

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, vertreten durch Bauer & Partner Steuerberatung GmbH, Rudolfsplatz 6/5, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 27.01.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 09.12.2016 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und die nachstehenden Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO auf € 0,00 herabgesetzt:

Abgabe	Säumniszuschlag
Umsatzsteuer 2014	0,00
Umsatzsteuer 2015	0,00
Umsatzsteuer 01-09/2016	0,00

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 9.12.2016 setzte das Finanzamt nachstehende Säumniszuschläge fest, da die Umsatzsteuern 2014, 2015 und 01-09/2016 nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet worden seien:

Abgabe	Frist	Betrag in €	Säumniszuschlag in €
Umsatzsteuer 2014	16.02.2015	13.839,18	276,78
Umsatzsteuer 2015	15.02.2016	596.189,06	11.923,78
Umsatzsteuer 01-09/2016	15.11.2016	103.519,65	2.070,39
Summe			14.270,95

In der dagegen am 27.1.2017 rechtzeitig eingebrochenen Beschwerde führte die Beschwerdeführerin (Bf.) aus, dass der Säumniszuschlag basierend auf die nachträgliche Neufestsetzung des Vorsteuerabzuges im Zuge einer durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung festgesetzt worden sei. Der Säumniszuschlag betreffe die Abgabenzeiträume 2014, 2015 sowie 01-09/2016.

Festgehalten werde, dass anhand des Wissensstandes vor Abhaltung der USO ein Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten des Objektes in Höhe von 50% von der Bf. vorgenommen worden sei. Dieser Prozentsatz sei durch eine von derselben Finanzbehörde durchgeführten Außenprüfung (Zeiträume 10/2014 - 09/2015) geprüft und entsprechend dem damaligen Wissensstand auch bestätigt worden (siehe Bericht vom 30.11.2015).

Die aktuellen Feststellungen der Finanzbehörde hielten fest, dass laut derzeitigem Wissensstand ein 50%iger Vorsteuerabzug basierend auf den aktuell realisierten Wohnungsverkäufen nicht mehr realistisch sei. Obwohl die Bf. die Einschätzung des umsatzsteuerpflichtigen Verkaufsanteils der Finanzbehörde nicht teile (die aktuellen Verkäufe zeigten einen höheren umsatzsteuerpflichtigen Anteil als von der Finanzbehörde festgesetzt) sei der Vorsteuerabzug nunmehr auf 3% festgesetzt und die entsprechende Vorsteuer nachverrechnet worden.

Der Säumniszuschlag sei somit eine Folge der Feststellungen gewesen, die nach aktueller (von der Bf. nicht vollständig geteilter) Rechtsansicht der Finanzbehörde erfolgt seien.

Voraussetzung für die Festsetzung eines Säumniszuschlages sei jedoch gemäß § 217 Abs. 1 BAO, dass eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet worden sei. Festgehalten werde, dass die Abgabe entsprechend der Feststellungen der Abgabenbehörde (siehe Prüfbericht vom 30.11.2015) abgeführt worden sei und somit von einer Nichtentrichtung in keiner Weise gesprochen werden könne.

Ein neuer Wissensstand könne zwar zu einer Neufestsetzung der Vorsteuern führen, aber nicht zu einem Säumniszuschlag eines von der Abgabenbehörde bereits festgehaltenen und bestätigten Abgabenbetrages.

Die Bf. ersuche daher um vollständige Aufhebung des Säumniszuschlages in Höhe von EUR 14.270,95 bzw. in eventu:

Der Abgabenzeitraum 01-09/2016 sei noch keiner vorangegangenen Abgabenprüfung unterzogen worden. Auch wenn für diesen Zeitraum von der Bf. lediglich derselbe von der Abgabenbehörde bestätigte Maßstab für den Vorsteuerabzug zu Grunde gelegt worden sei wie für die Zeiträume 2014 und 2015, könne hier grundsätzlich nachvollzogen werden, dass dieser Zeitraum von der Finanzbehörde bis dato noch nicht beurteilt worden und somit eine Bestätigung der Finanzbehörde zum entsprechenden Vorsteuerabzug nicht vorgelegen sei.

Auch wenn es nicht einsichtig sei, dass ein Säumniszuschlag verhängt werde, der Abgaben betreffet, welche entsprechend nur wenige Monate vorher vorgenommenen Abgabenprüfung korrekt bemessen und abgeführt worden seien, sei die Bf. einverstanden, wenn die Abgabenbehörde den Säumniszuschlag auf diesen Abgabenzeitraum begrenze und somit einen Säumniszuschlag von EUR 2.070,39 festsetze.

Folge die Behörde dieser Rechtsansicht, ersuche die Bf. um Aufhebung des der U 2014 und 2015 zugrundeliegenden Säumniszuschlages in Höhe von EUR 12.200,56.

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.2.2017 die Beschwerde als unbegründet ab und führte aus:

§ 217 Bundesabgabenordnung bestimme: Werde eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so trete mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines ersten Säumniszuschlages ein.

Da die Umsatzsteuer 2014 in der Höhe von € 13.839,18 nicht bis zum Fälligkeitstag (16.02.2015) entrichtet worden sei, sei mit Ablauf des Fälligkeitstages ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 276,78 (2% von € 13.839,18 gemäß § 217 Abs. 2 Bundesabgabenordnung) verwirkt gewesen.

Da die Umsatzsteuer 2015 in der Höhe von € 596.189,06 nicht bis zum Fälligkeitstag (15.02.2016) entrichtet worden sei, sei mit Ablauf des Fälligkeitstages ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 11.923,78 (2% von € 596.189,06 gemäß § 217 Abs. 2 Bundesabgabenordnung) verwirkt gewesen.

Da die Umsatzsteuer 01-09/2016 in der Höhe von € 103.519,65 nicht bis zum Fälligkeitstag (15.11.2016) entrichtet worden sei, sei mit Ablauf des Fälligkeitstages ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 2.070,39 (2% von € 103.519,65 gemäß § 217 Abs. 2 Bundesabgabenordnung) verwirkt gewesen.

Der Fälligkeitstag für die Umsatzsteuervorauszahlungen werde durch § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 bestimmt (15. Tag des auf den Kalendermonat zweitfolgenden Kalendermonates). Nach Abs. 3 habe eine festgesetzte Vorauszahlung den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Komme es aufgrund der Veranlagung zu einer Umsatzsteuernachforderung, so werde für diese gemäß § 21 Abs. 5 UStG 1994 keine von Abs. 1 und Abs. 3 abweichende Fälligkeit begründet. Bescheidmäßig festgesetzte Nachforderungen an Umsatzsteuer stellten unabhängig davon, auf welchem verfahrensrechtlichen Titel der Bescheid beruhe, rückständige Umsatzsteuervorauszahlungen dar, für deren Fälligkeit § 21 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 gelte. Da es sich bei der Umsatzsteuerveranlagung - sei es mit Erstbescheid oder mit einem im Wege der Wiederaufnahme abgeänderten Bescheid - um eine Abgabenfestsetzung nach der Fälligkeit handle, sei ein Säumniszuschlag mangels Zahlung bis zur Fälligkeit grundsätzlich verwirkt.

Die Vorschreibung von Säumniszuschlägen sei eine objektive Säumnisfolge. Die Verwirkung eines Säumniszuschlages setze kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus. Daher seien auch die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt hätten, grundsätzlich unbeachtlich.

Die Bf. beantragte am 13.3.2017 rechtzeitig die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, verwies auf die bisherigen Ausführungen und brachte ergänzend vor:

Nochmals festgehalten werde, dass die ursprüngliche Festsetzung des Vorsteuerabzugsanteils in % nicht willkürlich, sondern im Zuge einer USO behördlich festgesetzt worden sei. Die Abgabenentrichtung sei basierend auf diese behördliche Prüfung somit rechtzeitig erfolgt, womit die Verrechnung eines Säumniszuschlages nicht gerechtfertigt erscheine.

Die neuerliche behördliche Anpassung sei lediglich nach neuem Wissensstand erfolgt und nehme vorweg, was bei Bauträgerobjekten sowieso nach Abschluss des Gesamtobjektes zu erfolgen habe (Endabrechnung mit Anteil umsatzsteuerpflichtiger Erlöse/Vorsorgewohnungsanteil) und zwar durch Anpassung der Vorsteuern im laufenden Geschäftsjahr und damit ohne Verrechnung eines Säumniszuschlages.

Die Vorgangsweise der Finanzbehörde würde jedwede Berichtigung des Vorsteuerabzugs aufgrund neueren Wissensstandes ohne Verrechnung eines Säumniszuschlages nicht mehr ermöglichen. Dies erscheine nicht schlüssig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Festsetzung der gegenständlichen Säumniszuschläge bzw. der ihnen zugrunde liegenden Abgaben basiert auf folgendem Sachverhalt:

Laut Abgabenkonto und Betriebsprüfungsbericht vom 30.11.2015 (Prüfung der Umsatzsteuern 10/2014 - 09/2015) nahm die Bf. im Oktober 2014 ihren Betrieb auf mit dem Zweck des Ankaufs und der Sanierung von Immobilien, deren 79 Wohneinheiten laut vorläufiger Prognose zu 50% an Privatpersonen und zu 50% an Anleger mit Umsatzsteuer verkauft werden sollten, weshalb 50% der Vorsteuern geltend gemacht wurden. Im Zuge dieser Umsatzsondersteuerprüfung wurde diese Vorgangsweise nicht beanstandet.

Hingegen stellte das Finanzamt anlässlich einer weiteren Umsatzsteueronderprüfung vom 1.12.2016 fest, dass der mit 50% prognostizierte umsatzsteuerliche Verkauf der Wohnungen nicht erreicht werden könne. Da laut derzeitigem Wissensstand und Vorlage sämtlicher Kaufverträge lediglich 3% der Wohnungen fremdüblich mit Umsatzsteuer

verkauft worden seien, wobei allerdings im Zeitpunkt der zweiten Prüfung von 79 Wohnungen erst 15 verkauft und 4 reserviert waren, wurde die Vorsteuer von 50% auf 3% verkürzt, wodurch es zu den Umsatzsteuernachforderungen 2014, 2015 und 01-09/2016 kam.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten. Gemäß Abs. 2 beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Unbestritten ist, dass die den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Abgaben verspätet (da nicht zum jeweiligen Fälligkeitstag) entrichtet wurden.

Da die Verhängung eines Säumniszuschlages nicht im Ermessen der Behörde liegt, sondern eine objektive Säumnisfolge ist (VwGH 14.11.1988, 87/15/0138), sind die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, ebenso wie die Dauer des Verzuges grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094). Insbesondere setzt die Verwirkung des Säumniszuschlages kein Verschulden der Partei voraus (VwGH 10.11.1995, 92/17/0286), weshalb die Festsetzung der Säumniszuschläge somit grundsätzlich zu Recht erfolgte.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind gemäß § 217 Abs. 7 BAO 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.

Jedoch sind auf Antrag des Abgabepflichtigen gemäß § 217 Abs. 7 BAO Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft. Einen solchen Antrag brachte die Bf. zwar nicht ausdrücklich, jedoch in Auslegung des Beschwerdevorbringens konkludent ein. Dazu wurde vorgebracht, dass sie die Einschätzung des Finanzamtes des umsatzsteuerpflichtigen Anteils an den Vorsteuern nicht teile, da die aktuellen Verkäufe einen höheren umsatzsteuerpflichtigen Anteil zeigten, weshalb der Rechtsansicht der Finanzbehörde nicht gefolgt werde, zumal die Vorprüfung den von der Bf. vorgenommenen Vorsteuerabzug von 50% bestätigt habe.

Grobes Verschulden fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt. Grobes Verschulden liegt hingegen vor, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen ist (Ritz, BAO⁵, Tz 43 zu § 217 Abs. 7).

Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine lediglich (leichte) Fahrlässigkeit dann vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Keine leichte Fahrlässigkeit liegt jedenfalls dann vor, wenn jemand auffallend sorglos gehandelt hat. Auffallend sorglos handelt derjenige, der die im Verkehr mit Behörden zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt.

Ein grobes Verschulden wird idR dann zu verneinen sein, wenn der Abgabepflichtige der Selbstberechnung eine höchstgerichtliche Rechtsprechung, eine Rechtsauskunft des zuständigen Finanzamtes, eine Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen oder eine Rechtsauskunft eines Wirtschaftstreuhänders zu Grunde legt (*Ritz*, BAO⁵, § 217 Tz 48).

Bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben (wie den gegenständlichen Umsatzsteuern) ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn dieser eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, Tz 49 zu § 217 BAO).

Allerdings schadet selbst eine unvertretbare Rechtsansicht nur dann, wenn grobe Fahrlässigkeit zurechenbar, der Irrtum daher vorwerfbar ist.

Dazu ist festzustellen, dass in den Zeitpunkten der monatlich fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen noch vor dem Verkauf sämtlicher Wohnungen zwar nicht mit Sicherheit abgeschätzt werden konnte, in welchem Ausmaß bzw. Verhältnis die Objekte entweder umsatzsteuerpflichtig an Anleger oder unecht umsatzsteuerfrei an Private zukünftig zum Verkauf gelangten, allerdings die Bf. von einer geplanten Aufteilung im Ausmaß 50:50 ausgegangen war. Diese Einschätzung erwies sich auch nach Ansicht des Finanzamtes noch im Zeitpunkt der ersten Umsatzsteuersonderprüfung am 30.11.2015 als zutreffend und wurde erst im Rahmen der zweiten Außenprüfung vom 1.12.2016 nicht mehr geteilt, obwohl auch zu diesem Zeitpunkt noch längst nicht alle Wohnungen verkauft waren, die eine endgültige Zuordnung erlaubt hätten.

Damit ist aber das weitere Schicksal der angefochtenen Säumniszuschläge bereits entschieden, weil hierbei der Grundsatz des Treu und Glaubens verletzt wurde und die Bf. keine Veranlassung hatte, an der im ersten Betriebsprüfungsbericht zum Ausdruck gekommenen Bestätigung ihrer Rechtsansicht durch das Finanzamt zu zweifeln. Die Bf. durfte daher darauf vertrauen und handelte auch entsprechend durch Anwendung des unbeanstandet gebliebenen Aufteilungsschlüssels bei der Geltendmachung der Vorsteuern, wobei dies nicht nur auf die bereits geprüften Voranmeldungszeiträume 2014 und 2015 zutrifft, sondern auch auf die Zeiträume bis zur zweiten Prüfung (01-09/2016).

Dies kann ihr wohl nicht als grobes Verschulden angelastet werden, zumal auch nach heutiger Sicht noch keine endgültige Zuordnung der Vorsteuern erfolgen kann und die Bf. glaubhaft machen konnte, dass die aktuellen Verkäufe einen deutlich höheren umsatzsteuerpflichtigen Anteil zeigten als vom Finanzamt angenommen.

Mangels Vorliegens eines groben Verschuldens waren daher die angefochtenen Säumniszuschläge auf € 0,00 herabzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis 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.

Wien, am 6. September 2017