



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB und CD, Adresse, vertreten durch E Steuerberatung GmbH, Adresse1, vom 13. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 9. Dezember 2010 betreffend Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2010 wurde gegenüber den Berufungswerbern (in der Folge kurz: Bw) ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 10.065,59 €, das sind 2 % der nicht fristgerecht entrichteten Umsatzsteuer 2005 in Höhe von 503.279,58 €, festgesetzt. Begründend wurde angeführt, dass die angeführte Abgabenschuldigkeit nicht bis 15. Februar 2006 entrichtet worden sei.

Die Nachforderung auf Grund des Umsatzsteuerbescheides 2005 resultierte aus einer Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2005 (Bericht zu ABNr. 1 vom 1. Dezember 2010 sowie die Niederschriften vom 12. Oktober bzw. 17. November 2010).

Bei der Gesellschaft "AB und Mitbesitzer" handelte es sich laut Bericht um eine Haus- und Wohnungseigentumsgemeinschaft.

In Tz 1 der Besprechungspunkte hielt der Prüfer im Wesentlichen fest, dass mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2005 AB seinen Liegenschaftsanteil an der Gesellschaft "AB und Mitbesitzer" an den Zweitgesellschafter, CD., um einen Betrag von 1.750.000,00 € veräußert habe. Laut Auskünften von AB und CD. seien diesbezüglich, außer einer Vereinbarung über die "Liegenschafts- und Ertragsverhältnisse F", keine weiteren – mündlichen oder schriftlichen – Vereinbarungen abgeschlossen worden.

Sei beim Ausscheiden eines Miteigentümers aus einer zweipersonalen Miteigentumsgemeinschaft ein so genanntes "Anwachsen" nicht vereinbart, könne nicht von einer nicht steuerbaren Anteilsvereinigung gesprochen werden. Die Miteigentumsgemeinschaft habe diesfalls eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 UStG 1994 dann nicht durchzuführen, wenn eine Option zur Umsatzsteuer abgegeben werde.

Die Miteigentümergemeinschaft habe am 30. September 2010 eine "Gesamtoption" zur Umsatzsteuer übermittelt. CD. sei das Gesamtobjekt um 2.514.297,27 € (netto) in Rechnung gestellt worden. Von der Option sei somit auch der Anteil des Grundstückübernehmers CD. umfasst.

Die Erhöhung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um 2.514.297,27 € führe daher zu einer Umsatzsteuererhöhung von 502.859,45 €.

In der gegen den Säumniszuschlagsbescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin der Bw im Wesentlichen vor, dass AB mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2005 seinen Liegenschaftsanteil im Ausmaß von 64,17 % an der Gesellschaft "AB und Mitbesitzer" an den Zweitgesellschafter, CD. , veräußert habe. Im Zuge einer Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass beim Ausscheiden eines Miteigentümers aus einer zweipersonalen Miteigentumsgemeinschaft nicht von einer nicht steuerbaren Anteilsvereinigung gesprochen werden könne, wenn ein so genanntes "Anwachsen" nicht vereinbart worden sei. Auf Ebene der Miteigentumsgemeinschaft sei auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes eine Vorsteuerkorrektur (§ 12 UStG 1994) dann nicht durchzuführen, wenn eine Option zur Umsatzsteuer (Option der Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 UStG) abgegeben werde (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Oktober 2010). Die Option sei in der Folge durch CD. durchgeführt worden, da die Umsatzsteuer ohnehin als Durchlaufposten anzusehen sei und es deshalb aus Sicht der Bw keinen Sinn mache, eine Berufung, die wiederum Kosten verursache, einzulegen. Die Überrechnung der Umsatzsteuerbeträge sei in der Zwischenzeit durchgeführt worden.

Nach § 217 Abs. 7 BAO seien Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als den Abgabepflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe. Als

Abgrenzungsaspekt zwischen grober und leichter Fahrlässigkeit könne man prüfen, ob ein Fehler "nicht hätte passieren dürfen" oder aber "ob es passieren kann", also auch einem sorgfältigen Menschen ein derartiger Fehler gelegentlich unterlaufe.

Nehme ein zur Selbstberechnung verpflichteter Eigenschuldner oder Abfuhrpflichtiger die Selbstberechnung vor und entrichte er (zeitgerecht) den selbst berechneten Betrag, so sei für § 217 Abs. 7 BAO ausschlaggebend, ob ihn an der Fehlberechnung (gemeint sei eine zu niedrige Berechnung bzw. im vorliegenden Fall keine Berechnung) grobes Verschulden treffe. Das werde beispielsweise nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde liege.

Im vorliegenden Fall werde den Bw aus zweierlei Gründen kein grobes Verschulden anzulasten sein:

Die Abtretung des Gesellschafts- bzw. Liegenschaftsanteils von AB an CD. sei in Absprache mit der damaligen steuerlichen Vertretung durchgeführt worden. Diese habe den Miteigentümern keinerlei Mitteilung gegeben, dass es sich hierbei um einen möglicherweise steuerbaren Vorgang handle bzw. eine Vorsteuerkorrektur durchzuführen sei. Da die umsatzsteuerliche Behandlung des Vorgangs mit einem Steuerberater durchgeführt worden sei, hätten die Bw die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns wahrgenommen und treffe sie kein Verschulden hinsichtlich der nicht rechtzeitigen Festsetzung bzw. Abfuhr der Umsatzsteuer 2005.

Zweitens handle es sich bei der Übertragung von Miteigentum an Grundstücken um ein umsatzsteuerlich nicht einfaches zu lösendes Problem. So komme auch Ruppe in seinem Umsatzsteuergesetz-Kommentar zu dem Schluss, dass die Übertragung von Miteigentumsanteilen erhebliche Probleme aufwerfe. Vielfach sei zweifelhaft, wie der Leistungsinhalt beurteilt werden solle und ob es sich um entgeltliche Vorgänge handle. Ruppe komme auch zu dem Schluss, dass bei Ausscheiden eines Miteigentümers aus einer zweipersonalen unternehmerischen Miteigentumsgemeinschaft beim verbleibenden Alleineigentümer, der weiter vermiete, ein nicht steuerbarer Vorgang gegeben sei. Umsatzsteuerrechtlich habe zwar ein Unternehmerwechsel stattgefunden, dem neuen Unternehmer sei das Unternehmensvermögen aber durch einen nicht steuerbaren Vorgang zugekommen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz-Kommentar, 3. Auflage, § 6 Tz 243).

Weiters erscheine durchaus zweifelhaft, ob im vorliegenden Fall eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen sei, da laut UStR Abschn. 12 Tz 2071 nur dann eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vorliege, wenn sich die Verhältnisse ändern würden, die für den Vorsteuerabzug maßgebend gewesen seien. Dadurch sollten sowohl ungerechtfertigte

Steuervorteile wie auch steuerliche Nachteile, die sich durch eine nachträgliche Änderung des Verwendungszwecks für den Unternehmer ergeben könnten, vermieden werden.

Die vorliegende Liegenschaft sei keiner Änderung unterlegen, da diese ausschließlich als Vermietungs- bzw. Gewerbeobjekt verwendet werden könne. Auch seien durch die gewählte Vorgangsweise keine ungerechtfertigten Steuervorteile entstanden bzw. habe es auch zu keinem Steuerausfall für die Finanzbehörde kommen können.

Anzumerken sei noch, dass auch der Betriebsprüfer eine Anfrage an den bundesweiten Fachbereich gestellt habe, wie der umsatzsteuerliche Fall zu behandeln sei. Da der Betriebsprüfer als ein mit den rechtlichen Werten und ihn betreffenden Vorschriften verbundener und vertrauter Mensch zu bezeichnen sei, könne auch aus dieser Anfrage die umsatzsteuerliche Problematik des vorliegenden Falles gesehen werden. Dies sei ein weiteres Argument dafür, dass den Bw in dieser Vorgangsweise kein grobes Verschulden vorgeworfen werden könne.

Es liege auch eine oben ausgeführte vertretbare Rechtsansicht zu Grunde, die eine Festsetzung des Säumniszuschlages nicht rechtfertige. Daher werde ein Antrag auf Nichtfestsetzung, in eventu auf Herabsetzung des Säumniszuschlages, gestellt.

Gleichzeitig werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch einen Senat gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 217 Abs. 7 BAO sind auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

Im vorliegenden Fall sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung des Säumniszuschlages unstrittig erfüllt.

Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit zu qualifizieren ist. Von leichter Fahrlässigkeit ist auszugehen, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Grobe Fahrlässigkeit wird mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt.

Grobes Verschulden fehlt daher, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt.

Bei Selbstbemessungsabgaben ist in der Regel grobes Verschulden dann auszuschließen, wenn der Fehlberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde gelegt wurde. Selbst bei Zugrundelegung einer unvertretbaren Rechtsansicht ist die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich (Ritz, BAO⁴, § 217 Tz 48).

Gegenständlich gingen die beiden Gesellschafter bei Veräußerung des Liegenschaftsanteils des ersten Gesellschafters an den zweiten Gesellschafter offenbar von einer umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbaren Anteilsvereinigung aus.

Nach § 142 Abs. 1 UGB (vor dem 1. Jänner 2007: HGB) erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

Ein Anwachsen nach § 142 UGB wurde in der Rechtsprechung und Lehre bisher durchwegs kontrovers diskutiert.

Nach Ruppe, UStG 1994³, Kommentar, § 1 Tz 87 f, wächst bei einer OHG infolge Ausscheidens aller Gesellschafter bis auf einen, der das Unternehmen als Einzelunternehmer fortführt, der Anteil des Ausscheidenden dem Verbleibenden zu (§ 142 HGB).

Umsatzsteuerrechtlich komme es zu einer nicht steuerbaren Vereinigung aller Anteile in einer Hand und werde damit trotz Unternehmerwechsels Rechtsnachfolge und Unternehmerkontinuität anerkannt.

Scheide hingegen aus einer GesBR der vorletzte Gesellschafter aus, so führe dies gemäß § 1215 ABGB zu einer Beendigung der Gesellschaft. Die Rechtsprechung des VwGH betrachte dies als eine Geschäftsveräußerung im Ganzen durch den bisherigen Unternehmer (GesBR) an die Gesellschafter. Da wegen der zivilrechtlichen Lage die Aufteilung des Vermögens bereits in der nichtunternehmerischen Sphäre erfolge, sei ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Nach der Rechtsprechung könne die Unterbrechung der Unternehmerkette dadurch vermieden werden, dass vertraglich ein Anwachsen nach dem Vorbild des Handelsrechtes (OHG, jetzt: OG) vereinbart werde, womit umsatzsteuerrechtlich der Leistungsaustausch vermieden wäre.

Nach der zivilrechtlichen Lehre sei bei der GesBR sogar ohne vertragliche Vereinbarung eine analoge Anwendung des § 142 HGB zu erwägen, womit bei der GesBR und OHG gleiche Rechtsfolgen gegeben wären. Kritisch zur Annahme der Universalsukzession äußere sich dagegen Grünwald (RdW 1993, 269).

Beim Ausscheiden eines Miteigentümers aus einer zweipersonalen unternehmerischen Miteigentumsgemeinschaft kommen nach Ruppe, aaO, § 6 Tz 243, die Grundsätze der VwGH-Rechtsprechung zur Beendigung von Gesellschaften bürgerlichen Rechts zum Tragen. Werde das Anwachsen der Anteilsrechte beim Partner vereinbart, könne auch in diesem Fall nicht steuerbare Anteilsvereinigung erreicht werden.

Das BMF äußerte zu den umsatzsteuerrechtlichen Folgen eines Miteigentümerwechsels bei Hausgemeinschaften die Ansicht, dass, wenn bei einer aus zwei Personen (A und B) bestehenden Hausgemeinschaft (AB) A die Anteile an B verkaufe, die Hausgemeinschaft aufgelöst werde. B sei dann Alleineigentümer und Unternehmer, die Hausgemeinschaft gehe als Unternehmer unter. Eine allfällige Vorsteuerberichtigung könnte nur bei der Hausgemeinschaft stattfinden. Diese tätige aber nicht den Grundstücksumsatz, da der Kaufvertrag nicht mit der Hausgemeinschaft, sondern wieder zwischen zwei natürlichen Personen geschlossen worden sei. Auch in diesem Fall handle es sich um ein Anwachsen von Anteilen und nicht um einen Grundstücksumsatz (ÖStZ 1999, 391).

Im Hinblick auf die divergierenden Rechtsmeinungen betreffend die Anwendbarkeit des § 142 UGB auf die Gesellschaften des Handelsrechts einerseits und die Gesellschaften nach dem ABGB andererseits und die Diskussion um die formalen Anforderungen, um die Rechtsfolgen des § 142 UGB analog bei den Gesellschaften nach dem ABGB eintreten zu lassen, erscheint die Annahme der Bw, ein Anwachsen nach § 142 UGB werde durch die Veräußerung des Liegenschaftsanteils von AB an der Gesellschaft an den verbleibenden Gesellschafter CD. ausgelöst, ohne dass es einer gesonderten Vereinbarung bedürfe, vertretbar und nicht völlig von der Hand zu weisen.

Mehrere Passagen des Arbeitsbogens (ua. die E-Mails vom 12. Juli und 14. September 2010, Bl. 143 und 35 des Arbeitsbogens) lassen erkennen, dass die im Zuge der Außenprüfung zum Liegenschaftsverkauf an den verbleibenden Gesellschafter vertretene Ansicht erst nach Rücksprache mit dem bundesweiten Fachbereich endgültig formuliert wurde. Danach sei ein "Anwachsen" nur dann anzunehmen, wenn dieses (vertraglich, mündlich oder auch konkludent) vereinbart worden sei. Da die beiden Bw angegeben hätten, keine derartige Vereinbarung getroffen zu haben, liege ein steuerbarer Umsatz vor. Um Vorsteuerkorrekturen zu vermeiden, müsse eine Option zur Umsatzsteuer abgegeben werden. Von dieser "Gesamtoption" müsse zwingend auch der Anteil jenes Gesellschafters umfasst sein, der das Grundstück übernehme (vgl. wiederum die oa. E-Mail vom 12. Juli 2010).

Ausfluss dieser Rechtsansicht war die Vorschreibung der auf die Grundstücksveräußerung entfallenden Umsatzsteuer, die im Zuge der Veranlagung der Umsatzsteuer 2005 mit

Bescheid vom 1. Dezember 2010 zu der der Säumniszuschlagsbemessung zu Grunde gelegten Umsatzsteuernachforderung führte. Ungeachtet der Zahlungsfrist bis 10. Jänner 2011 war diese Nachforderung bereits am 15. Februar 2006 fällig gewesen (§ 21 Abs. 5 UStG 1994). Eine Umsatzsteuernachforderung hat daher regelmäßig die Anlastung eines Säumniszuschlages zur Folge.

Der am 21. Dezember 2010 elektronisch eingebrachte Überrechnungsantrag betreffend die Überrechnung eines Betrages von 477.510,06 € vom Abgabenkonto des CD. auf das Abgabenkonto der Bw war daher jedenfalls verspätet und vermochte die Anlastung eines Säumniszuschlages nicht zu verhindern.

In einem internen Schreiben vom 23. November 2010 (Bl. 77 f des Arbeitsbogens) bezeichnete der Prüfer die gegenständliche Rechtsmaterie als "schwierig". Dies indiziert, dass auch er die Rechtsansicht der Bw für vertretbar hielt. Aber selbst dann, wenn eine unvertretbare Rechtsansicht nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig vertreten worden wäre, bliebe Raum für die Anwendung des § 217 Abs. 7 BAO.

Dafür finden sich in den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten keine Hinweise.

Im Ergebnis lagen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO vor, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Das Finanzamt, dem die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates zur Kenntnis übermittelt wurde, gab keine Stellungnahme ab.

Mit Telefax vom 14. August 2012 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Befassung des gesamten Berufungssenates zurückgenommen.

Zur Adressierung des angefochtenen Bescheides ist abschließend Folgendes anzumerken:

Die Gesellschaft "AB und Mitbesitz" war zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides rechtlich nicht mehr existent.

Nach § 19 Abs. 2 BAO gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über.

Von § 19 Abs. 2 BAO sind vor allem die OG, KG, GesBR (§ 1175 ABGB) und die Miteigentümergeinschaft (§ 825 ABGB) erfasst (Ritz, BAO⁴, § 19 Tz 14).

Nach § 81 Abs. 6 BAO sind in den Fällen des § 19 Abs. 2 die Abs. 1, 2 und 4 auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) sinngemäß anzuwenden. Die bei Beendigung der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) bestehende Vertretungsbefugnis bleibt, sofern dem nicht andere Rechtsvorschriften entgegen stehen, insoweit und so lange aufrecht, als nicht von einem der zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) oder der vertretungsbefugten Person dagegen Widerspruch erhoben wird.

Nach § 101 Abs. 4 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Diese Zustellfiktion betrifft nur schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren ergehen (Ritz, BAO⁴, § 101 Tz 7 ff); sie gilt daher weder für die Umsatzsteuer (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114) noch den Säumniszuschlag.

Aus den angeführten gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich, dass nach Beendigung der Miteigentumsgemeinschaft die Bescheide an die zuletzt beteiligt gewesenen Mitglieder zu richten waren (VwGH 28.11.2007, 2004/15/0131). Da ein Widerspruch der ehemaligen Mitglieder oder der vertretungsbefugten Person nicht aktenkundig ist, blieb die Zustellbevollmächtigung der bisher vertretungsbefugten Person aufrecht.

Der angefochtene Bescheid entsprach diesen rechtlichen Anforderungen, sodass über die Berufung, die bei Vorliegen eines unrichtig adressierten Bescheides als unzulässig zurückzuweisen gewesen wäre, meritorisch zu entscheiden war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. August 2012