsteuer gebühre.

Jedenfalls werde außer Streit gestellt, dass die Umsatzsteuervorauszahlung zum Fälligkeitstermin nicht (neuerlich) entrichtet worden wäre.

In einem vom Antragsprinzip beherrschten, auf die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren trete die Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Wer eine Begünstigung in Anspruch nehmen wolle, hätte also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden könne.

Die Berufungsausführungen würden sich unter Ausschluss jeden Zweifels auf das fehlende grobe Verschulden an der Säumnis beziehen und damit erkennen lassen, dass die gegenständliche Berufung einen Antrag im Sinne des [§ 217 Abs. 7 BAO](#) enthalte. Ein derartiger Antrag könne auch in der Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden,

zumal Berufungserledigungen auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung einzugehen hätten (*Ritz*, BAO-Handbuch, 155; UFS 24.11.2004, RV/0280-F/03).

Das Finanzamt hätte daher im Rahmen des [§ 217 Abs. 7 BAO](#) zu prüfen gehabt, ob dem Abgabepflichtigen an der Fristversäumnis kein Verschulden treffe bzw. ob die Verwirkung des Säumniszuschlages auf einer vom Abgabepflichtigen zu verantwortenden leichten Fahrlässigkeit beruhe. Ein grobes Verschulden im Sinne dieser Gesetzesstelle wäre dann gegeben, wenn eine auffallende und ungewöhnliche Vernachlässigung einer Sorgfaltspflicht vorliege, die den Eintritt des Schadens als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich voraussehbar erscheinen lasse (UFS 9.1.2012, RV/0871-G/11).

Im vorliegenden Fall liege weder ein auch nur möglicher Schadenseintritt vor (dem Vorauszahlungsbetrag stehe ein – bei pflichtgemäßer prompter Wahrnehmung der Geschäfte durch das Finanzamt – weit höherer Gutschriftsbetrag gegenüber) noch könne es als grobes Verschulden ausgelegt werden, wenn der Steuerpflichtige bei Auslegung einer Gesetzeslücke einem allfälligen Rechtsirrtum unterliege.

Erstaunen rufe die vom Finanzamt aufgezeigte „Lösungsmöglichkeit“ (Antrag gemäß [§ 212 BAO](#)) hervor. Soweit der Bw. die Lehre und ständige Rechtsprechung von UFS und VwGH bekannt wäre, werde der einzige Stundungsgrund gemäß [§ 212 BAO](#), nämlich die „erhebliche Härte“, sehr restriktiv ausgelegt. Eine erhebliche Härte im Sinne des [§ 212 BAO](#) wäre im Allgemeinen dann anzunehmen, wenn die sofortige Entrichtung, gemessen an den sonstigen Verbindlichkeiten und unter Berücksichtigung der anzuerkennenden Interessen des Abgabepflichtigen an der Erhaltung und am Bestand der ihm zur Verfügung stehenden Erwerbsquelle, nicht zugemutet werden könnte. Eine erhebliche Härte bedeute nach *Stoll*, BAO, 2248, eine trotz zumutbarer Vorsorge eingetretene schwere Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit des Abgabenschuldners (UFS 19.5.2011, RV/0067-L/11).

Gemäß ständiger Rechtsprechung des VwGH müsse die Einziehung der aushaltenden Abgabenschuld zu „wirtschaftlichen Schwierigkeiten“ führen (UFS 26.2.2009, ZRV/0043-K/09). Nun wäre es bei der Bw. durch die Abfuhr von rund € 14.000,00 weder zu einer schweren Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Dispositionsfähigkeit noch zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten gekommen. Der Betrag wäre zB durch Überziehung des Bankkontos ohne weiteres zu finanzieren gewesen. Allerdings nicht zu unerheblichen Kosten (bis dato etwa € 1.000,00). Es wäre also – durch die Säumigkeit des Finanzamtes – ein Schaden entstanden, auf dessen Ersatz die Bw. keinen Anspruch gehabt hätte, außer möglicherweise im Rahmen eines Amtschaftungsverfahrens mit unsicherem Ausgang.

Es wäre wohl nicht anzunehmen, dass der Vorschlag des Finanzamtes dahingehend zu verstehen wäre, dass die Bw. einen Antrag gemäß [§ 212 BAO](#) unter vorsätzlich falschen Angaben hätte stellen sollen.

Wenn sich aber die Bw. an die von Lehre und Rechtsprechung vertretene Gesetzesauslegung halte und eine vom Finanzamt als Lösungsmöglichkeit angesehene, aber zur Rechtsprechung in Widerspruch stehende Vorgangsweise nicht vorwegnehme, könne ihr dies nicht als grobes Verschulden ausgelegt werden. Vielmehr hätte das Finanzamt den Antrag auf Aussetzung in der Berufung als Antrag auf Stundung gemäß [§ 212 BAO](#) ansehen müssen.

Anstelle der Einleitung eines aufwändigen Säumniszuschlagsverfahrens hätte das Finanzamt seine Säumigkeit beenden und die Umsatzsteuergutschrift 2010 vornehmen sollen.

Es werde daher beantragt,

- der gegenständlichen Berufung Folge zu geben,
- den angefochtenen Säumniszuschlag auf € 0,00 herabzusetzen und
- das Finanzamt anzuweisen, die Umsatzsteuergutschrift für 2010 umgehend vorzunehmen und bis dahin von weiteren Einhebungsmaßnahmen der Umsatzsteuervorauszahlung 07-09/2011 Abstand zu nehmen.

Mit Bescheiden vom 9. März 2012 und 11. Juni 2012 wurde ein zweiter und dritter Säumniszuschlag in Höhe von jeweils € 139,21 festgesetzt, weil die Umsatzsteuervorauszahlung 07-09/2011 in Höhe von € 13.921,04 nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit bzw. spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet worden wäre.

Lediglich gegen die Festsetzung des dritten Säumniszuschlages erhab die Bw. rechtzeitig am 7. August 2012 das Rechtsmittel der Berufung und brachte vor wie in der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages, weshalb auf die Wiedergabe verzichtet wird, um Wiederholungen zu vermeiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß [§ 217 Abs. 1 BAO](#) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages. Ein zweiter Säumniszuschlag ist gemäß Abs. 3 für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreck-

barkeit entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, so weit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der zweite und dritte Säumniszuschlag beträgt jeweils 1 % des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. 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.

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Über FinanzOnline brachte die Bw. am 19. September 2011 die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2010 ein, die eine Umsatzsteuergutschrift von € 16.378,42 auswies. Diese Umsatzsteuer 2010 wurde seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 29. März 2013 mit Ausweis einer Gutschrift von € 16.378,42 erklärungsgemäß veranlagt.

Zwischenzeitig buchte das Finanzamt auf Grund einer von der Bw. eingebrachten Voranmeldung mit Bescheid vom 29. November 2011 die Umsatzsteuer 07-09/2011 mit einer Zahllast von € 13.921,04. Da das Konto zuvor einen Stand von € 0,00 aufwies und diese Abgabenschuldigkeit nicht bis zum Fälligkeitstag, dem 15. November 2011 entrichtet worden war, war die Bw. daher mit der Bezahlung dieser Umsatzsteuer säumig, weshalb der erste Säumniszuschlag mit Bescheid vom 9. Dezember 2011 festgesetzt wurde. Da auch in weiterer Folge eine Entrichtung unterblieb, wurden mit Bescheiden vom 9. März 2012 und 11. Juni 2012 auch ein zweiter bzw. dritter Säumniszuschlag festgesetzt.

Rechtliche Würdigung:

TZ 916 der RAE (Richtlinien Abgabeneinhebung) lautet:

„Es erscheint mit der Zielsetzung und dem Sinn eines Säumniszuschlages unvereinbar, einen solchen in Fällen festzusetzen, in denen dem Abgabepflichtigen durch sein Verhalten ein Nachteil und dem Abgabengläubiger dadurch, dass er zu einem früheren Zeitpunkt über das Geld verfügen konnte, ein Vorteil erwachsen ist. Dies würde etwa in jenen Fällen zutreffen, in denen der Abgabenpflichtige eine Vorsteuer zu einem späteren Zeitpunkt geltend macht, als dies nach den gesetzlichen Vorschriften möglich wäre. Kommt es in einem solchen Fall zu einer Umsatzsteuervorauszahlung, hat insoweit die Festsetzung eines Säumniszuschlages zu unterbleiben.“

Im gegenständlichen Fall hat es die Bw. verabsäumt, die Vorsteuergutschriften bereits im Zuge der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahr 2010 geltend zu machen, wodurch dem Abgabengläubiger ein Vorteil erwachsen ist, zumal die Umsatzsteuererklärung 2010 mit einer zu erwartenden Gutschrift von € 16.378,42 bereits am 19. September 2011,

daher vor Einbringung der zu einer in dieser Deckung findenden Nachforderung von € 13.921,04 führenden Umsatzsteuervoranmeldung 07-09/2011 vom 15. November 2011 eingebbracht, jedoch erst am 29. März 2013 erklärungsgemäß veranlagt wurde und die Bw. auf die rechtzeitige Veranlagung der Gutschrift vertrauen durfte.

In Anwendung der RAE erfolgte die Festsetzung des ersten und dritten Säumniszuschlages somit nicht zu Recht.

Wien, am 24. April 2013