

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 18.12.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 10.12.2012, betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt/Verfahrensgang

1.1. Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer Bank, fand im Jahr 2012 eine die Jahre 2007 bis 2010 umfassende Betriebsprüfung statt.

Die im Rahmen dieser Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen führten zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuern 2007 bis 2010. Mangels Entrichtung dieser Umsatzsteuernachforderungen zu den gesetzlichen Fälligkeitstagen erging in der Folge am 10.12.2012 der hier angefochtene Bescheid, mit dem Säumniszuschläge iHv insgesamt € 9.398,78 festgesetzt wurden.

1.2. Die - damals noch - Berufung stützte sich auf fehlendes grobes Verschulden gem. § 217 Abs. 7 BAO. Demnach habe sich der Großteil der Nachforderung aus der Ermittlung abweichender Vorsteuerschlüssel in der Vorprüfung (betr. die Jahre 2002 - 2006; Bericht vom 12.03.2010) sowie aus der Korrektur vereinzelter Fehlbuchungen ergeben, welche in der Vorprüfung offenbar geworden seien. Da die Vorprüfung erst im Frühjahr 2010 abgeschlossen worden sei, sei eine Berücksichtigung der beanstandeten Punkte in den nachfolgenden Erklärungen nicht mehr möglich gewesen. Ebenso seien bei der Außenprüfung unterschiedliche Ansichten betreffend die Umsatzsteuerpflicht der All-in-Fee vertreten worden.

Die Umsatzsteuernachzahlung aus einem (in der Berufung näher bezeichneten) Liegenschaftsverkauf im Jahr 2008 sei von der Buchhaltung als unecht steuerbefreit behandelt worden. Dem Rechnungswesen sei die Optionsausübung von der Rechtsabteilung nicht kommuniziert worden. Dabei handle es sich um einen Fehler im

arbeitsteiligen Zusammenwirken, der auch einem sorgfältigen Menschen unterlaufen könne.

Grobes Verschulden liege somit insgesamt nicht vor.

Auch sei von den Prüfern (der Großbetriebsprüfung) in der Schlussbesprechung kommuniziert worden, dass eine Herabsetzung von Säumniszuschlägen nach § 217 Abs. 7 BAO vertretbar sei, die Entscheidung allerdings beim Finanzamt liege.

1.3. Das Finanzamt teilte diese Ansicht nicht und wies die Berufung am 11.04.2013, was den Berufungspunkt der Steuerpflicht der All-in-Fee betraf, unter Hinweis auf die den Abgabepflichtigen im Fall eines Begünstigungstatbestandes treffenden Nachweispflichten ab.

Weiters wurde in der Berufungsvorentscheidung dargetan, dass die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 erst nach Abschluss der Vorprüfung eingereicht worden seien und es daher nicht nachvollziehbar sei, weshalb die in der Vorprüfung beanstandeten Punkte nicht berücksichtigt werden hätten können.

Zur fehlenden Kommunikation zwischen Rechtsabteilung und Buchhaltung führte das Finanzamt aus, dass Immobilienverkäufe nicht zur gewöhnlichen Tätigkeit der Bf gehörten. Es sei somit betreffend dieses Geschäft erhöhte Aufmerksamkeit und Achtsamkeit geboten gewesen. Auch sei es der Bf oblegen, aufgrund der sie hier treffenden Behauptungs- und Beweislast Angaben über das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO zu machen. Dem wurde in der Berufung jedoch nicht entsprochen.

1.4. Nach mehrfachen Fristverlängerungen stellte die Bf über ihren damaligen steuerlichen Vertreter am 12. Juli 2013 den Vorlageantrag. Darin legte sie zunächst dar, dass sie für das Jahr 2007 nicht in der Lage gewesen sei, das Ergebnis der Vorprüfung zu berücksichtigen, da diese Erklärung bereits 2009 eingereicht worden sei.

Zur All-in-Fee verwies die Bf auf UStR 2000 Rz 346, welche das Vorliegen selbständiger Hauptleistungen anerkennen, wenn die grundsätzlich steuerfreien Leistungen für den Kunden erkennbar gesondert abgerechnet würden. Auch habe sich der EuGH erst mit Urteil vom 19.07.2012 in Rechtssache C-44/11, Deutsche Bank AG, mit der Einheitlichkeit der Leistung auseinandergesetzt. Die Rechtslage sei somit erst während des Prüfungsverfahrens durch den EuGH geklärt worden, weshalb für den Prüfungszeitraum jedenfalls eine vertretbare Rechtsauffassung vorgelegen sei.

Das Berufungsvorbringen iZm dem Liegenschaftsverkauf werde nicht mehr aufrechterhalten. Beantragt werde nunmehr eine Festsetzung von Säumniszuschlägen von lediglich Euro 7.002,01.

1.5. Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 10. Jänner 2019 wurde die Bf darauf hingewiesen, dass bereits aufgrund der Feststellungen der die Jahre 2002 bis 2006 betreffenden Vorprüfung Säumniszuschlagsbescheide erlassen worden waren. Somit reiche das bloße Vorbringen, die in der Vorprüfung getroffenen Feststellungen

hätten in der Umsatzsteuererklärung 2007 aufgrund der zeitlichen Überschneidung nicht berücksichtigt werden können, nicht als Begründung für ein fehlendes grobes Verschulden. Vielmehr wäre darzustellen gewesen, weshalb bereits im Prüfungszeitraum 2002 - 2006 kein grobes Verschulden an der verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuern aufgrund der unrichtigen Umsatzsteuererklärungen vorgelegen habe.

Zur vertretbaren Rechtsauffassung iZm der All-in-Fee wurde im Vorhalt unter anderem auf das Umsatzsteuerprotokoll zum Salzburger Steuerdialog 2008. Dort ging es um die Frage, ob es sich bei Vermögensverwaltungsverträgen, welche eine Bank mit ihren Kunden schließt, aufgrund derer sie sich verpflichtet, das ihr überlassene Kapital möglichst ertragreich zu verwalten, um eine einheitliche sonstige Leistung handle, die dem normalen Steuersatz unterliegt, oder ob mehrere selbstständige Hauptleistungen vorliegen, die teils steuerpflichtig, als unecht steuerfrei sind. Die Antwort lautete dahingehend, dass es sich aus Sicht des Kunden um eine einheitliche Leistung handle. Der Schwerpunkt der Leistung liege in der Vermögensverwaltung, womit insgesamt von einem steuerpflichtigen Umsatz der Bank auszugehen sei. Lediglich wenn eine für den Kunden erkennbar gesonderte Abrechnung grundsätzlich steuerfreier Leistungen erfolge, so könnten diese Leistungen dennoch steuerfrei behandelt werden. Auf dieses Umsatzsteuerprotokoll sei seitens des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag Bezug genommen. Die Bf wurde in diesem Zusammenhang eingeladen, dass, sollte die Abrechnung im Prüfungszeitraum 2007 - 2010 im Sinne dieses Umsatzsteuerprotokolls erfolgt sein und somit der Besteuerung der ALL IN FEES eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde gelegt worden sein (*Ritz*, BAO⁶, § 217 Tz 48), dies im Rahmen einer Stellungnahme zu veranschaulichen.

1.6. In der Stellungnahme vom 13. Mai 2019 wurde betreffend die Umsatzsteuer 2007 vorgebracht, dass die Nachzahlung aus unterschiedlichen Ansichten iZm den anteilmäßig abzugsfähigen Vorsteuern resultiere, aber der in der Vorprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2006 geänderte Vorsteuerschlüssel bei der Erstellung der Jahreserklärung 2007 nicht habe berücksichtigt werden können. Jene Betriebsprüfung sei erst im Frühjahr 2010 abgeschlossen worden. Hier liege somit kein grobes Verschulden vor.

Was die All-in-Fee betreffe, so sei die Aufnahme in die Umsatzsteuerrichtlinien aus Sicht der Bf bzw. ihres steuerlichen Vertreters erstmals in den UStR vom 29.11.2013, Rz 767a, erfolgt.

Die restlichen Säumniszuschläge für den Zeitraum 2008 bis 2010 beträfen die bereits angesprochenen unterschiedlichen Berechnungen bei den anteiligen Vorsteuern.

1.7. Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 10. Jänner 2019 und die Stellungnahme vom 13. Mai 2019 wurden dem Finanzamt im Rahmen des Parteiengehörs gem. § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht. In seiner Stellungnahme vom 29. Mai 2019 beantragte das Finanzamt wiederum unter Hinweis auf das Umsatzsteuerprotokoll 2008 sowie die

dort zitierte Rechtsprechung des EuGH zur Einheitlichkeit der Leistung die Abweisung der Beschwerde.

2. Rechtslage

2.1. Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß Abs. 7 leg. cit. sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

2.2. Nimmt ein zur Selbstberechnung verpflichteter Eigenschuldner oder Abfuhrpflichtiger die Selbstberechnung vor und entrichtet er (zeitgerecht) den selbst berechneten Betrag, so ist für § 217 Abs. 7 BAO ausschlaggebend, ob ihn an einer zu niedrigen Berechnung ein grobes Verschulden trifft. Dies wird dann nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. War die Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (*Ritz*, BAO⁶, § 217 Tz 48 mwN).

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt (zB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0305). Eine lediglich leichte Fahrlässigkeit, welche die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO iZm einer unvertretbaren Rechtsansicht nicht ausschließt, liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (*Ritz*, BAO⁶, § 217 Tz 44 mwN).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ermöglicht das Stützen auf eine vertretbare Rechtsansicht eine Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen gem. § 217 Abs. 7 BAO nur dann, wenn nur diese eine vertretbare Rechtsansicht im Zeitpunkt der Fälligkeit vorliegt und kein Anhaltspunkt dafür besteht, diese Qualifikation auch anzuzweifeln (VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007; 20.11.2014, Ro 2014/16/0019).

3. Erwägungen

3.1. Ausschlaggebend für die Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge iZm der Umsatzsteuerpflicht der All-in-Fee in den Jahren 2008 bis 2010 ist, ob die Bf zu den jeweiligen Fälligkeitszeitpunkten der Umsatzsteuern 2008 bis 2010, sohin zum 15.2. des jeweiligen Folgejahres, Anlass hatte, an deren teilweiser Umsatzsteuerfreiheit, von welcher sie offenbar ausging, zu zweifeln.

Derartige Zweifel wären angesichts der im Umsatzsteuerprotokoll 2008 zum Ausdruck gekommenen Rechtsansicht der Finanzverwaltung jedenfalls angebracht gewesen.

Das Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 wurde als Erlass des BMF vom 18.11.2008, BMF-010219/0416-VI/4/2008 veröffentlicht. Dort wurde im

Hinblick auf Vermögensverwaltungsleistungen die Frage der Einheitlichkeit der Leistung behandelt und dahingehend beantwortet, dass, wenn eine Bank mit ihren Kunden Vermögensverwaltungsverträge abschließt und in weiterer Folge ohne vorherige Weisung des Kunden entscheidet, welche Maßnahmen sie setzt, es also in ihrem Ermessen liegt, wie sie das Vermögen des Kunden – im Rahmen der von ihm gewählten Anlagestrategie – bestmöglich verwaltet, aus der Sicht des Kunden eine einheitliche Leistung vorliege. Diese einheitliche Leistung habe ihren Schwerpunkt in der Vermögensverwaltung, sei somit insgesamt steuerpflichtig. Nur für den Fall der für den Kunden erkennbar gesonderten Abrechnung der grundsätzlich steuerfreien Leistungen im Zusammenhang mit der Depotverwaltung bestünden laut Erlass keine Bedenken, diese Leistungen steuerfrei zu behandeln.

Laut Betriebsprüfungsbericht wurden den Kunden Erstveranlagungsgebühren und folgend Pauschalgebühren „All-in-Fee“, vierteljährlich im Vorhinein, verrechnet. Eine dem Kunden gegenüber erkennbar getrennte Abrechnung steuerpflichtiger und steuerfreier Leistungen hat somit nicht stattgefunden und wurde dies weder im Rahmen der Betriebsprüfung noch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht behauptet.

Die Bf konnte angesichts der im Erlass vom 18.11.2008 dargelegten Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach bei der Portfolioverwaltung grundsätzlich von einer einheitlichen Leistung und sohin insgesamt Umsatzsteuerpflicht auszugehen sei, die teilweise steuerfreie Behandlung der All-in-Fees nicht auf eine vertretbare Rechtsansicht und in der Folge die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsbescheide, soweit sie auf Umsatzsteuernachforderungen iZm den All-in-Fees beruhen, nicht auf fehlendes grobes Verschulden stützen. Auch wenn erst im Verlauf der Betriebsprüfung eine Klärung dahingehend erfolgte, dass der EuGH mit Urteil vom 19. Juli 2012, C-44/11, Deutsche Bank AG, aussprach, dass Leistungen wie jene, die die Bf im Rahmen des Portfoliomanagements erbrachte, insgesamt als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln sind, betrachtete die österreichische Finanzverwaltung derartige Vermögensverwaltungsleistungen bereits zu einem Zeitpunkt als steuerpflichtig, in dem die Bf diese Rechtsauffassung für die Jahre 2008 bis 2010 beachten hätte müssen. Demgemäß hätte die Bf die Entgelte für die Portfoliomanagementleistungen steuerpflichtig behandeln oder dergestalt abrechnen müssen, dass bei der Abrechnung eine für den Kunden erkennbare Trennung in steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen erfolgte.

Eine lediglich leichte Fahrlässigkeit, welche die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO in diesem Fall noch ermöglichen würde, ist nicht anzunehmen. Der Bf, welche zu jeder Zeit steuerlich vertreten war, ist vorzuwerfen, dass sie bei der steuerlichen Behandlung der All-in-Fees nicht die ihr zumutbare Sorgfalt aufgewendet hat.

3.2. Zweiter wesentlicher Beschwerdepunkt sind die Änderungen (Kürzungen) geltend gemachter Vorsteuern im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2006, welche in der Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 aufgegriffen wurden, aber für die Jahressteuererklärung 2007 keine Berücksichtigung mehr haben finden können.

Es ist grundsätzlich richtig, dass die Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2006 erst im Frühjahr 2010 nach Einreichung der Jahressteuererklärung für das Jahr 2007 abgeschlossen wurde. Allerdings haben die im Rahmen jener Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen iZm der Umsatzsteuer ihrerseits zu Nachforderungen und folglich im Mai 2010 zur Festsetzung von Säumniszuschlägen geführt. Und wenngleich auch diese Säumniszuschläge ein Jahr später seitens des Finanzamtes zur Hälfte abgeschrieben wurden, so konnte doch keine der Verfahrensparteien, vor allem nicht der damalige steuerliche Vertreter, aufklären, aus welchem Grund dies damals geschehen ist. Es war insbesondere nicht eruierbar, ob diesem Buchungsvorgang ein seitens der Bf nachgewiesenes fehlendes grobes Verschulden zugrunde gelegt worden war.

Das bloße Vorbringen, die in der Vorprüfung getroffenen Feststellungen hätten in der Umsatzsteuererklärung 2007 aufgrund der zeitlichen Überschneidung keine Berücksichtigung mehr finden können, stellt daher keine ausreichende Begründung für ein fehlendes grobes Verschulden dar.

3.3. Den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, wonach die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 nach Abschluss der Betriebsprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 eingereicht worden seien, wurde im Vorlageantrag und in der Stellungnahme vom 13. Mai 2019 nichts weiter entgegnet. Demzufolge ist hier, wie das Finanzamt dargelegt hat, aufgrund der Nicht-Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen in den nach Abschluss der Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2006 eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 fehlendes grobes Verschulden iSd § 217 Abs. 7 BAO keinesfalls zu erblicken.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Entscheidung stützt sich auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung; eine grundlegend bedeutsame Rechtsfrage war nicht zu lösen, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 6. Juni 2019

