

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Vn. N. in der Beschwerdesache ***7*** GmbH, Str. ***7*** 35, ***6***, vertreten durch Dr. ***8*** N, Steuerberater, über die Beschwerde vom 31. März 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 8. März 2021 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Aufhebung von Nebengebühren und betreffend die Abweisung des Antrages auf Herabsetzung gemäß § 217 Abs. 7 BAO zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Transportunternehmen und unterhält dazu einen Fuhrpark an Kraftfahrzeugen. Im Zeitraum 3-12/2018 und 1-8/2019 bezog sie von der ***1*** AG mit Sitz in ***2*** Mineralölprodukte. Die Produkte wurden von Lagern in ***3*** nach ***2*** zur Beschwerdeführerin geliefert. Der Transport des Mineralöls wurde von der Lieferantin (Verkäuferin) organisiert und bezahlt. Die Gesellschaft hat für die Lieferungen Rechnungen mit Umsatzsteuer unter Anführung der österreichischen UID-Nummer ausgestellt. Die Beschwerdeführerin machte aufgrund der Rechnungen Vorsteuern geltend.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Lieferantin (Rechnungsausstellerin) stellte die Abgabenbehörde fest, dass der Steuerausweis zu Unrecht erfolgt ist, weil es sich bei den Lieferungen um nicht steuerbare Auslandslieferungen gehandelt hat. Der Ausweis der Umsatzsteuer war zu Unrecht erfolgt. Daher ist die Beschwerdeführerin als Empfängerin der grenzüberschreitenden Lieferungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen.

Dieser Sachverhalt führte zu Umsatzsteuerkorrekturen. Die Lieferantin (Verkäuferin) berichtigte im Einvernehmen mit der Abgabenbehörde im Wege einer Sammelberichtigung sämtliche mit Umsatzsteuerausweis ausgestellten Rechnungen. Die dadurch entstandenen Gutschriften wurden auf das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin überrechnet, um die angefallenen Nachforderungen an Umsatzsteuer auszugleichen. Diese Vorgehensweise löste den verfahrensgegenständlichen Säumniszuschlag aus.

Umsatzsteuerbescheide - Berichtigungen vom 17. Dezember 2019:

Am 17. Dezember 2019 übermittelte das Finanzamt den Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 03-12/2018 und 01-09/2019 an die Beschwerdeführerin. Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

Die Abgabepflichtige habe für Mineralöleinkäufe von der Firma ***1*** AG im Zeitraum 03/2018 bis 08/2019 Vorsteuern in Höhe von Euro ***9*** in Abzug gebracht.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuern abziehen.

Es wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass aus den vorgelegten Rechnungen, Lieferscheinen und CMR-Frachtpapieren klar hervorgehe, dass die Warenbewegungen bei den verrechneten Lieferungen in ***3*** begonnen haben.

§ 3 Abs. 8 UStG 1994 lautet:

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung als dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

Das Finanzamt führte aus, dass sich bei den Lieferungen der Gesellschaft an die Abgabepflichtige der Ort der Lieferung in ***3*** befindet und diese Lieferungen in ***3*** steuerbar sind. Da die Lieferungen nicht im Inland ausgeführt wurden, unterliegen diese auch nicht der Umsatzsteuer. Daher werde die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht aufgrund einer Lieferung, sondern aufgrund einer Rechnung (§ 11 Abs. 14 UStG) geschuldet. Die lediglich aufgrund der Rechnung geschuldete Umsatzsteuer könne nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

Das Finanzamt führte in der Begründung aus, dass die Beschwerdeführerin aufgrund von Rechnungen der AG zu Unrecht Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht hat.

Aus Sicht der Abgabepflichtigen werde der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs verwirklicht (Art. 1 UStG - Binnenmarktregelung). Es sei der innergemeinschaftliche Erwerb zu versteuern und könne die Erwerbssteuer zum Abzug gebracht werden.

Die nichtabzugsfähigen Vorsteuern wurden tabellarisch nach Monaten gegliedert dargestellt.

Am 17. Dezember 2019 erfolgten am Abgabenkonto rückwirkend die Festsetzungen der monatlichen Umsatzsteuerzahllasten. Die Abstattung der rückwirkend festgesetzten Umsatzsteuer erfolgte mittels Überrechnung vom Abgabenkonto der Rechnungsausstellerin (Verkäuferin, Lieferantin) mit Entrichtungsstichtag 23. Oktober 2019. Die Entrichtung der Umsatzsteuer erfolgte verspätet.

Bescheid vom 9. Jänner 2020:

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 9. Jänner 2020 „*Erste Säumniszuschläge*“ betreffend Umsatzsteuer 03/2018 bis 10/2019 iHv Euro 4.685,95 fest. In der Begründung führte die Behörde aus, dass die angeführten Abgaben nicht innerhalb der gesetzlichen Fristen entrichtet worden sind. Die verspätet entrichteten Umsatzsteuerzahllasten und deren jeweiliges Fälligkeitsdatum wurden der Höhe nach tabellarisch nach Monaten gegliedert dargestellt.

Antrag auf Herabsetzung des Säumniszuschlages vom 22. Jänner 2020:

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.ⁱⁿ) beantragte mit Schriftsatz vom 22. Jänner 2020 die Herabsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO. Beantragt werde die Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge, weil die Begründung des Finanzamtes nicht zutreffe.

Als Rechtsgrund führte die Bf.ⁱⁿ aus, dass eine grobe Fahrlässigkeit betreffend die Geltendmachung von Vorsteuern nicht vorliege. Rechtlich wurde die Judikatur des OGH zu grobem Verschulden (grober Fahrlässigkeit) dargestellt:

„Punkt 2.1: Der OGH versteht unter grober Fahrlässigkeit eine „ungewöhnliche, auffallende Vernachlässigung (...); soferne der Schaden als wahrscheinlich vorhersehbar war.“

Nach einer anderen Judikaturlinie liegt grobe Fahrlässigkeit erst vor, *„wenn der Schaden erst bzw. nur dann vor, wenn der Schaden als wahrscheinlich vorhersehbar war, wenn das Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere oder Häufigkeit nur bei besonderer Nachlässigkeit und nur bei besonders nachlässigen oder leichtsinnigen Menschen vorkommen kann und nach den Umständen auch die Vermutung des bösen Vorsatzes nahelegt“* (RIS Justiz RS 0038120 seit OGH 28.4.1970, 4 Ob 27/70, SZ 43/80). Kurzum grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass *„ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß bei Würdigung aller Umstände des konkreten Falles auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist“* (RIS-Justiz RS 0030272 seit OGH 14.10.1971, 2 Ob 60/71). Solcherart muss sich ein Handeln, um grob fahrlässig zu sein, *„auffallend aus der Menge der unvermeidlichen Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens hervorheben,*

dabei ist im Einzelfall auf die persönlichen Verhältnisse einzugehen, ferner muss der Schadenseintritt als wahrscheinlich voraussehbar sein“ (RIS-Justiz RS 0030303 seit OGH 20.11.1973, 4 Ob 96/73). Eine andere Judikatur zu grobem Verschulden bringe die Sache (RIS-Justiz RS 003030 seit OGH 24.11.1993, 7 Ob 33/93) wie folgt auf den Punkt:

„Grob Fahrlässig handelt, wer im täglichen Leben die erforderliche Sorgfalt gröblich, in hohem Grad, aus Unbekümmertheit oder Leichtfertigkeit außer Acht lässt, wer nicht beachtet, was unter den gegebenen Umständen einleuchten musste; grobe Fahrlässigkeit ist gegeben bei schlechthin unentschuldbaren Pflichtverletzungen, die das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich übersteigen.“

„Grobes Verschulden setzt die objektive und subjektive Vorwerfbarkeit eines groben Verstoßes voraus (OGH-Beschluss 25.4.2012, 7 Ob 47/12 f). Es ist mutig und unvertretbar, meiner Mandantin ein derart krasses Fehlverhalten bei einem Sachverhalt zu unterstellen, der sich ohne ihr Wissen, Wollen und Zutun in ihrem Vorfeld abgespielt hat.“ (Seite 4).

Das Finanzstrafgesetz und Strafgesetzbuch gehen nach der höchstgerichtlichen Judikatur von einem einheitlichen Begriff des groben Verschuldens aus. Bei schwerem Verschulden fällt dem Täter eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last, sodass der Eintritt des tatbildgemäßen Erfolges ihm als wahrscheinlich und nicht bloß als möglich erscheine. Grobe Fahrlässigkeit erfordere, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist.

„Der Vorwurf des groben Verschuldens setzt unausgesprochen voraus, dass meine Mandantin die Verhältnisse ihrer Lieferantin zu deren (ausländischen) Vormännern kenne.“

Zur Umsatzsteuer wurde ausgeführt, dass die geänderte umsatzsteuerrechtliche Gebarung bei der Bf.ⁱⁿ sich zu einem reinen Nullsummenspiel entwickle: Ihr stehe der volle Vorsteuerabzug aus Inlandsrechnungen und innergemeinschaftlichen Erwerben zu.

„Fürs Erste bleibt festzuhalten: Meiner Mandantin ist das für die Verhängung des gegenständlichen Säumniszuschlages nötige grobe Verschulden (grobe Fahrlässigkeit) bereits aus dem dargelegten Grund abzusprechen. Dessen Festsetzung erweist sich solcherart zum ersten Mal als unberechtigt“ (Seite 7).

Zur Sache führte die Bf.ⁱⁿ aus:

Die Rechnungsberichtigung habe ihren Ausgang beim Lieferanten aus Gründen genommen, die die Bf.ⁱⁿ weder kannte noch kennen konnte. Der Vorwurf des groben Verschuldens setze voraus, dass die Bf.ⁱⁿ die Verhältnisse ihrer Lieferantin zu deren ausländischen Vormännern kenne.

Die Betrachtung der Behörde sei wirklichkeitsfremd. Die Bf.ⁱⁿ habe keine Kenntnis über die Geschäftsbeziehungen der Rechnungsausstellerin zu den Vorlieferanten gehabt, weil es im

allgemeinen Geschäftsleben dergestalt sei, dass man Geschäftskontakte dem weiteren Abnehmer nicht preisgibt.

Der Vorwurf des groben Verschuldens setze bei der Bf.ⁱⁿ voraus, dass sie die Verhältnisse der Lieferantin zu deren Vormännern kannte. Diese Betrachtung sei wirklichkeitsfremd, weil sie über die Verhältnisse nicht Bescheid gewusst hat. Kein Lieferant würde seine Geschäftsbeziehungen gegenüber einem Kunden preisgeben.

Schließlich sei die geänderte umsatzsteuerliche Gebahrung für die Bf.ⁱⁿ ein reines Nullsummenspiel. Der Vorsteuerabzug stehe aus Inlandsrechnungen gleichermaßen wie aus innergemeinschaftlichen Erwerben zu.

Als zweiten Rechtsgrund führte die Bf.ⁱⁿ aus, dass nur Schlechtgläubigkeit zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen könne. Entscheidend sei die Wissenskomponente des Rechnungsempfängers im Zeitpunkt der Lieferung. Diese Wissenskomponente mache ein Verhalten schuldhaft vorwerfbar. Nur wenn die Bf.ⁱⁿ aktiv an einem Mehrwertsteuerbetrug teilnimmt bzw. einen solchen billigend zur Kenntnis nehme, wäre sie schlechtgläubig.

Nur dies mache dessen Verhalten schuldhaft vorwerfbar. *„Das versteht sich von selbst: Wenn Dritte ohne sein Wissen, Wollen oder Zutun – also hinter seinem Rücken – malversiv agieren, darf nicht er für den Steuerschwindel Dritter zur Rechenschaft gezogen werden. Anders ist die Situation hingegen dann, wenn er sich daran aktiv beteiligt oder den ihm bekannten MWSt-Betrug billigend zur Kenntnis nimmt. Derartiges ist hier nicht der Fall.“*

Zur Sache wurde unter „Praktische Auswirkungen“ ausgeführt, dass jeder einzelne Umsatz auf dem Weg zur Bf.ⁱⁿ eindeutig im grünen Bereich gelegen sei. Daran ändere sich auch nichts, wenn die bisherige umsatzsteuerliche Behandlung beim Lieferanten unzutreffend gewesen sei. Bereits dies entziehe sich der Kenntnis der Beschwerdeführerin. Daher greife die Standardbegründung des Sammelbescheides zu kurz.

Schließlich habe das Finanzamt weder Faktenwissen auf Seiten der Bf.ⁱⁿ angedeutet, geschweige denn konkret nachprüfbar konstatiert (Punkt 3.2). Die Bf.ⁱⁿ bemängelt, dass der Sachverhalt durch die Standardbegründung des Bescheides zu kurz gegriffen sei.

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 11.11.2008, 2006/13/0070, leite sich ab:

„Es kommt für die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erbringung der Lieferung oder Leistung an, auf welche die als Vorsteuer geltend gemacht USt entfällt.“

„Im Klartext: Es genügt nicht, dass meine Mandantin heute weiß, dass der Fiskus die umsatzsteuerliche Behandlung beim Vormann unserer Mandantin – der Ges. – auf völlig neue Beine stellt. Es ist zudem völlig bedeutungslos, wenn sie dieses Faktenwissen bereits seinerzeit

*gehabt hätte, was sie aber nicht hat. Entscheidend wäre gewesen, dass zumindest einer der Vorumsätze malversiv gewesen wäre, was er aber nicht ist – und logischerweise nicht sein kann: Treibstoff, der von einem das Erdöl produzierenden Länder mit dem Schiff nach ***3*** und von dort zu meiner Mandantin bzw. weiter zu einem ihrer Kunden gelangt und von diesen verbraucht wird, ist zum Steuerschwindel von vornherein völlig ungeeignet.“*

Die Rechnungsberichtigungen bei der Verkäuferin haben zur Vorsteuerkorrektur bei der Bf.ⁱⁿ geführt. Daher bleibe es dabei: *“Die Verhängung des gegenständlichen Säumniszuschlages ist nicht nur aus Gründen des § 217 Abs. 7 BAO, sondern bereits wegen der Fragwürdigkeit der Aberkennung des Rechts auf Vorsteuerabzug aus den Eingangsfakturen der ***1*** AG fragwürdig.“*

Bescheid über die Aufhebung von Nebengebühren vom 24. Februar 2020:

Das Finanzamt hob mit Bescheid vom 24.02.2020 den Säumniszuschlagsbescheid gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf und gab dem Herabsetzungsantrag vollinhaltlich statt.

Niederschrift über die Nachschau am 8. Oktober 2020:

In der Folge führte das Finanzamt eine Nachschau gemäß § 144 BAO bei der Beschwerdeführerin betreffend den „Säumniszuschlag hins. des unberechtigten Vorsteuerabzuges der GmbH iZm Lieferungen von Mineralölprodukte im Zeitraum 2018 -2019“ durch.

Der Geschäftsführer gab an, dass ein ehemaliger Mitarbeiter der Firma ***4***, welche bislang das Unternehmen beliefert hat, die Mineralölfirma gewechselt habe. Er habe der Bf.ⁱⁿ gesagt, man könne nun auch bei der neuen Firma Mineralöl bestellen. Die Lieferungen aus ***3*** wären von der österreichischen Lieferantin organisiert und die Kosten von ihr getragen worden. Anlässlich der Nachschau wurden CMR- Papiere und Frachtpapiere vorgelegt. Der Geschäftsführer gab an, dass die Lieferantin eine österreichische Firma gewesen sei. Daher sei man von der Richtigkeit der Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgegangen. Es habe bei den Rechnungen keine Unterschiede zu anderen inländischen Lieferanten gegeben. Es treffe zu, dass Mineralöl häufig aus ***3*** angeliefert werde.

Der Geschäftsführer gab an, dass er mit Schreiben der Lieferantin vom 17.7.2019 informiert worden sei, dass die Lieferantin zu Unrecht Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt habe. Exemplarisch für alle Geschäftsfälle wurde eine Rechnung mitsamt dem CMR-Frachtbrief und einem Lieferschein ausgefolgt.

Aus dem Transportpapier ergibt sich der Expéditeur (Versender) der Ware, die Lieferantin als Empfänger der Ware mit Firmensitz in ***5*** und der vorgesehene Lieferort der Ware an den Sitz bzw. die Betriebsadresse der Beschwerdeführerin im Inland (CMR-Frachtbrief).

Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 8. März 2021:

Das Finanzamt nahm mit angefochtenem Bescheid vom 8.3.2021 das Verfahren betreffend die Aufhebung von Nebengebühren wieder auf. Verwiesen wurde auf die Nachschau gemäß § 144 BAO in deren Verlauf Tatsachen neu hervorgekommen sind, welche zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hätten.

Zum unberechtigten Vorsteuerabzug betreffend die Lieferungen der ***1*** AG wurde ausgeführt, dass die Bf.ⁱⁿ als Abnehmerin über den Lieferweg der Ware aus ***3*** Bescheid gewusst hat. Es wären entsprechende CMR-Frachtbriefe vorgelegt worden, welche die Firma dazu veranlassen hätte müssen, sich mit dem Sachverhalt konkreter auseinanderzusetzen. Die Beschwerdeführerin hätte sich *nicht* auf die Rechnungen der inländischen Lieferantin mit österreichischer Umsatzsteuer und deren UID verlassen dürfen. Gerade der vorliegende Fall, bei dem die Ware aufgrund einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung zum Kunden gelange bzw. diese bei ihm als Endabnehmer geendet hat, müsse er sich mit der Frage befassen, ob der Empfang eine Umsatzsteuerpflicht auslöse oder nicht. Es liege ein Sorgfaltsverstoß liege. Der Umstand, dass die Warenlieferung direkt über die Grenze zur Beschwerdeführerin als Endabnehmerin gelangt ist, sei dem Finanzamt erst im Zuge der Nachschau am 8.10.2020 bekannt geworden.

Bescheid vom 8. März 2021 über die Abweisung des Antrages gemäß § 217 Abs. 7 BAO:

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 8.3.2021 den Antrag auf Herabsetzung des Säumniszuschlages im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO ab.

Demnach sei bei selbst zu berechnenden Abgaben ein grobes Verschulden dann auszuschließen, wenn der Berechnung etwa eine vertretbare Rechtsmeinung zugrunde liege. Erfolge eine falsche Berechnung der Abgabe aufgrund einer unrichtigen Rechtsansicht, so wäre ein Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO nur bei leichter Fahrlässigkeit anwendbar. Aufgrund der Nachschau am 8.10.2020 sei die Abgabebehörde zu dem Ergebnis gelangt, dass der Steuerausweis der ***1*** AG zu Unrecht erfolgt sei. Es liege ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Im vorliegenden Sachverhalt habe die Beschwerdeführerin gewusst, dass die Ware von ***3*** nach ***2*** transportiert wurde. Damit musste sie sich mit Fragen der Erwerbssteuerpflicht und mit der Frage, ob die Lieferung in ***2*** steuerbar sei auseinandersetzen. Dies sei nicht erfolgt.

Für die Bf.ⁱⁿ sei entscheidend gewesen, dass die Ware geliefert, eine aufrechte UID-Nummer vorgelegen sei, und Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Das allein diese Umstände zum Vorsteuerabzug berechtigen, stelle eine unrichtige Rechtsansicht dar, welche nicht mehr bloß als leichte Fahrlässigkeit qualifiziert werden kann.

Beschwerde gegen die Bescheide vom 8. März 2021:

Die Beschwerde vom 31. März 2021 richtet sich gegen den
-Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens und
-den Bescheid über die Abweisung des Antrages gemäß § 217 Abs. 7 BAO.

Ausgeführt wurde, dass die angeführte Nachschau nach § 144 BAO keinen Wiederaufnahmsgrund, sondern ein Verwaltungsgeschehen darstelle, welches zwar gelegentlich mit Sachverhalt verwechselt werde, jedoch streng von diesem zu trennen sei.

Schriftlich, wörtlich wurde ausgeführt:

*„Die Bf.ⁱⁿ führte aus, dass es an tauglichen Wiederaufnahmsgründen fehle. Es habe in den Rechnungen aus dem Jahr 2019 keine Hinweise darauf gegeben, dass die Ware aus ***3*** gekommen sei. Dies sei erst nach Umstellung der Fakturierung erfolgt.*

Die Mandantin habe – wie jeder andere Kunde - den Lieferweg der Ware nicht gekannt. Sie sei nicht darüber informiert worden, woher die Ware stammt (Fördergebiet), wie die Ware zur Lieferantin und von dort zu deren Kunden gelangt sei. Auch habe man keine Kenntnis, wo die Ware zwischengelagert werde. Man habe sich nicht aufgedrängt.“

Die Nachschau habe die Umsatzsteuer und nicht das SZ-Verfahren betroffen. Es fehle an den *Neuerungen* im Tatsachenbereich. Die Kürzung der Vorsteuer sei nicht erst aufgrund einer Nachschau am 8.10.2020, sondern bereits ein Jahr davor erfolgt. Damit war dem Finanzamt der maßgebliche Sachverhalt seit Herbst 2019 bekannt.

Die nachfolgenden Aktivitäten der Behörde hätten nichts „*Neues*“ hervorgebracht, weil der gesamte Sachverhalt bereits ein Jahr zuvor bekannt gewesen sei. Es lägen weder neue Tatsachen noch Beweise vor. Bereits im vorangegangenen Verfahren betreffend Umsatzsteuer sei der gesamte Sachverhalt vollständig bekannt gewesen.

Der Säumniszuschlag als bloßer Anhang zur Umsatzsteuer sei der Wiederaufnahme des Verfahrens von vornherein nicht zugänglich.

Beschwerdevorentscheidung vom 3. November 2021:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.11.2021 die Beschwerden als unbegründet ab und verwies auf die genannten neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel im Zuge der Nachschau gemäß § 144 BAO vom 8.10.2020. Im Zuge der Nachschau mitsamt den angeführten Beilagen sei erkennbar, welche entscheidungswesentlichen Tatsachen neu hervorgekommen sind. Auch der Zeitpunkt des Bekanntwerdens sei ersichtlich.

Vorlageantrag vom 22. November 2021:

Die Bf.ⁱⁿ beantragte die Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Vorlagebericht:

Das Finanzamt beantragte im Vorlegbericht die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf.ⁱⁿ betreibt ein Transportunternehmen. In den Jahren 2018 und 2019 bezog sie Mineralöl von der AG mit Sitz im Inland. Die Produkte wurden von Lagern in ***3*** nach ***2*** zur Bf.ⁱⁿ geliefert. Die Lieferantin hat für die gelieferten Mineralölprodukte Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer unter Anführung ihrer österreichischen UID-Nummer ausgestellt. Die Bf.ⁱⁿ und weitere Kunden haben die regelmäßig in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuern geltend gemacht.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei Rechnungsausstellerin stellte die Behörde fest, dass der Steuerausweis zu Unrecht erfolgt ist, weil es sich bei den Lieferungen um nicht steuerbare Auslandslieferungen gehandelt habe. Daher sei die Beschwerdeführerin als Empfängerin der Waren nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen.

Die Lieferantin berichtigte in der Folge sämtliche Rechnungen in einer Sammelberichtigung. Die dadurch entstandenen Gutschriften wurden auf das Abgabenkonto der Bf.ⁱⁿ überrechnet, und die angefallenen Nachforderungen an Umsatzsteuer ausgeglichen. Diese Vorgehensweise löste Säumniszuschläge aus.

Am 17. Dezember 2019 wurden der Beschwerdeführerin Bescheide über die Berichtigung der Umsatzsteuer für die Jahre 2018 und 2019 übermittelt. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass aus den vorliegenden Rechnungen, Lieferscheinen und CMR-Frachtpapieren hervorgehe, dass die Warenbewegungen bei den durchgeführten Lieferungen in ***3*** begonnen haben.

Am 17. Dezember 2019 erfolgte am Abgabenkonto rückwirkend die Festsetzung der Umsatzsteuer. Die Abstattung der rückwirkend festgesetzten Umsatzsteuer erfolgte mittels Überrechnung vom Abgabenkonto der Verkäuferin mit Entrichtungsstichtag 23. Oktober 2019. Die Entrichtung erfolgte verspätet.

Das Finanzamt setzte daher mit Sammelbescheid vom 9. Jänner 2020 „Erste Säumniszuschläge“ fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die angeführten Abgaben nicht innerhalb der gesetzlichen Fristen entrichtet worden sind.

Dagegen brachte die Bf.ⁱⁿ den Herabsetzungsantrag ein. Das Finanzamt gab mit Bescheid vom 22. Februar 2020 dem Herabsetzungsantrag vom 9. Jänner 2020 vollinhaltlich statt.

Das Finanzamt begründet nun die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Antrag auf Herabsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO damit, dass erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau am 8.10.2020 bei der Bf.ⁱⁿ betreffend „*Ermittlung des Sachverhaltes hinsichtlich des unberechtigten Vorsteuerabzuges*“ festgestellt worden sei, dass die Bf.ⁱⁿ über den Lieferweg der Ware von ***3*** nach ***2*** Bescheid gewusst habe. Die Bf.ⁱⁿ habe CMR-Frachtpapiere vorgelegt, aus welchen sich dies ergebe. Ein sorgfältiger Unternehmer, der erkennt, dass die Ware aufgrund einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung bei ihm als Endabnehmer endet, müsse sich mit der Frage befassen, ob der Empfang dieser Waren eine Umsatzsteuer-Erwerbspflicht auslöse oder nicht. Aufgrund dieser neu hervorgekommenen Tatsache erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens. Gleichzeitig wies das Finanzamt den Antrag auf Herabsetzung des Säumniszuschlages ab.

2. Beweiswürdigung

Dem Verfahren liegen die angeführten Bescheide, Beschwerden, Vorlageanträge, Vorlageberichte und Schriftsätze zugrunde, aus welchen sich der vorliegende Sachverhalt schlüssig ableitet.

3. Rechtliche Beurteilung

Nach § 303 Abs 4 BAO in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 97/2002 ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c leg cit und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen sind, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen daher die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde.

Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu

hervorgekommen von der Behörde als Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 30. September 2015, 2012/15/0140).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion, zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. VwGH 27. Februar 2014, 2011/15/0106, mwN sowie weiterführend Ritz, BAO6, § 303 Rz 24).

Im Beschwerdefall erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Herabsetzungsantrag vom 20. Jänner 2020 mit angefochtenem Bescheid vom 8. März 2021. Es sei anlässlich einer durchgeführten Nachschau am 8.10.2020 neu hervorgekommen, dass die Bf.ⁱⁿ über entsprechende CMR-Frachtpapiere verfügt habe, aus welchen der grenzüberschreitende Transportweg ihr bekannt gewesen sei.

Strittig ist, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Antrag auf Herabsetzung vom 22.01.2020 des mit Bescheid vom 09.01.2020 festgesetzten Säumniszuschlages und die spätere Abweisung des Antrages und neuerliche Festsetzung eines Säumniszuschlages zu Recht erfolgt sind.

Im vorangegangenen Abgabenfestsetzungsverfahren (Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren) war der gesamte Sachverhalt, der zur Korrektur der Umsatzsteuer geführt hat, vollständig bekannt. Insbesondere war allen im gegenständlichen Verfahren handelnden Organen der Amtsbehörde bekannt, dass der Warenweg von ***3*** nach ***2*** geführt hat. Man habe die Rechnungslegung nicht hinterfragt, weil diese Lieferungen mit sämtlichen österreichischen Lieferanten dergestalt abgerechnet wurden.

Der Geschäftsführer bestätigte diese Tatsache, welche zur Korrektur der Umsatzsteuer geführt hat, und übergab dem einschreitenden Organ der Behörde exemplarisch eine Rechnung und einen CMR-Frachtbrief, aus welchen sich das gepflogene Geschäftsmodell ableiten lässt (Nachschau vom 08.10.2020).

Nach Ansicht der Bf.ⁱⁿ sei aufgrund des durchgeführten Verfahrens zur Korrektur der Umsatzsteuern im Herbst 2019 das Verfahren betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen einer Wiederaufnahme denklogisch gar nicht mehr zugänglich. Der Geschäftsablauf (Transportwege, CMR-Frachtbriefe, Rechnungslegung) sei zu diesem Zeitpunkt vollständig bekannt gewesen.

Dazu ist es aus Sicht des erkennenden Richters notwendig, sich mit dem Inhalt eines CMR – Frachtbriefes auseinanderzusetzen.

Der CMR-Frachtbrief ist ein standardisiertes, internationales Transportdokument für den grenzüberschreitenden Straßengüterverkehr, das auf der *Convention relative au contrat de transport international du merchandises par route* (Übereinkommen über den Beförderungsvertrag im int. Straßengüterverkehr, BGBl. 1961 II S. 1119, CMR-Abkommen) vom 19. Mai 1956 basiert. Es regelt Rechte und Pflichten von Absender, Frachtführer und Empfänger, dient als Beweisurkunde für den Transportvertrag und die Warenübernahme. Ausgestellt in drei bzw. vier Originalen, muss der Frachtbrief wichtige Angaben wie Absender, Empfänger, Güterart und Gewicht enthalten. Der Frachtbrief dokumentiert den Abschluss und Inhalt des Beförderungsvertrages.

Das erste Blatt (rot) dient als Nachweis der Übergabe der Ware an den Auslieferer der Ware. Das zweite Blatt (blau) ist für den Empfänger der Ware bestimmt und begleitet die Ware bis zum Zielort.

Das dritte Blatt (grün) verbleibt beim Transporteur.

Ein viertes Deckblatt (weis) dient Abrechnungs- und Kontrollzwecken.

Der Frachtbrief dient auch als Quittung um die erfolgte Übernahme und die korrekte Anzahl und Kennzeichnung der Frachtstücke zu bestätigen. Weicht die angegebene Menge ab oder stimmt die Beschaffenheit nicht mit den Angaben im Frachtbrief überein, kann die Annahme durch den Empfänger verweigert werden.

Gemeinsam ist allen Ausfertigungen, dass sie sowohl vom Absender als auch vom Frachtführer und Empfänger der Ware unterzeichnet werden. Der Frachtbrief ist das zentrale Begleitpapier für grenzüberschreitende Transporte zwischen den Staaten, die dem Abkommen beigetreten sind. Das Abkommen ist immer dann anzuwenden, wenn der Ort der Übernahme und der Ort der Lieferung in zwei verschiedenen Staaten liegen, von denen mindestens ein Staat ein CMR – Mitglied ist.

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Aus den CMR-Frachtbriefen im Abgabenverfahren (Umsatzsteuerverfahren) 2019 ergibt sich, dass – wie in allen gleichgelagerten Fällen - der Betrieb der Bf.ⁱⁿ als Lieferort vorgesehen war und die Waren an die Betriebsadresse der Empfängerin adressiert und geliefert worden sind. Auf den Frachtbriefen wurde der Empfang und die Übernahme der Lieferung durch einen Mitarbeiter bestätigt bzw. quittiert.

Das Finanzamt hat am 17. Dezember 2019 die bezug habenden Umsatzsteuerbescheide erlassen. Zu diesem Zeitpunkt hat das Finanzamt Kenntnis über den Inhalt der CMR Frachtpapiere gehabt und über die getätigten Lieferungen Bescheid gewusst.

Dem Finanzamt war im Umsatzsteuerverfahren der Sachverhalt, der zur Berichtigung der Umsatzsteuer im Zusammenhang mit den getätigten Lieferungen geführt hat, vollinhaltlich bekannt. Dementsprechend wurden auf Grundlage des erlassenen USt-Bescheides vom 17.12.2019 Korrekturbuchungen am Abgabenkonto der Bf.ⁱⁿ durchgeführt. Auch diese waren im Verfahren betreffend den Säumniszuschlag als Nebengebühr bekannt (Abgabenkonto).

Wie oben ausgeführt, beinhalten die CMR-Frachtbriefe im vorliegenden Sachverhalt den Expéditeur (Versender), den Empfänger (Destinataire), den Lieferort und Übernehmer der Ware, sowie die Unterschrift des Übernehmers der Ware durch den Übernehmer (Quittung).

Das Finanzamt legte dem Umsatzsteuerverfahren den Inhalt der CMR-Frachtbriefe und die Ergebnisse einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung bei der Rechnungsausstellerin zugrunde. Sämtlichen Beteiligten war im Abgabenverfahren bekannt, dass die Lieferungen von Lagern in ***3*** aus erfolgt waren.

Damit war aus Sicht des erkennenden Richters dem Finanzamt der Inhalt der CMR-Frachtbriefe, in welchen die Beschwerdeführerin als Lieferadresse angeführt ist, auch bekannt. Schließlich wird im Umsatzsteuerbescheid an die Bf.ⁱⁿ auf die CMR-Frachtbriefe Bezug genommen. Die Korrekturbuchungen am Abgabenkonto erfolgten am 17.12.2019.

Somit hat das Finanzamt bei Erlassung des Bescheides über die Aufhebung der Nebengebühren am 24. Februar 2020 auch darüber Bescheid gewusst, dass die Bf.ⁱⁿ in den CMR-Frachtbriefen als Lieferadressat geführt worden ist.

Denklogisch wird bzw. wurde in den CMR-Frachtbriefen die Übernahme der Lieferungen (Art, Menge, Beschaffenheit) durch die Empfängerin quittiert.

Daraus folgt für den erkennenden Richter, dass das zuständige Finanzamt bei Erlassung des Bescheides über die Aufhebung von Nebengebühren am 24. Februar 2020 auch darüber Bescheid wusste, dass die Warenbewegungen über die Grenze direkt zur Bf.ⁱⁿ erfolgt sind.

Das Finanzamt verweist im Bescheid über die Wiederaufnahme darauf, dass erst im Zuge einer Nachschau am 8.10.2020 der Umstand bekannt geworden sei, dass die Bf.ⁱⁿ über die CMR-Frachtbriefe verfügt und über den Lieferwege Bescheid gewusst habe.

Diese Feststellung ist nicht nachvollziehbar, zumal von Beginn an klar gewesen ist, dass die Bf.ⁱⁿ als Empfängerin der Lieferungen den Erhalt derselben quittiert hat. Die Betriebsadresse wurde als Lieferadresse geführt. Das Finanzamt konnte bereits im Abgabenverfahren davon ausgehen, dass der Lieferweg bekannt gewesen ist.

Schließlich führte gerade dieser Umstand und dieser bekannte Sachverhalt im zugrundeliegenden Abgabenverfahren zu den Berichtigungen der Rechnungen, Vorsteuern und zur Festsetzung der Umsatzsteuer.

Der Umstand, dass die Bf.ⁱⁿ über Frachtbriefe verfügt hat bzw. über deren Inhalt Bescheid gewusst hat, stellt aus Sicht des erkennenden Richters keine neue Tatsache und keine neuen Beweismittel, die nach Erlassung Bescheides über die *Aufhebung von Säumniszuschlägen* am 24. Februar 2020 neu hervorgekommen sind, dar.

Dabei handelte es sich um CMR-Frachtpapiere, in denen im Zeitpunkt der Lieferung von der Bf.ⁱⁿ die Übernahme des Frachtgutes quittiert worden ist. Daher war bereits im Abgabenverfahren davon auszugehen, dass der Bf.ⁱⁿ der Inhalt der CMR-Frachtbriefe bekannt gewesen ist.

Vielmehr lösten die in den Frachtpapieren verbrieften Tatsachen bzw. diese Sachverhalte die notwendigen Korrekturen der Umsatzsteuern mittels Umsatzsteuerbescheid am 17.12.2019 erst aus. Daher war aus Sicht des erkennenden Richters der gesamte Sachverhalt bereits im Spätherbst 2019 mitsamt dem Inhalt der Frachtpapiere bekannt. Auch die Bf.ⁱⁿ hatte Kenntnis vom Inhalt der CMR-Frachtpapiere, zumal sie die Warenlieferungen quittiert hat.

Nach § 307 Abs 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid vom 8. März 2021 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der ursprüngliche Sachbescheid vom 24. Februar 2020 lebt wieder auf (vgl Ritz, BAO6, § 307 Tz 8 ff mit Hinweisen auf die Judikatur des VwGH).

Die strittigen rechtserheblichen Tatsachen, die dem Abgabenverfahren zugrunde lagen, waren bereits bei Erlassung des Umsatzsteuerbescheides am 17.12.2019 bekannt und wurden dementsprechend von der Behörde in der Begründung angeführt und genannt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl VwGH 23. Februar 2017, Ro 2014/15/0050, mwN).

In den als Begründung angeführten CMR-Frachtpapieren ist die Bf.ⁱⁿ als Lieferort mit deren Betriebsadresse genannt. Damit waren die Tatsachen und der gesamte Sachverhalt, die zur Umsatzsteuerkorrektur geführt haben, insgesamt bei Erlassung des Erstbescheides vollinhaltlich bekannt.

Inhaltlich war eindeutig klar, dass die Bf.ⁱⁿ als Lieferadresse und Übernehmer der Waren geführt worden ist. Daraus leitet sich auch ab, dass der Bf.ⁱⁿ der Inhalt und die Lieferwege bekannt gewesen sind.

Im „*Neuhervorkommen von CMR-Frachtbriefen*“ sind keine neuen Tatsachen und Beweise, die zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigen, zu erkennen. Damit waren aus Sicht des erkennenden Richters alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente im vorangegangenen Verfahren vollinhaltlich bekannt. Die Abgabenbehörde hätte diese schon im vorangegangenen Herabsetzungsverfahren berücksichtigen können (Säumniszuschlag-Aufhebungsbescheid vom 24.2.2020).

Dem ausführlichen Beschwerdevorbringen, wonach der Sachverhalt aus dem Abgabenverfahren (Abgabenkonto) ohnehin bekannt gewesen sei und das Verfahren betreffend die Nebengebühren insoweit einer Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO daher denklogisch nicht mehr zugänglich ist, war daher Folge zu leisten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 beschwerdegegenständliche Rechtsfrage zur amtswegigen Wiederaufnahme eines Verfahrens ist durch den Gesetzestext sowie die näher ausgeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl. 23. Februar 2017, Ro 2014/15/0050, mwN und VwGH 19. Dezember 2017, Ra 2016/16/0035). Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl. zB VwGH 25. Februar 2016, Ra 2016/16/0006). Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision nach Art 133 Abs. 4 B-VG liegen aus Sicht des erkennenden Richters nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Juli 2026