



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-GmbH, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 29. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. November 2004 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages betreffend Umsatzsteuer 12/2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9.11.2004 setzte das Finanzamt von der Umsatzsteuer 12/2003 in Höhe von 1.320.345,36 € einen Säumniszuschlag von 26.406,91 € fest.

Gegen diesen Bescheid wurde (nach gewährter Fristerstreckung) mit Schriftsatz vom 29.3.2005 Berufung erhoben, und ein Antrag auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO gestellt. Die Berufungswerberin führte darin im Wesentlichen aus, es seien anlässlich einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 9/2003 bis 1/2004 vom Prüfer Feststellungen dahingehend getroffen worden, dass im Dezember 2003 von der geprüften Gesellschaft geltend gemachte Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 1.320.345,36 € nicht schon in diesem Monat entstanden seien, sondern erst im Monat der Rechnungsbezahlung ein Vorsteuerabzug zulässig sei, weil es sich bei den zugrunde liegenden Rechnungen um Anzahlungsrechnungen gehandelt habe. Mit Bescheid vom 8.11.2004 sei das

Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 12/2003 wieder aufgenommen worden, und mit gleichem Datum ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2003 mit einer Abgabennachforderung in Höhe von 1.320.345,36 € ergangen. Für diese nach Ansicht des Prüfers zu früh geltend gemachte Vorsteuer sei der gegenständliche Säumniszuschlag vorgeschrieben worden. Bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben sei ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Berechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liege. Nehme der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige eine falsche Berechnung aufgrund einer unvertretbaren Rechtsauffassung vor, so sei § 217 Abs. 7 BAO bei Vorliegen leichter Fahrlässigkeit anwendbar (RAE, Rz 975). Die gegenständlichen Rechnungen hätten die Werkserweiterung, Ausbaustufe 7, betroffen. Dafür sei pro Gewerk ein Lieferant beauftragt worden. Dies bedeute, dass ein Lieferant z.B. mit der Druckluftversorgung für die gesamte Werkserweiterung beauftragt worden sei, und somit die Druckluftversorgungen in allen betroffenen Gebäuden bzw. Anlagen zu erfüllen gehabt habe. Grundsätzlich wäre im Regelfall auch eine Einzelbeauftragung möglich, da es sich zumindest pro Anlage/Halle um selbständig bewertbare Leistungen handle. Über den ganzen Auftrag werde erst dann eine Endabrechnung gestellt, wenn die letzte Leistung erbracht worden sei und damit der gesamte Auftrag abgewickelt wäre. Zwischendurch seien im Regelfall Teilrechnungen gestellt worden, von denen im Zeitpunkt der Rechnungslegung die Vorsteuer geltend gemacht worden wäre. Diese Rechnungen stellten nach Ansicht der Berufungswerberin im Regelfall bereits Rechnungen über Teilleistungen dar, sodass beide Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (Leistungserbringung und Rechnungslegung) vorgelegen wären. Hierzu komme, dass es bei manchen Teilrechnungen weder für den Lieferanten noch die Berufungswerberin eindeutig ersichtlich sei, ob die Leistung bereits zur Gänze erbracht worden wäre oder nicht. In einem Großteil der gegenständlichen Fälle sei die Vorsteuer im Zeitpunkt der Rechnungslegung geltend gemacht worden, da aus der Rechnung ersichtlich gewesen sei, dass kein Leistungszuwachs mehr gegeben gewesen wäre, sodass nach Ansicht der Berufungswerberin jedenfalls die selbständige Teilleistung bereits vollständig erbracht worden sei, was insbesondere dadurch zum Ausdruck komme, dass im Dezember 2003 aufgrund unterschiedlicher Fertigstellungszeitpunkte bereits einige Anlagen in Betrieb gewesen wären. Für das Vorliegen einer Teilleistung spreche (UStR, Rz 2613), dass die geschuldete Leistung nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbar sei, vertraglich vereinbart worden sei, dass für die Teile der Werklieferung ein entsprechendes Teilentgelt zu zahlen sei, das Teilentgelt gesondert und endgültig abgerechnet werde, und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bereits eine Abnahme erfolgt sei. Nach Ansicht der Berufungswerberin sei das Auftragsvolumen pro Lieferant jedenfalls wirtschaftlich teilbar, es würden auch in den Verträgen für jede Leistung explizit gesonderte Entgelte vereinbart und die "Teilbeträge" auch

gesondert und endgültig abgerechnet. Dass noch keine formelle Abnahme der fertigen Teilleistungen erfolgt sei, habe zivilrechtliche Gründe, da aus Gründen der Gewährleistung eine Endabnahme erst dann erfolge, wenn die letzte Leistung erbracht worden sei und damit der gesamte Auftrag abgewickelt wurde. Insbesondere durch die bereits erfolgte Inbetriebnahme der einzelnen Betriebsanlagen vor dem Zeitpunkt der Geltendmachung der Vorsteuern und der jedenfalls erfolgten gesonderten Vereinbarungen von Teilentgelten und der gesonderten Abrechnung von Teilentgelten, und unter Berücksichtigung der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise möglichen Teilbarkeit des Gesamtauftrages (pro Anlage pro Halle), sei nach Ansicht der Berufungswerberin jedenfalls eine Argumentation als Teilleistung mit der Konsequenz der Vorsteuerabzugsberechtigung nach Erbringung der Teilleistung und Vorliegen einer Rechnung argumentierbar. Damit wären die Voraussetzungen für die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO gegeben. Da es sich somit um eine vertretbare Rechtsansicht der Berufungswerberin handle, liege jedenfalls kein grobes Verschulden hinsichtlich der gegenständlichen Säumnis vor.

In einer zu dieser Berufung vom Prüfer abgegebenen, wenig aussagekräftigen Stellungnahme vom 15.7.2005 wurde – ohne auf das konkrete Vorbringen der Berufungswerberin auch nur ansatzweise einzugehen – lediglich darauf hingewiesen, dass keine Rechnungen über Teilleistungen sondern Anzahlungsrechnungen vorgelegen wären. Nach Auffassung der BP sei es nicht zulässig in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von abgrenzbaren Teilleistungen auszugehen (keine vertretbare Rechtsansicht). Das Umsatzsteuergesetz lasse keine derartige Betrachtungsweise zu. Die Festsetzung des Säumniszuschlages sei daher zu Recht erfolgt.

In den am 29.3.2007 veröffentlichten Erkenntnissen vom 14.12.2006, 2005/14/0014-0017, hat der Verwaltungsgerichtshof die Bescheidqualität rein automationsunterstützt erlassener Erledigungen (insbesondere Säumniszuschlagsbescheide) bejaht. Das mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 16.8.2006 gemäß § 281 BAO ausgesetzte gegenständliche Berufungsverfahren kann daher nunmehr fortgesetzt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind 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 (§ 217 Abs. 7 BAO).

Der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 337, Punkt 1.4 und z.B. UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04 mwN) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen.

Bei Selbstberechnungsabgaben ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Berechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. War die Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendbarkeit des § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (Ritz, SWK 2001, S 337, Punkt 1.1; ebenso RAE Rz 975).

Die Berufungswerberin meint, dass sie aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht den strittigen Vorsteuerabzug bereits im Dezember 2003 vorgenommen hätte. Auf die von ihr dazu vorgetragenen Argumente ging der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 15.7.2005 nicht ein. Grundsätzlich sind in der Bauwirtschaft Teilleistungen möglich. Wird bei einer Werklieferung das Werk nicht im Ganzen, sondern in Teilen geschuldet und geliefert, so unterliegen die ausgeführten Teillieferungen der Umsatzsteuer. Teillieferungen können dabei angenommen werden, wenn die geschuldete Werklieferung nach *wirtschaftlicher Betrachtung* teilbar ist, die Teile der Werklieferung abgenommen worden sind, vor der Abnahme vereinbart worden ist, dass für die Teile der Werklieferung ein entsprechendes Teilentgelt zu zahlen ist, und das Teilentgelt gesondert und endgültig abgerechnet wird; die Teilabrechnung kann auch nach der Abnahme erfolgen. Zeitpunkt der Teillieferung ist der Zeitpunkt der Abnahme (UStR, Rz 2613). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird bei der Errichtung von Bauwerken für das Entstehen der Umsatzsteuerpflicht nicht die "Vollendung" der Werklieferung wie bei sonstigen Leistungen gefordert. Bei Werklieferungen der Bauwirtschaft genügt vielmehr die Verschaffung der Verfügungsmacht über das fertig gestellte Werk. Auf die Erteilung einer Benützungsbewilligung kommt es nicht an. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, z.B. durch Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll (VwGH 24.10.1995, 91/14/0190). Wenn Teilleistungen gesondert in die Verfügungsmacht übernommen werden, ist die Leistung in *wirtschaftlicher Betrachtungsweise* teilbar (VwGH 24.3.1998, 97/14/0117).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsmeinungen, sowie der im einzelnen von der Berufungswerberin dargelegten und oben wiedergegebenen Argumente kann im vorliegenden Fall nicht von einer gänzlich unvertretbaren Rechtsansicht ausgegangen werden. Dass die Rechtsansicht

im Rahmen der Prüfung und anschließenden Abgabefestsetzung nicht geteilt wurde, somit als unzutreffend gewürdigt wurde, liegt in der Natur der Sache, da sich andernfalls eine Verschuldensprüfung im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO ohnedies erübrigen würde. Diese setzt gerade 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.

Selbst wenn man daher im gegenständlichen Fall nicht von einer unzutreffenden, aber doch noch vertretbaren Rechtsansicht der Berufungswerberin, sondern wie der Prüfer von einer unvertretbaren Rechtsansicht ausgeht (wofür dieser aber keine nähere Begründung erstattet hat), kommt dennoch eine Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages in Betracht, da keine Anhaltspunkte für eine vorsätzlich oder grob fahrlässig fehlerhaft vorgenommene Selbstberechnung erkennbar sind. Diesbezügliche Feststellungen finden sich auch weder in der Niederschrift über die Umsatzsteuernachschau noch in der Stellungnahme des Prüfers zur gegenständlichen Berufung.

Da somit insgesamt die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO vorlagen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Juli 2007