

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberatung, gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 10.05.2013, betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen (Umsatzsteuer 2010 und 2011) zu Recht erkannt:

Der als Beschwerde zu behandelnden Berufung wird stattgegeben.

Die Säumniszuschlagsbescheide vom 10.05.2013 werden ersatzlos aufgehoben.
Ein Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 wird nicht festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Zur Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG (idF Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51/2012) wurde mit 01.01.2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren ist auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen übergegangen.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO (idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013) sind am 31.12.2013 anhängige Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen, wobei Anbringen, die das Rechtsmittelverfahren betreffen, ab 01.01.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht wirken.

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist (§ 243 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013). Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291 BAO jeweils idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 01.01.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Verfahrensgang / Sachverhalt

Mit Bescheiden vom 10.05.2013 wurden der Beschwerdeführerin (BF) Säumniszuschläge von je 2 % betreffend Umsatzsteuer 2010 (idHv. 7.658,17 Euro) und betreffend Umsatzsteuer 2011 (idHv. 2.865,43 Euro) vorgeschrieben.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzungen erforderlich gewesen seien, weil die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der Frist (15.02.2011 bzw. 15.02.2012) entrichtet worden seien.

Dagegen richtete sich die Berufung/Beschwerde der BF vom 05.06.2013 und wurde als Begründung seitens der steuerlichen Vertretung ausgeführt:

"Im Rahmen der bei unserer Mandantin durchgeföhrten Umsatzsteuerprüfung über die Jahre 2010 und 2011 hat sich herausgestellt, dass die BF (Steuer Nr. 1111) einige Rechnungen an die SSS Trading GmbH (Steuer Nr. 33333) als steuerfreie Ausfuhrlieferung qualifiziert und somit die Rechnungen über den gelieferten KK ohne österreichische Umsatzsteuer (10%) ausgestellt hat. Die Betriebsprüferin, Frau ABP, hat die von unserer Mandantin in diesem Zusammenhang vertretene Rechtsansicht, dass diese Lieferungen gemäß § 6 UStG steuerfrei sind, nicht geteilt.

Bei diesen Umsätzen, welche von der BF als steuerfreie Ausfuhrlieferungen qualifiziert wurden, handelte es sich jeweils um ein sogenanntes Reihengeschäft. Dies deshalb, als mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und der KK im Rahmen der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt ist.

Bei Reihengeschäften kommt es für die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Lieferortes darauf an, wem die sog. 'bewegte' Lieferung zugerechnet wird, denn nur diese kann eine steuerfreie Ausfuhrlieferung sein. Unter Hinweis auf die EuGH Urteile vom 6.4.2006, EMAG, C-245/04 und vom 16.12.2010 Euro Tyre, C-430/09 ist die BF davon ausgegangen, dass in diesen Fällen ihr die bewegte Lieferung ins Drittland zugerechnet werden kann. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist jedoch die bewegte Lieferung der SSS Trading GmbH zuzurechnen und daher liegt zwischen der BF und der SSS Trading GmbH eine ruhende Lieferung vor, welche als Inlandslieferung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist.

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH ist die BF daher in diesen Fällen - nach Ansicht der Betriebsprüfung fälschlicherweise - davon ausgegangen, dass der BF die bewegte Lieferung zuzurechnen war und deshalb wurden die Lieferungen steuerfrei behandelt. Diesen Umstand haben wir der Prüferin im Rahmen der Prüfung sowohl mündlich erläutert als ihr auch schriftlich mitgeteilt. Leider hat sie die Prüfung ohne formelle Schlussbesprechung abgeschlossen und somit unsere Rechtsansicht auch nicht in einer Niederschrift über die Schlussbesprechung aufgenommen.

Als die Prüferin im Rahmen der Prüfung ihre Bedenken gegen die von unserer Mandantin vertretene Rechtsansicht angemerkt hat, wurde mit ihr vereinbart, dass die Berichtigung dieser Rechnungen mittels Sammelberichtigung für 2010 und 2011 erfolgt und dass die Umsatzsteuer durch Übertragung des Vorsteuerguthabens von der SSS Trading GmbH auf das Abgabenkonto der BF erfolgen wird.

Aus diesem Grund wurden die Rechnungen berichtigt und die Umsatzsteuererklärungen 2010 bzw. 2011 der BF sowie jene der SSS Trading GmbH korrigiert.

Das daraus resultierende Vorsteuerguthaben der SSS Trading GmbH wurde auf das Abgabenkonto der BF überrechnet, um die aus dieser Korrektur entstandene Umsatzsteuerzahllast zu begleichen.

Dies wurde von unserer Mandantin unmittelbar nach einer Besprechung mit der Prüferin durchgeführt. Dies wird Ihnen die Umsatzsteuerprüferin auch bestätigen können, denn sie hat diesen Umstand bei der Veranlagung auch berücksichtigt.

Der Republik Österreich ist daher zu keinem Zeitpunkt ein Schaden bzw. Nachteil entstanden, denn, wäre der Sachverhalt ursprünglich bereits so von unserer Mandantin qualifiziert worden, wäre ebenfalls das Vorsteuerguthaben mittels Überrechnung auf das Abgabenkonto der BF übertragen worden.

Kein grobes Verschulden (§ 217 Abs. 7 BAO)

Das Antragsrecht auf Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen setzt voraus, dass den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft. Nimmt ein zur Selbstberechnung Verpflichteter die Selbstberechnung vor und entrichtet er (zeitgerecht) den selbst berechneten Betrag, so ist für § 217 Abs. 7 BAO ausschlaggebend, ob ihn an einer Fehlberechnung, also z.B. wie im vorliegenden Fall eine zu niedrige Berechnung, ein grobes Verschulden trifft.

Gemäß Rz 975 der Richtlinien zur Abgabeneinhebung ist dies beispielsweise dann nicht der Fall, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. War die Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendung des § 217 Abs. 7 nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (RAE, Rz 975; UFS 11.7.2007, RV /0664-L/05).

Ein (grobes) Verschulden wird daher idR etwa dann zu verneinen sein, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung eine Rechtsprechung des EuGH zugrundelegt. Da unsere Mandantin im vorliegenden Fall die Rechtsansicht des EuGH vertreten hat, liegt uE keinerlei grobes Verschulden vor und daher stellen wir unter Bezugnahme auf § 217 Abs. 7 BAO den Antrag, den ersten Säumniszuschlag für die Umsatzsteuer 2010 und Umsatzsteuer 2011 mangels groben Verschuldens nicht festzusetzen und die jeweiligen Bescheide aufzuheben."

Das Finanzamt wies die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab mit der Begründung, dass angesichts der in den Umsatzsteuererklärungen ausgewiesenen hohen Zahllasten nicht von einem bloß minderen Grad des Versehens nach § 217 Abs. 7 BAO ausgegangen werden könne.

Dagegen wendete sich die BF in ihrem Vorlageantrag vom 24.07.2013 und führte ergänzend aus: Die Höhe der Zahllast könne nicht dafür ausschlaggebend sein, ob ein minderer Grad des Versehens nach § 217 Abs. 7 BAO vorliege, wenn eine vertretbare Rechtsansicht vorliege.

Selbst wenn der falschen Berechnung eine unvertretbare Rechtsauffassung zugrunde liegen würde, wäre § 217 Abs. 7 BAO anwendbar, allerdings nur dann, wenn leichte Fahrlässigkeit vorliege (vgl. RAE Rz 975 letzter Satz).

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wird festgestellt, dass es bei der BF aufgrund einer (aus Sicht der Außenprüfung) falschen rechtlichen Beurteilung eines Teiles ihrer Lieferungen als steuerfreie Ausfuhrlieferungen bei Beteiligung an einem Reihengeschäft verspätet zu einer Erhöhung der Inlandsumsätze für 2010 und 2011, und damit zu einer Nachforderung von Umsatzsteuer kam. Die BF vermeinte, ihre Rechtsmeinung aus der EuGH-Rechtsprechung ableiten zu können, die Prüferin teilte diese Rechtsmeinung nicht und wurden die steuerpflichtigen Umsätze erhöht.

Die betroffenen Rechnungen wurden seitens der BF berichtet und die ausgewiesene Umsatzsteuer von der Rechnungs- und Leistungsempfängerin (als Vorsteuerabzugsberechtigte) unmittelbar danach auf das Konto der BF überrechnet (Buchung vom 27.12.2012 idHv 526.179,91 Euro).

Für die verspätet entrichtete Umsatzsteuer 2010 und 2011 wurden nach § 217 BAO (automatisiert) Säumniszuschläge festgesetzt.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat wurde im Verfahren vor dem BFG zurückgenommen.

Rechtslage

§ 217 BAO lautet:

- (1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.
- (2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.
- (3) Ein zweiter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt ihrer Vollstreckbarkeit (§ 226) entrichtet ist. Ein dritter Säumniszuschlag ist für eine Abgabe zu entrichten, soweit sie nicht spätestens drei Monate nach dem Eintritt der Verpflichtung zur Entrichtung des zweiten Säumniszuschlages entrichtet ist. Der Säumniszuschlag beträgt jeweils 1% des zum maßgebenden Stichtag nicht entrichteten Abgabenbetrages. Die Dreimonatsfristen werden insoweit unterbrochen, als nach Abs. 4 Anbringen oder Amtshandlungen der Verpflichtung zur Entrichtung von Säumniszuschlägen entgegenstehen. Diese Fristen beginnen mit Ablauf der sich aus Abs. 4 ergebenden Zeiträume neu zu laufen.
- (4) Säumniszuschläge sind für Abgabenschuldigkeiten insoweit nicht zu entrichten, als
 - a) ihre Einhebung gemäß § 212 a ausgesetzt ist,
 - b) ihre Einbringung gemäß § 230 Abs. 2, 3, 5 oder 6 gehemmt ist,
 - c) ein Zahlungsaufschub im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz nicht durch Ausstellung eines Rückstandsausweises (§ 229) als beendet gilt,
 - d) ihre Einbringung gemäß § 231 ausgesetzt ist.

(5) Die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 entsteht nicht, soweit die Säumnis nicht mehr als fünf Tage beträgt und der Abgabepflichtige innerhalb der letzten sechs Monate vor dem Eintritt der Säumnis alle Abgabenschuldigkeiten, hinsichtlich derer die Gebarung (§ 213) mit jener der nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenschuldigkeit zusammengefasst verbucht wird, zeitgerecht entrichtet hat. In den Lauf der fünftägigen Frist sind Samstage, Sonntage, gesetzliche Feiertage, der Karfreitag und der 24. Dezember nicht einzurechnen; sie beginnt in den Fällen des § 211 Abs. 2 und 3 erst mit dem Ablauf der dort genannten Frist.

(6) Wird vor dem Ende einer für die Entrichtung einer Abgabe zustehenden Frist ein Vollstreckungsbescheid (§ 230 Abs. 7) erlassen, so tritt die Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages gemäß Abs. 2 erst mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist, spätestens jedoch einen Monat nach Erlassung des Vollstreckungsbescheides ein und beginnt erst ab diesem Zeitpunkt die Dreimonatsfrist des Abs. 3 erster Satz zu laufen.

(7) 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. (...)

Erwägungen

Der Säumniszuschlag sanktioniert Nichtentrichtungen (spätestens) zum Fälligkeitstag. Sein Zweck liegt darin, die pünktliche Entrichtung von Abgabenschulden sicherzustellen. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind grundsätzlich unbeachtlich (zB VwGH 26.5.1999, 99/13/0054).

Die Verwirkung von Säumniszuschlägen setzt kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Die BF hat nach der Aktenlage die Umsatzsteuer 2010 und 2011 nicht fristgerecht entrichtet und damit die Festsetzung von Säumniszuschlägen bewirkt.

In der Beschwerde legt sie dar, dass sie an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, da sie aufgrund einer vertretbaren Rechtsauffassung gehandelt habe.

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/Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 337, Punkt 1.4 und zB UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04 mwN) und ist diesfalls im Erkenntnis zu berücksichtigen.

Bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben (wie zB der Umsatzsteuer) ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Berechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde liegt (vgl. Ritz BAO⁵, § 217 Tz 48). Nimmt der Abgabepflichtige eine falsche Berechnung auf Grund einer unvertretbaren Rechtsauffassung vor, so wäre § 217 Abs. 7 BAO

nur bei Vorliegen von Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit nicht anwendbar. (So auch die als Auslegungsbehelf für den 6. Abschnitt der BAO dienenden Richtlinien für die Abgabeneinhebung, RAE, Rz 975 und UFS 11.7.2007, RV/0664-L/05).

Das BFG sieht keine Veranlassung, am Vorbringen der BF, wonach sie das durchgeführte Reihengeschäft aufgrund der Rechtsprechung des EuGH beurteilt habe und deshalb von einer steuerfreien bewegten Lieferung ihrerseits ausgehen konnte, zu zweifeln - das Finanzamt ist dem Beschwerdevorbringen der BF in der Berufungsvorentscheidung auch nicht entgegengetreten bzw. auf dieses Vorbringen nicht eingegangen. Unterlagen aus dem sich Gegenteiliges ableiten ließe, wurden dem BFG im Zuge der Vorlage der Beschwerde nicht beigebracht, auch aus dem Außenprüfungsbericht vom 19.12.2012 lässt sich nichts anderes entnehmen.

Selbst wenn die Prüferin die Rechtslage letztlich anders beurteilt hat als die BF, was zu einer Nachversteuerung eines Teiles der Lieferungen führte, besagt dies noch nicht, dass die BF grobes Verschulden iSd § 217 Abs. 7 BAO trifft.

Sogar wenn man von einer unvertretbaren Rechtsansicht der BF ausgehen müsste, die zu einer falschen Abgabenberechnung führte, bleibt § 217 Abs. 7 BAO anwendbar, solange die BF nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig handelte. Dass das Verhalten der BF über eine leichte Fahrlässigkeit hinausgehen könnte, ist aus der Aktenlage - soweit ersichtlich - jedenfalls nicht ableitbar.

Zudem muss bemerkt werden, dass hinsichtlich der richtigen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Reihengeschäften bedingt durch die unscharfe Gesetzeslage und uneinheitliche Rechtsprechung allgemein große Unsicherheit herrscht - was die Beurteilung einer Ansicht als vertretbare Rechtsansicht hier sehr weit gefasst erscheinen lässt (vgl. etwa Nieskens, UR 2015, 419: "*Der Praktiker fühlt sich (...) zunehmend vom Gesetzgeber, der Rechtsprechung, aber auch der Verwaltung allein gelassen, wenn es um verlässliche Abgrenzungskriterien zur Zuordnung der Warenbewegung zu einer Lieferung geht. Bekanntlich kann allein eine warenbewegte Lieferung die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche oder Ausfuhrlieferung auslösen.*")

Aus der Abgabendatenbank lässt sich zudem entnehmen, dass es zu einer Überrechnung der Vorsteuern in voller Höhe - noch vor Verbuchung der berichtigten Umsatzsteuerbescheide - kam.

Da die BF somit kein grobes Verschulden an der verspäteten Umsatzsteuerentrichtung trifft, war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da diese Voraussetzungen im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vorliegen, ist die Revision nicht zulässig.

Graz, am 22. Juli 2015