

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 17.01.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 11.01.2013, betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 in Höhe von 610,64 € und 2010 in Höhe von 1.548,70 € zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde hinsichtlich des Säumniszuschlages zur Umsatzsteuer 2008 wird teilweise stattgegeben:

Der Säumniszuschlagsbescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 wird mit 80,64 € festgesetzt.

2. Der Beschwerde hinsichtlich des Säumniszuschlages zur Umsatzsteuer 2010 wird stattgegeben.

Der Säumniszuschlagsbescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid wurde hinsichtlich der Nachforderungsbeträge an Umsatzsteuer für das Jahr 2008 und 2010 in Höhe von 30.532,04 € und 77.435,12 € ein Säumniszuschlag von 610,64 € und 1.548,70 € festgesetzt. Als Frist wurde der 15.5.2008 und 17.5.2010 ausgewiesen.

In ihrer Begründung führt die belangte Behörde aus, die Bf. habe die angeführten Abgabenschuldigkeiten nicht innerhalb der oben angeführten Fristen entrichtet.

Die Umsatzsteuerbescheide resultieren aus den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Außenprüfung, wo die Nachforderungen in Tz. 9 (Umsatzsteuerrückstellung) aufgegliedert sind. Demnach entfallen auf die in der weiteren

Folge strittigen Prüfungsfeststellung „Bootshandel“ für das Jahr 2008 und 2010 ein Umsatzsteuerbetrag von 26.500 € bzw. 75.000 €.

In ihrer Berufung gegen die Sachbescheide werden auch die hier angefochtenen Bescheide unter einem mitbekämpft und die Änderung der Umsatzsteuerbescheide unter Außerachtlassung der Prüfungsfeststellung beantragt. Gleichzeitig seien auch die angefochtenen Bescheide (Säumniszuschläge) zu berichtigen.

Mit einem ergänzenden Schriftsatz vom 18.12.2013 wurde die Berufung gegen die Sachbescheide (Umsatzsteuer) noch ergänzt. Von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt Abstand genommen und die Berufungen dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat mit dem Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Senatsverhandlung zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu RV/2100506/2013 vom 17.10.2017 wurde den Berufungen/Beschwerden nicht Folge gegeben und diese als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 12.12.2017, eingereicht beim Bundesfinanzgericht, ergänzte die Bf. ihre ursprünglich als Berufung eingereichte Beschwerde und führte aus, die Umsatzsteuernachzahlung habe sich im Zuge der Betriebsprüfung aus der geänderten Rechtsmeinung des Finanzamtes ergeben. Während für den Handel mit Motorbooten die Anwendung der Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 für die Jahr 2000 bis 2007 vom Finanzamt noch geprüftermaßen anerkannt wurde, habe die nunmehrige Betriebsprüfung diese für die streitgegenständlichen Jahre versagt.

Diese Änderung der Rechtsansicht der belangten Behörde sei für sie nicht vorhersehbar gewesen, sodass sie keine Möglichkeit gehabt hätte, die Festsetzung der Säumniszuschläge zu vermeiden. Daher liege keine von ihr verschuldete Säumnis vor und es werde ersucht von der Festsetzung von Säumniszuschlägen abzusehen.

Der belangten Behörde wurde die Beschwerdeergänzung zur Kenntnis gebracht und diese führte unter Hinweis auf die Rechtsausführungen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts RV/2100506/2013 vom 17.10.2017 aus, ihrer Ansicht nach habe die Bf. eine Besteuerung mit dem Normalsteuersatz mit dolus eventualis unterlassen, weshalb die Voraussetzung für die Nichtgewährung nicht vorliege. Außerdem könne nach der Judikatur des VwGH, nach welcher der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, die Behörde nicht hindere, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wie bereits oben ausgeführt entfallen von den festgesetzten Säumniszuschlägen Teilbeträge in Höhe von 530 € bzw. 1.500 € auf die strittigen Umsatzsteuerfeststellungen.

Gesetzliche Bestimmungen:

§ 217 BAO

(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.*

...

(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.*

...

(10) *Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.*

Nimmt ein zur Selbstberechnung verpflichteter Eigenschuldner die Selbstberechnung vor und entrichtet er (zeitgerecht) den selbst berechneten Betrag, so ist für § 217 Abs. 7 ausschlaggebend, ob ihn an einer Fehlberechnung (gemeint ist eine zu niedrige Berechnung) ein grobes Verschulden trifft.

Dies wird beispielsweise nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt (Ritz, SWK 2001, S 338; VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007). 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 zugrunde legt

- Rechtsprechung des VwGH oder des VfGH,
- Rechtsprechung des EuGH (UFS 28.3.2011, RV/0108-L/10),
- eine Rechtsauskunft der zuständigen Abgabenbehörde,
- eine Erlassmeinung des BMF,

- eine Rechtsauskunft eines Wirtschaftstreuhänders (vgl. *Kamhuber/Mühlberger/Pilz/Rathgeber, Abgabenordnung*, 50).

Im gegenständlichen Fall ist der angerufene Senat des Bundesfinanzgerichts im Erkenntnis RV/2100506/2013 vom 17.10.2017, zur Überzeugung gekommen, dass die Käufer einen Teil des Kaufpreises für das Boot und einen anderen Teil für die Möglichkeit einer Schiffszulassung bezahlt hätten. Im Beschwerdefall habe hinsichtlich der „Seelizenz“ keine unselbständige Nebenleistung, sondern zwei selbständige Leistungen, die zwar miteinander verbunden sind, aber diese Verbindung objektiv nicht so gestaltet ist, dass sich der Leistungscharakter durch die Verbindung derart verändere, dass die Leistungen eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, wie von der Bf. angenommen.

Bei einem derartigen Geschäft habe die Übertragung der Zulassung eine unvergleichlich größere wirtschaftliche Bedeutung als die Übergabe des gebrauchten Bootes gehabt. Daher könne die Differenzbesteuerung nur auf die Veräußerung des (gebrauchten) Bootes selbst angewendet werden. Da im do. Beschwerdefall eine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Qualifikation fehlt, wurde die Revision zugelassen.

Aus dem folgt, dass wie die Bf. zu Recht einwendet, ihre Vorgehensweise in der Vergangenheit von der Vorbetriebsprüfung nicht weiter beanstandet wurde, ihr keine Bedenken in Richtung Unrichtigkeit der bisherigen rechtlichen Qualifikation aufgekommen sind. Abgesehen davon ist die Judikatur der Gerichte hinsichtlich des immer betonten Einheitlichkeitsgrundsatzes keineswegs so eindeutig, dass daraus leicht zu erschließen ist, ob nun ein (einheitliches) Leistungsbündel oder mehrere voneinander getrennte Leistungen anzunehmen wären. Die von der Bf. angenommene Beurteilung beruht daher auf vertretbarer Rechtsansicht, sodass ihr bei der im Streitzeitraum angefallenen Nichtberücksichtigung bei der monatlichen Selbstberechnung der Umsatzsteuerzahllasten, die im Umsatzsteuerjahresbescheid lediglich zusammengefasst werden, kein grobes Verschulden angelastet werden kann.

Die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht, wonach der Umstand, dass eine (frühere) abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen habe, die Behörde nicht hindere, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen, ist für die hier anzustellende Verschuldensprüfung bei der Festsetzung des Säumniszuschlages nicht im Widerspruch. Die Möglichkeit einer Festsetzung einer Abgabe nach nunmehriger richtiger abgabenrechtlicher Beurteilung ist für die Feststellung nicht weiter von Belang, weil bei der abgabenrechtlichen Qualifizierung und entsprechend unrichtigen Entrichtung dem Abgabepflichtigen auch ein Fehler unterlaufen kann, zumal darüber auch keine gesicherte VwGH-Judikatur besteht und für die rechtliche Beurteilung durch die Bf. durchaus vertretbare Gründe ins Treffen geführt werden konnten, die gegen die behördliche Meinung sprechen.

Im Jahr 2008 beträgt der auf unstrittige Prüfungsfeststellungen entfallende Teil des Säumniszuschlages 80,64 € (610,64 € - 530 €).

Im Jahr 2010 würde der Teil, der auf die unstrittigen Prüfungsfeststellungen entfällt, lediglich 48,70 € (1.548,70 € - 1.500 €) erreichen, weshalb von der Festsetzung eines Säumniszuschlages Abstand zu nehmen war. Gemäß § 217 Abs. 10 BAO sind Säumniszuschläge unter 50 € nicht festzusetzen.

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.

Graz, am 16. Jänner 2018