

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MAG. KNEIDINGER KG, Haslacher Straße 19, 4150 Rohrbach-Berg, über die Beschwerde vom 23.10.2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 9. Oktober 2018 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Mit **Bescheid vom 9.10.2018** wurde gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf) ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 96,70 € festgesetzt, weil er die Umsatzsteuer 2017 in Höhe von 4.834,83 € nicht fristgerecht bis 15.2.2018 entrichtet hatte.

Mit Schreiben vom 23.10.2018 erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter **Beschwerde** gegen diesen Bescheid und stellte in eventu einen Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

Der Bf habe am 13.3.2017 die ***1*** KG (St.Nr. ***2***; in der Folge kurz: KG) gegründet. Die Fixkosten habe im Jahr 2017 zur Gänze das Einzelunternehmen des Bf getragen.

Mit Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2017 seien die Fixkosten prozentuell an die KG weiterverrechnet worden. Die prozentuelle Aufteilung sei auf Basis der Umsatzverhältnisse

erfolgt. Aus der Verrechnung der Fixkosten für 2017 ergebe sich für das Einzelunternehmen des Bf eine Umsatzsteuerschuld von 4.124,22 €.

Bei der KG ergebe sich folglich eine Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung 2017. Bei diesem Sachverhalt sei kein Schaden für die Republik entstanden, da die Umsatzsteuerzahllast beim Einzelunternehmen des Bf zu einem Umsatzsteuerguthaben bei der KG geführt habe.

Beantragt werde daher, den Säumniszuschlag für die Umsatzsteuer 2017 nicht festzusetzen, weil den Bf an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe.

Der Bf legte der Beschwerde eine mit 1.6.2018 datierte Verrechnung von Fixkosten 2017 zwischen der KG und dem Einzelunternehmen des Bf bei, wobei die Umsätze des Einzelunternehmens des Bf und die der KG ins Verhältnis gestellt und die Fixkosten nach dem Verhältnis der Umsätze aufgeteilt wurden.

Konkret wurden der KG vom Einzelunternehmen des Bf bezahlte Fixkosten von 20.621,10 € zuzüglich Umsatzsteuer von 4.124,22 € in Rechnung gestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.11.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Nach Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 217 Abs. 1 und Abs. 2 BAO führte das Finanzamt in der Begründung weiter aus, dass der Bf die am 15.2.2018 fällige Umsatzsteuer 2017 erst am 12.11.2018 entrichtet habe, weshalb die Vorschreibung des Säumniszuschlags zu Recht erfolgt sei.

Der Bf habe seine Eingabe auf § 217 Abs. 7 BAO gestützt, wonach auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen seien, als ihn an der Säumnis **kein grobes Verschulden** treffe.

In Anbetracht der Interessenslage, des Antragsprinzips sowie Begünstigungscharakters dieser Norm liege die Hauptlast der Beweisführung beim Abgabepflichtigen, der von sich aus das fehlende oder nur als leicht fahrlässig anzusehende Verschulden an der nicht zeitgerechten Abgabentrachtung zweifelsfrei darzulegen habe.

Die Verhängung eines Säumniszuschlages sei die vom Gesetzgeber gewollte Folge verspätet entrichteter Abgaben. Das Gesetz stelle nicht darauf ab, ob der Abgabenbehörde durch die Nichtentrichtung ein finanzieller Nachteil entstanden sei.

Zum inhaltlichen Vorbringen werde festgestellt, dass Vorgänge (Vorsteuergutschrift) auf dem Abgabenkonto eines anderen Steuersubjekts für die Frage, ob den Antragsteller an der gegenständlichen Säumnis ein Verschulden treffe, ohne Belang seien. Welche Auswirkungen steuerpflichtige Vorgänge letztlich für die Finanzbehörde hätten, sei nicht entscheidend, zumal

es im Wesen des Umsatzsteuersystems begründet sei, dass bei umsatzsteuerpflichtigen Vorgängen zwischen Unternehmen der Umsatzsteuer auf der einen Seite die Vorsteuer auf der anderen Seite gegenüberstehe. Folge man der Argumentation des Bf, dass der Republik Österreich kein Schaden entstanden sei, da die Umsatzsteuerzahllast beim Bf zu einem Umsatzsteuerguthaben bei der KG geführt habe, hätte eine nicht fristgerechte Umsatzsteuerzahlung mit Rücksicht auf den einem anderen Unternehmer gleichzeitig zustehenden Vorsteuerabzug gemäß § 217 Abs. 7 BAO generell die Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages zur Folge.

Das Ansuchen sei mangels Nichtvorliegens groben Verschuldens abzuweisen.

In dem innerhalb verlängerter Frist am 8.1.2019 gestellten **Vorlageantrag** hielt der Bf durch seine steuerliche Vertretung sein bisheriges Vorbringen aufrecht und führte ergänzend aus, dass dem nicht protokollierten Einzelunternehmen des Bf das Betriebsgebäude und die Einrichtungsgegenstände zugeordnet seien. Als berechtigter Waffenhändler (vornehmlich Jagdwaffen) sei durch den Einstieg seiner Lebenspartnerin eine separate KG gegründet worden, die ein spezielles Sortiment in den Räumlichkeiten des Einzelunternehmens des Bf anbiete.

Im Zuge der Gründung der KG sei das Thema „Abgeltung der Kosten des Bf durch die Mitnutzung der KG“ besprochen worden. Aufgrund der Mitunternehmerschaft in der KG sei insbesondere das Thema der korrekten Gewinnzuordnung ein Hauptthema gewesen, um bei allfälligen späteren Überprüfungen durch die Finanzbehörde eine korrekte Verrechnungslogik vorweisen zu können. Jede zu Beginn vorgenommene Vereinbarung (die Entwicklung sei nicht vorhersehbar gewesen) wäre vermutlich nicht fremdüblich gewesen und hätte seitens des Finanzamtes dazu führen können, eine familiäre Progressionsverschiebung zu unterstellen. Aus verwaltungsökonomischen Gründen und der volatilen Entwicklung der KG sei beschlossen worden, die Fixkosten des Einzelunternehmens des Bf entsprechend aufzuteilen. Eine Art Betriebskostenabrechnung für 2017 sei zeitlich im Zuge der Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung etwa Mai/Juni 2018 aufgestellt worden.

Es habe zwei Möglichkeiten gegeben:

1. Die Abrechnung mit Datum Erstellung der BK-Abrechnung – also im Jahr 2018 – zwischen dem Einzelunternehmen des Bf und der KG vorzunehmen und somit aufgrund der jeweiligen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auch die ertragsteuerlichen Auswirkungen ins Jahr 2018 zu verlegen, was zu einer unrichtigen Periodenbesteuerung für 2017 geführt hätte oder
2. verwaltungsökonomisch die Fixkostenabrechnung für 2017 inkl. der umsatzsteuerlichen Auswirkungen auf den 31.12.2017 zu datieren, was in einem Fall zu einer Vorsteuergutschrift bei der KG und im anderen Fall zu einer Umsatzsteuerzahllast beim Bf geführt habe. Der auf letzteren zugekommene Säumniszuschlag werde hiermit bekämpft, weil der Bf der Ansicht sei,

mit dieser Vorgangsweise ertragsteuerlich korrekt vorgegangen zu sein und daher 2017 korrekt dargestellt zu haben. Umsatzsteuerlich erscheine für den Staat kein Ansatz eines pauschalierten Schadenersatzes (Säumniszuschlag) gerechtfertigt. Verwaltungsökonomisches und somit ertragsteuerlich korrektes Vorgehen werde hier nach der Denkweise der beschwerdevorentscheidenden Finanzbehörde pönalisiert. Werde ein derartiges Vorgehen als grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO angesehen, fehle dem Bf dazu jedwedes Verständnis für einfaches und grobes Verschulden, geschweige denn Vorsatz.

Diese verwaltungsökonomische Vorgangsweise zur Erreichung einer richtigen ertragsteuerlichen Aufteilung der Kosten und Vermeidung von periodenübergreifenden Gewinnverschiebungen könne kein grobes Verschulden darstellen. Andernfalls fehlte dem Bf jede Phantasie, was kein grobes Verschulden im Zusammenhang mit einem Säumniszuschlag sein könnte. Es müsse ein Unterschied darin bestehen, ob der Rechnungsempfänger einer nicht bezahlten Umsatzsteuerschuld bereits einen Vorsteuerabzug zeitlich vorher habe geltend machen können und der Schuldner der Umsatzsteuerzahllast die Umsatzsteuer überhaupt nicht oder später bezahlt habe. Im vorliegenden Fall handle es sich um einen zeitlichen Paarlauf von Umsatzsteuerzahler und Vorsteuerguthabenempfänger. Der dramatischen Argumentation der Finanzbehörde im vorletzten Satz der Begründung sei nicht zu folgen, weil hier der Fall ausgelassen werde, dass es in der Mehrzahl der Fälle um Leistungen an Privatkunden gehe und dort die verspätete Zahlung der Umsatzsteuer natürlich sanktioniert gehöre. Dies sei der Hauptanwendungsbereich des Instruments des Säumniszuschlages. Die Ansicht, dass die Denkweise des Bf keinerlei Ansatz eines Säumniszuschlages mehr bewirken würde, sei von der Finanzbehörde nicht korrekt unterstellt und nicht zu Ende gedacht.

Der Bf beantrage daher, den Säumniszuschlag für die Umsatzsteuer 2017 nicht festzusetzen, weil ihn an der Säumnis **kein grobes Verschulden** im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO treffe.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aktenteilen, dem Vorbringen des Vertreters des Bf sowie dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Rechtslage:

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

Säumniszuschläge sind eine kraft Gesetzes entstehende Folge einer nicht zeitgerechten Abgabentrachtung, wobei grundsätzlich unbeachtlich ist, wodurch die Säumnis ausgelöst wurde.

Nach Maßgabe des § 217 Abs. 7 BAO sind jedoch Säumniszuschläge auf Antrag der Partei insoweit herabzusetzen oder gegebenenfalls nicht festzusetzen, als sie an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft.

Anträge nach § 217 Abs. 7 BAO können auch in einer Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid oder in einem Vorlageantrag gestellt werden.

Für die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages kommt es auf die Umstände der konkreten Säumnis an. 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. Auffallend sorgloses Handeln schließt leichte Fahrlässigkeit aus.

Grobes Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (Ritz/Koran, BAO⁷ (2021), § 217, Rz 45).

Eine Nachforderung aus einem Jahresumsatzsteuerbescheid ergibt sich in der Regel dann, wenn in den Umsatzsteuervoranmeldungen entweder zu geringe Zahllasten oder zu hohe Überschüsse geltend gemacht worden sind. Aus diesem Grund sieht § 21 Abs. 5 UStG 1994 vor, dass durch eine Nachforderung aufgrund der Veranlagung keine von Abs. 1 und Abs. 3 abweichende Fälligkeit begründet wird.

Die gesetzliche Bestimmung des § 217 Abs. 7 BAO stellt eine Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung durch die Behörde bzw. das Gericht gegenüber der Offenlegungspflicht der Partei in den Hintergrund. Die eine Begünstigung in Anspruch nehmende Partei hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Erwägungen:

Unbestritten wurde die der Säumniszuschlagsfestsetzung zugrundeliegende Umsatzsteuernachforderung 2017 nicht fristgerecht bis 15.2.2018 entrichtet.

Zu prüfen blieb daher, ob dem Bf an der nicht zeitgerechten Entrichtung der Umsatzsteuer grobes Verschulden anzulasten war oder nicht.

Die Umsatzsteuernachforderung 2017 resultierte im Wesentlichen daraus, dass der Bf erst nach Ablauf des Kalenderjahres Fixkosten nach dem Verhältnis der Jahresumsätze des Einzelunternehmens und der KG an letztere weiterverrechnete. Die Weiterverrechnung der vorerst zur Gänze vom Bf getragenen Kosten führte im Umsatzsteuerbescheid 2017 des Bf vom 2.10.2018 zu einer Abgabennachforderung von 4.834,83 €, wogegen sich aus dem Umsatzsteuerbescheid 2017 der KG vom 1.10.2018 eine Gutschrift 4.373,87 € ergab.

Dem Finanzamt war insoweit beizupflichten, als selbst bei verflochtenen Unternehmen zwei unterschiedliche Steuersubjekte vorliegen und eine gleichsam saldierende Betrachtungsweise schon aus diesem Grund nicht in Betracht kommt. Bei verschiedenen, durch wechselseitige Geschäfte verbundenen Unternehmen stehen regelmäßig Umsatzsteuer-Zahlungsverpflichtungen und Vorsteuerabzugsberechtigungen einander gegenüber, ohne dass deswegen gesagt werden kann, Säumniszuschläge, die auf nicht fristgerecht zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtete Umsatzsteuerzahlungen zurückzuführen sind, sind 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).

Das Finanzamt nannte in seiner Stellungnahme im Vorlagebericht keine Gründe, weshalb dem Bf die im Vorlageantrag beschriebene Vorgangsweise zur Aufteilung der Fixkosten als grobes Verschulden anzulasten wäre.

Der Bf teilte nach Absprache mit seinem Steuerberater die von ihm vorerst zur Gänze getragenen Fixkosten für die gemeinsame Nutzung des Betriebsgebäudes und der Einrichtungsgegenstände erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses auf Basis der Jahresumsätze zwischen ihm und der KG auf und verrechnete die anteiligen Kosten an diese weiter. Der steuerliche Vertreter des Bf begründete die gewählte Vorgangsweise zum einen mit verwaltungsökonomischen Überlegungen und der volatilen Entwicklung der erst im Jahr 2017 mit der Lebenspartnerin des Bf gegründeten KG, zum anderen damit, dass jede zu Beginn getroffene Vereinbarung wegen der nicht absehbaren Entwicklung Gefahr gelaufen wäre, von der Finanzverwaltung wegen Fremdunüblichkeit und familiärer Progressionsverschiebung beanstandet zu werden.

Mag auch eine frühere (z.B. monatliche) Abrechnung durchaus möglich gewesen sein, kann das Bundesfinanzgericht dennoch nicht erkennen, weshalb dem Bf aufgrund der Befolgung der geäußerten Rechtsansicht seines Steuerberaters grobes Verschulden anzulasten wäre.

Zwar ist nach der Judikatur ein Verschulden des Vertreters dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten, doch lässt die nachvollziehbare Begründung für den gewählten Aufteilungsmodus im vorliegenden Fall auch kein grobes Verschulden des Parteienvertreters erkennen.

Unter Außerachtlassung der sich aus der Verrechnung von Fixkosten an die KG ergebenden Umsatzsteuer von 4.124,22 € ergäbe sich aus dem Umsatzsteuerbescheid 2017 eine Nachforderung von 710,61 €.

Da gemäß § 217 Abs. 10 BAO Säumniszuschläge, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, nicht festzusetzen sind, war der Beschwerde antragsgemäß stattzugeben und der angefochtene Bescheid spruchgemäß aufzuheben.

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.

Im vorliegenden Fall war anhand des konkreten Sachverhaltes festzustellen, ob grobes Verschulden anzunehmen war oder nicht. Derartige Feststellungen betreffen keine Rechtsfragen und sind einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 2. Dezember 2021