

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden X. und die weiteren Senatsmitglieder 2, 3 und 4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde vom 9.11.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 09.08.2017 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Säumniszuschlages in der Sitzung am 10.9.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Dem Antrag auf Aufhebung des Säumniszuschlages wird stattgegeben. Der Säumniszuschlagsbescheid vom 9.8.2017 (€ 8.569,86) wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine schweizerische AG, die vorwiegend inländische Vorleistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) weiterverrechnet, die sie von einer inländischen GmbH bezog. Die Weiterverrechnung der verschiedenen Kosten erfolgte sowohl von der inländischen GmbH als auch von der Bf. an die Schiffseigentümer insgesamt als einheitliche sonstige Leistung, die gemäß § 3a UStG 1994 als am Empfängerort mit Übergang der Steuerschuld steuerbar betrachtet wurde. Anlässlich einer bei der inländischen GmbH durchgeführten Betriebsprüfung wurde in rechtlicher Hinsicht festgestellt, dass hinsichtlich der Betankungen Lieferungen und keine sonstigen Leistungen vorlagen. Es wurden von der inländischen GmbH allerdings mangelhafte Rechnungen ausgestellt, die (noch) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten. Erst im Jahr 2016 gelang es der Bf. von ihr entsprechende vorsteuergerechte Rechnungen zu erlangen, die von der belangten Behörde für den Voranmeldungszeitraum 10-12/2016 auch verbucht und gutgeschrieben wurden. Diese Vorsteuern decken genau die Nachforderungen der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheide ab, sodass sich ein ausgeglichenes Ergebnis ergibt.

Der aus den Vorleistungen resultierende Vorsteuerbetrag konnte gemäß § 12 UStG 1994 (Rz. 1828 f UStR) erst mit Vorliegen von formal richtigen Eingangsrechnungen iSd. § 11 UStG 1994 geltend gemacht werden. Daher kann es zu einem zeitlichen Auseinanderklaffen von ein und denselben Beträgen.

Mit Antrag vom 23.8.2017 stellte die Bf. den Antrag die festgesetzten Säumniszuschläge aufzuheben. Im Hinblick auf den komplexen Sachverhalt habe die seinerzeitige steuerliche Vertretung diesen unrichtig beurteilt und daher könne dem Steuerpflichtigen an der Säumigkeit kein schweres Verschulden vorgeworfen werden.

Im angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde, den Antrag auf Abhebung des Bescheides über die Festsetzung von Säumniszuschlägen ab und führte unter Hinweis auf die Gesetzesbestimmungen und in der Kommentarliteratur definierten Begriffen des schweren und leichten Verschuldens aus, dass ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung insbesondere dann auszuschließen sei, wenn dieser eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege; liege der falschen Berechnung eine unvertretbare Rechtsauffassung zugrunde, so sei § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorliegen leichter Fahrlässigkeit anwendbar. Zum Verschulden führe die Bf. lediglich aus, die nunmehrige steuerliche Vertreterin habe erst nach deren Beauftragung die Verkenntung der steuerlichen Lage erkannt und es habe sich im konkreten Fall um einen komplexen Sachverhalt mit einer komplexen rechtlichen Beurteilung gehandelt. Eine Begründung in vertretbarer Rechtsansicht gehandelt zu haben fehle. Nach Ansicht der belangten Behörde habe die Bf. im Fälligkeitszeitpunkt nicht in vertretbarer Rechtsansicht gehandelt, was auch von ihr durch die angeregte Wiederaufnahme des Verfahrens bestätigt worden sei.

In ihrer Beschwerde führte sie ergänzend aus, einheitliche sonstige Leistungen mit dem Übergang der Steuerschuld erhalten zu haben. Erst im Rahmen der Außenprüfung sei die Unterscheidung zwischen den sonstigen Leistungen und den Lieferungen aus der Betankung von Schiffen in Österreich getroffen worden. Es sei die Steuerbarkeit der Lieferungen im Inland übersehen worden.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung verwies die belangte Behörde auf den angefochtenen Bescheid sowie darauf, die amtswegige Ermittlungspflicht trete gegenüber der Behauptungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Hintergrund, wenn die Behörde nur auf Antrag tätig werde, ebenso bei Begünstigungsbestimmungen. Die Bf. habe nicht dargelegt, weshalb eine vertretbare Rechtsansicht vorgelegen habe. Die von der Bf. ins Treffen geführte Komplexität des Sachverhalts reiche für das Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht nicht aus. Im Übrigen habe der VwGH zum Verschulden des Parteienvertreters erkannt, dieses sei dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten.

In der weiteren Folge beantragte die Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat vorzulegen.

Mit Schreiben vom 6.8.2019 ergänzte die Bf. ihre Beschwerde und führte aus, rechtsfragegegenständlich sei die Frage der Einheitlichkeit der Lieferung oder die

Einheitlichkeit der sonstigen Leistung innerhalb der Unternehmerkette, bei der kein einziges Glied der Kette Vorsteuerauschlüsse zu verzeichnen hatte. Der hier vorliegende Fall entstand, weil ein „Management- und Servicevertrag“ infolge wirtschaftlichen Gehalts in ein einheitliches Liefergeschäft uminterpretiert wurde. Von einheitlicher Dienstleistung (Empfängerortprinzip, RC) in einheitliche Lieferung. Dies bewirkte Umsatzsteuer beim Leistenden und Vorsteuerabzug bei den Empfängern. In Summe stand aber dem Staat infolge der Umsatzsteuerneutralität in der Unternehmerkette im gesamten Zeitraum kein einziger Euro Umsatzsteuer jemals final zu. Diese Umqualifikation habe im Gegenteil dazu geführt, dass die Antragstellerin bis heute um die Bezahlung der Umsatzsteuer durch Überrechnung kämpft und nicht alles bekommen hat, weil mehrere Vorsteuerabzugsberechtigte Empfänger die Vorsteuer nicht haben geltend machen können.

Beim groben Verschulden sei selbstverständlich auch dem Normzweck, nämlich der pünktlichen Entrichtung der richtigen Steuern, interpretativ Rechnung zu tragen. Bei der Umsatzsteuer stellt der Grundsatz der Neutralität in der Unternehmerkette nach Rechtsauffassung des EUGH in wahrscheinlich hundertenden Judikaten das tragende Prinzip dar. Wäre der Sachverhalt richtig subsummiert worden, dann hätte die Bf. rechtzeitig gemeldet und gezahlt und hätten die Empfänger für den gleichen Zeitraum beim gleichen Finanzamt Vorsteuern abgezogen.

Lege man also § 217 Abs. 7 BAO teleologisch aus, dann müsse hier konstatiert werden, dass absolut nichts passiert ist und dem entsprechend der Steuerzahler auch nicht zusätzlich zu seinem Schaden auch noch mit Säumnisfolgen zu belasten ist. Es sei ein nicht vorwerfbarer Subsumptionsfehler passiert, der nicht zu einer verzögerten Entrichtung an die Republik Österreich geführt habe.

Klar ist und außer Streit gestellt werde, dass Verschulden des Vertreters einem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten ist. Die Frage sei deshalb, ob dies wiederum bedeute, dass jede Fehleinschätzung eines Vertreters sofort „grobes Verschulden“ bedeute. Auch das könne gesetzessystematisch ausgeschlossen werden, weil dann jeder steuerliche Vertreter oder jede Abgabenbehörde immer fehlerlos agieren müsste.

Die hier vertretene Meinung wäre nicht unvertretbar gewesen. Die Auslegung eines einheitlichen Vertrages, der mehrere Einzelleistungen beinhalte, in die eine oder andere Richtung, ist ein Unterfangen, bei der mehrere „Lösungen“ möglich seien. Man denke nur an die formalrechtliche Auslegung, oder die wirtschaftliche Auslegung. Die finale Lösung bestünde darin, dass das Betanken von Schiffen im Rahmen eines Konvolutes an sonstigen Dienstleistungen, welche durch den Management- und Servicevertrag geregelt waren, derart überwogen habe, dass nach dem Willen des Finanzamtes eine Lieferung von Treibstoff vorlag und alle anderen Leistungen als einheitlich zugehörig anzusehen waren. Zur Untermauerung des Gesagten ersuchen wir, einen Blick in die Fachliteratur (*Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Rz. 31ff. „Der EuGH hält aber auch fest, dass es für die Bestimmung des Umgangs einer Leistung keine Regel mit absoluter*

Geltung gibt,“) zu werfen. Sie finden dort nicht ein paar, sondern eine Vielzahl von Entscheidungen von Höchstgerichten, in denen die hier zu thematisierende Rechtsfrage untersuchungsgegenständlich war.

In der mündlichen Verhandlung führte die Bf. ergänzend aus, bei dem korrespondierenden Vorsteuerabzug handle es sich um die Vorsteuern der Bf. und nicht um Vorsteuern eines anderen Unternehmens. Daher wäre bei richtiger Vorgangsweise niemals eine Zahllast entstanden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsgegenständlich wird davon ausgegangen, dass die Bf. von der inländischen GmbH ein Leistungsbündel von Lieferungs- und Leistungselementen erhalten und diese ebenfalls an die Schiffeigentümer weiterverrechnet hat. Im Rahmen dieser Verrechnungen wurde sowohl von der leistenden inländischen GmbH als auch von der Bf. übersehen, dass dieses auch Lieferungselemente enthielt, die von der Regelung über den Übergang der Steuerschuld bei sonstigen Leistungen ausgeschlossen war. In der weiteren Folge kam es in den Jahren 2010-2013 zu Weiterverrechnungen der steuerpflichtigen Umsätze (aus Lieferungen) seitens der Bf. Da für diese Zeiträume noch keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen vorhanden waren, waren die nachträglich erklärten Zahllasten in objektiver Hinsicht als nicht fristgerecht entrichtet zu betrachten.

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 Abgabebetrages.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind gemäß § 217 Abs. 7 BAO 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.

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VfGH 24.2.1998, B 2290/96, G 176/96, VwGH 22.11.1996, 95/17/0112, 31.5.2011, 2007/15/0169). Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (VwGH 15.6.1993, 93/14/0011). Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101).

Wenn auch die Rechtsansicht im Rahmen der anschließenden Abgabenfestsetzung im wiederaufgenommenen Verfahren gegenüber den unterlassenen Voranmeldungen und unrichtigen Jahreserklärungen nicht geteilt wurde, somit also von der Bf. unzutreffend gewürdigt wurde, muss eine Verschuldensprüfung im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vorgenommen werden. Der Umsatzsteuernachforderung geht eine unrichtige Selbstberechnung voraus. Es darf aber kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der

Selbstberechnung vorliegen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist in diesem Zusammenhang das Ausmaß des Verschuldens an der unrichtigen Selbstberechnung zu quantifizieren. Selbst bei einer unvertretbaren Rechtsansicht kommt noch eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages in Betracht, wenn die unvertretbare Rechtsansicht nicht vorsätzlich (also wider besseren Wissens) oder grob fahrlässig (somit bei Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt unschwer erkennbar zu Unrecht) vertreten worden ist (RAE, Rz. 975, UFS 11.7.2007, RV/0664-L/05).

Diese Ansicht findet sich auch in den Ausführungen des angefochtenen Bescheides. Daher erscheint es unverständlich, warum sich dieser ausschließlich auf das Nichtvorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht stützt, was nach dem gegebenen Vorbringen gar nicht weiter behauptet wurde. In Wahrheit kann angenommen werden, dass die Geschäftspartner bei der Verrechnung der Leistungsbeziehung die Tatsachenlage des Vorliegens von sonstigen Leistungen und der Lieferung von Treibstoffen in der Weise verkannt haben, als sie davon ausgegangen sind, es seien ausschließlich (sonstige) Leistungen erbracht worden. Die Unterscheidung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen ist im Detail nicht immer einfach. In diesem Zusammenhang darf auf die Qualifikation des EuGH bei Restaurantumsätzen verwiesen werden. (EuGH 2.5.1996, C-231/94 „Faaborg-Gelting“). Bis dahin ging die Lehre und Rechtsprechung traditionell von Lieferungen aus, wobei dies in Deutschland oft einzelfallspezifisch (Lieferung von Nahrungsmitteln mit ermäßigtem oder Restaurantumsatz als sonstige Leistung mit Normalsteuersatz) zu lösen ist. Daher kann ein Fehlgriff bei der steuerlichen Beurteilung bei kombinierten Lieferungs- und Leistungsbeziehungen auch einem auf die Einhaltung abgabenrechtlicher Verpflichtungen bedachten sorgfältigen Menschen passieren. Im Übrigen ist – wie die Bf. zu Recht darauf hinweist – auf Grund des erst in einem späteren Zeitraum entstandenen Rechts auf den Vorsteuerabzug in Summe kein Steuerschaden entstanden zumal sich Leistungs-Umsatzsteuer und Vorsteuer wieder ausgleichen. Außerdem werden von der Rechtsprechung des VwGH unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH bereits Rechnungsberichtigungen rückwirkend anerkannt (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0039).

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.

