



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prof. Mag. Dr. Josef Schlager, Steuerberater, 4046 Linz, Freistädter Straße 307, vom 24. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Juli 2009 über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen von den Umsatzsteuern 2003, 2004 und 2005 werden aufgehoben. Der erste Säumniszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2006 wird gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO mit 2 % wie folgt festgesetzt:

| Abgabe | Frist | Betrag in € | Säumniszuschlag in € |
|-------------------|------------|-------------|----------------------|
| Umsatzsteuer 2006 | 15.02.2007 | 11.323,10 | 226,46 |

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin wurde eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführt. Die Prüferin traf dabei folgende, für die gegenständlichen Säumniszuschläge relevanten Feststellungen:

Pkt. 1 Projekt A

Die Berufungswerberin habe im Jahr 2001 näher bezeichnete Grundstücke erworben und die Anschaffungskosten auf das Konto 150 "Handelsprojekt A 20 %" gebucht. Der Erwerb der Grundstücke sei gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfrei erfolgt, es sei daher keine Vorsteuer in Abzug gebracht worden.

Mit Kaufvertrag vom 30.10.2006 habe die Berufungswerberin das näher bezeichnete Baugrundstück um 1,5 Mio. € als steuerfreie Lieferung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG verkauft. Weiters sei der Verkauf der Projektentwicklungskosten um 1,1 Mio. € zuzüglich 20 % USt mit Rechnung vom 31.10.2006 erfolgt.

Im Zeitraum zwischen Kauf und Verkauf des Grundstückes seien Leistungen im Zusammenhang mit dem Grundstück angefallen, die dem unecht steuerfreien Verkauf des Grundstückes zuzurechnen wären. Folgende Vorsteuern aus diesen Leistungen stünden daher nicht zu:

| | | | |
|-------------------------------|-----------|------------------------------|-----------------|
| Rechnung Fa. S | 11.2.2003 | Vermessung Grundstück | 416,00 |
| Fa. K | 31.7.2003 | Abbruch Objekte | 4.864,00 |
| Kürzung Vorsteuer 2003 | | | 5.280,00 |
| Fa. K | 31.1.2006 | Abbruch Geschäftsgebäude | 4.069,68 |
| Fa. G. | 23.6.2006 | Untergrunduntersuchung Boden | 1.027,40 |
| Dr. X | 7.11.2006 | Kaufverträge Grundstücke | 1.324,10 |
| Kürzung Vorsteuer 2006 | | | 6.421,18 |

Pkt. 3 Beratungs- und Mangagementleistungen

Die Fa. Y GmbH habe der Berufungswerberin Beratungs- und Mangementleistungen verrechnet. Der Aufforderung der Prüferin, dazu alle Aufzeichnungen vorzulegen, sei nicht entsprochen worden. Der steuerliche Vertreter habe mitgeteilt, dass Frau Monika R (*Anm: laut Firmenbuch war diese zeitweilig sowohl im Vorstand als auch im Aufsichtsrat der Berufungswerberin tätig*) diese Beratungsleistungen für die Berufungswerberin ausgeführt habe. Herr Martin R (*Anm: Vorstand der Berufungswerberin und Sohn der Monika R*) sei Geschäftsführer und Gesellschafter sowie später Liquidator der Fa. Y GmbH (seit 1.11.2006 umbenannt in Fa. Z GmbH) gewesen. Monika R sei im Zeitraum 1-12/2005 und 1-6-/2006 bei dieser Gesellschaft beschäftigt gewesen. Zusätzlich habe sie auch Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei der Berufungswerberin bezogen.

Aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen werde eine pauschale Kürzung von 25 % der Aufwendungen vorgenommen. Daraus ergab sich eine **Kürzung Vorsteuer 2006** in Höhe von **9.999,00 €**.

Pkt. 4 Vermietung PKW

Die Berufungswerberin habe im Prüfungszeitraum Kraftfahrzeuge angeschafft, die anschließend an "nahe stehende" Firmen (drei Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und

namentlich genannte Privatpersonen weitervermietet worden seien. Die "Naheverhältnisse" wurden im einzelnen dargestellt (beispielsweise waren Mieter etwa die Fa. M GmbH, bei der sowohl Günter R als auch Monika R zeitweise Geschäftsführer bzw. Gesellschafter waren; weiters erfolgten Vermietungen von Fahrzeugen an Personen, die als selbständige Immobilienmakler für die Berufungswerberin Geschäfte vermittelten; ebenso erfolgten Vermietungen an eine Arbeitnehmerin der Berufungswerberin sowie an eine Schwester des Martin R).

Die Berufungswerberin habe die in den Eingangsrechnungen für die Fahrzeuge ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen. Über die Vermietungen seien Mietverträge abgeschlossen worden. Dabei sei ein monatlicher "Wertverlust-aconti" angesetzt und eine Kaufpreisverzinsung (Nettokaufpreises verzinst mit einem Dreimonats-Euriborsatz zuzüglich eines Aufschlages von 1,8 %) als Zahlung vereinbart worden. Weiters seien laut Vertrag die Instandhaltungskosten für das gemietete Fahrzeug vom Mieter zu tragen, die Versicherungsbeiträge würden von der Gesellschaft an den Mieter 1:1 weiterverrechnet. Bei der Vermietung der Fahrzeuge handle es sich aber um eine Tätigkeit, die nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft liege. Es stehe grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen frei, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste steuerliche Belastung erziele. Nur dort, wo die rechtliche Gestaltung missbräuchlich verwendet werde, ziehe das Gesetz eine Grenze. So bestimme § 22 BAO, dass durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden könne. Liege ein Missbrauch vor, so seien die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liege vor, wenn der Steuerpflichtige seine Leistung der Allgemeinheit, also einem unbestimmten Personenkreis, anbiete. Im konkreten Fall beziehe sich die Geschäftsverbindung nur auf einen bestimmten, dem Unternehmen nahe stehenden Personenkreis.

Folgende (von der Prüferin näher aufgeschlüsselte) Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Anschaffung der Fahrzeuge abgezogen worden waren, wurden nicht anerkannt:

| | |
|-------------------------------|------------------|
| Kürzung Vorsteuer 2003 | 24.790,73 |
| Kürzung Vorsteuer 2004 | 21.279,65 |
| Kürzung Vorsteuer 2005 | 10.840,91 |

Schließlich wurden bisher im Zusammenhang mit den vermieteten PKW's vorgenommene Vorsteuerrückrechnungen im Zuge der Prüfung korrigiert, weil der Vorsteuerabzug schon zum Zeitpunkt der Anschaffung der Fahrzeuge nicht gewährt wurde:

| | |
|---|-----------------|
| Korrektur der Vorsteuerrückrechnung 2006 | 3.197,42 |
|---|-----------------|

Zusammengefasst ergaben sich daher folgende Umsatzsteuernachforderungen:

| | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
|--------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Pkt. 1 | 5.280,00 | | | 6.421,18 |
| Pkt. 3 | | | | 9.999,00 |
| Pkt. 4 | 24.790,73 | 21.279,65 | 10.840,91 | -3.197,42 |
| Summe | 30.070,73 | 21.279,65 | 10.840,91 | 13.222,76 |

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 9.7.2009 entsprechende Abgabenbescheide, aus denen sich diese Nachforderungen an Umsatzsteuern ergaben. Die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit weiteren Bescheiden vom 9.7.2009 wurden folgende erste Säumniszuschläge festgesetzt:

| Abgabe | | Frist | Betrag in € | Säumniszuschlag in € |
|--------------|------|------------|-------------|----------------------|
| Umsatzsteuer | 2003 | 16.02.2004 | 30.070,73 | 601,41 |
| Umsatzsteuer | 2004 | 15.02.2005 | 21.279,65 | 425,59 |
| Umsatzsteuer | 2005 | 15.02.2006 | 10.840,91 | 216,82 |
| Umsatzsteuer | 2006 | 15.02.2007 | 13.222,76 | 264,46 |

In der dagegen mit Schriftsatz vom 24.7.2009 eingebrachten Berufung wurde lediglich ausgeführt, dass die Vorschreibung der Säumniszuschläge nicht zutreffend sei, da die Vorsteuern grundsätzlich zutreffend von den Eingangsrechnungen des Objektes Freistädter Straße abgezogen worden wären. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Säumniszuschläge nicht festzusetzen, wenn den Steuerpflichtigen an der Säumnis kein grobes Verschulden treffe.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3.8.2009 ab, da nicht ausreichend dargestellt worden sei, warum im gegenständlichen Fall kein grobes Verschulden im Sinne des § 217 Abs. 7 BAO vorliege. Es sei nicht erläutert worden, aus welchen konkreten Gründen bzw. aufgrund welcher Rechtsauffassungen die Berufungswerberin die Annahme vertreten habe, dass die Vorsteuern aus den Eingangsrechnungen des genannten Objektes abgezogen werden könnten.

Im Vorlageantrag vom 2.9.2009 führte der steuerliche Vertreter zur "rückgerechneten Vorsteuer" betreffend das Projekt A aus, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug sich danach bestimme, zur Ausführung welcher Umsätze der Unternehmer die an ihn erbrachten Leistungen verwende (Kolacny/Caganek, UStG, § 1 Anm. 38). Da im vorliegenden Fall die angeführten bezogenen Leistungen als in Zusammenhang mit der Projektentwicklung zu

sehen wären und nicht dem Grundstückserwerb oder Verkauf, sei das Recht auf Vorsteuerabzug gegeben gewesen. Für die umsatzsteuerliche Behandlung sei die Kausalität entscheidend. Nach Kauf des Grundstückes sei es zur Projektentwicklung gekommen, wobei umsatzsteuerpflichtige Umsätze geplant gewesen wären, entweder durch Vergabe von Baurechten und Verkauf des Projektes oder, wie es letztlich zustande gekommen sei, durch Verkauf des Grundstückes und Verkauf des Projektes. Die Vorsteuern wären grundsätzlich alle für notwendige Projektleistungen angefallen. So wären die Kosten des Abbruchs der Objekte etwa nicht angefallen, wenn das Grundstück bloß angeschafft und in unverändertem Zustand wieder veräußert worden wäre. Die Kosten stünden also in Zusammenhang mit der Entwicklung des Bauprojektes selbst. Hinsichtlich der PKW-Vermietung sei von der Prüfung die Rechtsmeinung vertreten worden, dass die Umsätze aus der PKW-Vermietung als nicht steuerbar anzusehen seien. Gerade die aktuelle VwGH-Judikatur, die nach der unternehmerischen Entscheidung für die Aufnahme des Geschäftsfeldes PKW-Vermietung ergangen sei und deswegen abgewiesen wurde, weil nur gegen Auslagenersatz zwischen verbundenen Unternehmen zur Nutzung überlassen worden sei (VwGH 17.5.2006, [2006/14/0006](#)), spreche für die (von der Berufungswerberin) vertretene Rechtsauffassung. Falls die Rechtsmeinung der Betriebsprüfung aus dem im Besprechungsprogramm erwähnten Tatbestand des Missbrauchs geschlossen werde, so sei darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde das Vorliegen eines Missbrauchs nachzuweisen habe (UFS 23.6.2008, RV/0798-W/08). Grundsätzlich sei der Steuerpflichtige auch nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erziele (VwGH 23.5.1990, [89/13/0272](#)). Abgesehen davon lägen außersteuerliche Gründe vor (geringerer Einkaufspreis bei mehreren Käufen, Einheitlichkeit der Wagenflotte, günstige Versicherung, Renditeerzielung). Weiters werde in den Ausführungen zu Punkt 4 im Besprechungsprogramm ausgeführt, dass im konkreten Fall keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliege, da die Leistung nur einem bestimmten Personenkreis und nicht der Allgemeinheit angeboten werde. In Rz 181 UStR werde bezüglich der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft klargestellt, dass hierzu eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich sei. Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei ein Merkmal der gewerblichen Einkünfte des § 23 EStG. Zur Beurteilung der Gewerblichkeit nach UStG sei allerdings § 2 Abs. 1 UStG maßgeblich, wonach jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (als gewerblich) anzusehen sei, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehle (oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde). Im vorliegenden Fall seien mehrere Fahrzeuge über einen längeren Zeitraum an verschiedene Firmen und Privatpersonen gegen Zahlung eines Wertverlust-aconti und einer Kaufpreisverzinsung verleast worden. Hier liege also eine

gewerbliche Vermietung vor. Somit sei auch hier eine vertretbare Rechtsauffassung vorhanden.

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 Abgabebetrages (§ 217 Abs. 2 BAO).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die den Säumniszuschlägen zugrunde liegenden Umsatzsteuernachforderungen zu den im angefochtenen Bescheid angeführten gesetzlichen Fälligkeitsterminen nicht entrichtet worden waren, sodass die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der ersten beiden Absätze des § 217 BAO erfüllt waren.

Gemäß § 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.

Der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen (z.B. UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04; Ritz, BAO³, § 217 Tz 65 mwN).

Die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO bei fehlendem groben Verschulden an der Säumnis stellt eine Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung Inanspruchnehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (z.B. UFS 4.11.2004, RV/0390-L/04; UFS 3.5.2007, RV/0793-L/04; UFS 16.4.2010, RV/0695-L/09; vgl. auch VwGH 22.4.2004, [2003/15/0112](#) zu § 212 BAO).

Bei Selbstberechnungsabgaben ist ein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung auszuschließen, wenn der Berechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde lag (Ritz, BAO³, § 217 Tz 48). Es liegt in der Natur der Sache, dass in einem solchen Fall die vom Abgabepflichtigen vertretene Rechtsansicht von der Abgabenbehörde nicht geteilt wird, da es andernfalls zu gar keinen Nachforderungen an Selbstbemessungsabgaben gekommen wäre. Es ist daher zu prüfen, ob die Rechtsansicht des Abgabepflichtigen aus den materiellen

Abgabenvorschriften denkmöglich abgeleitet werden könnte, sich auf Rechtsprechung oder Literaturmeinungen stützen kann, oder aus diesen zumindest erschlossen werden könnte.

Die gegenständliche Berufung bzw. der Vorlageantrag wurden damit begründet, dass der Selbstberechnung der Umsatzsteuern 2003 bis 2006 vertretbare Rechtsansichten zugrunde gelegen wären.

1) Zum Projekt A

Die Vorsteueraufteilung nach Maßgabe der Zurechenbarkeit iSd § 12 Abs. 4 UStG ist nach den Verhältnissen des laufenden Voranmeldungs- bzw. Veranlagungszeitraumes vorzunehmen. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz ist im Zeitpunkt des Bezugs der Vorleistung zu beurteilen (Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 12 Rz 271, 277). Ob Vorsteuerbeträge einem Abzugs- oder Ausschlussumsatz zugeordnet werden, richtet sich nach der tatsächlichen Verwendung der bezogenen Leistung im ersten Kalenderjahr (Besteuerungszeitraum). Wenn sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung maßgebend waren, ändern, kann eine Berichtigung nach § 12 Abs. 10 ff UStG in Betracht kommen (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG, § 12 Rz 458, 460).

Es wäre daher tatsächlich vertretbar, dass in den Zeitpunkten des Bezuges der hier in Rede stehenden Vorleistungen die daraus resultierenden Vorsteuern den nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zunächst geplanten umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zugeordnet wurden. Dies gilt für die Vorsteuerkürzungen 2003 zur Gänze, für jene betreffend das Jahr 2006 aber mit Ausnahme der Vorsteuer aus der Rechnung des Dr. X vom 7.11.2006 für die Erstellung der Kaufverträge. Zu diesem Zeitpunkt stand jedenfalls fest, dass die Grundstücke (steuerfrei) verkauft wurden. Diese Vorleistung des Dr. X wäre daher auf jeden Fall einem steuerfreien Umsatz zuzuordnen gewesen, weshalb der Vorsteuerabzug keinesfalls zustehen konnte, sodass insofern eine unvertretbare Rechtsansicht vorliegt.

Die Bemessungsgrundlage für die Säumniszuschläge vermindert sich daher um 5.200,00 € betreffend die Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2003 und um 5.097,08 € betreffend die Umsatzsteuernachforderung für 2006.

2) Zur Vermietung der Personenkraftwagen

Nach der Legaldefinition des § 2 Abs. 1 UStG ist gewerblich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Gewinnstreben ist für die Erlangung der Unternehmereigenschaft daher ebenso wenig erforderlich wie die von

der Prüferin ins Treffen geführte, ihrer Ansicht nach fehlende Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (z.B. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 2 Rz 39). Die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag sind daher zutreffend.

Die Unternehmereigenschaft können allerdings nur solche Leistungen begründen, die gegenüber Dritten erbracht werden. Deshalb ist auch ein Abzug von Vorsteuern aus der Anschaffung von Personenkraftwagen, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Vermietung dienen nur dann zulässig, wenn die Beförderung *unternehmensfremder* Personen den eigentlichen Unternehmenszweck bildet oder in den Rahmen des Unternehmens fallen. Unter gewerbliche Vermietung fallen somit nur Fahrten, bei welchen *unternehmensfremde* Personen befördert werden oder das KFZ selbst steuern (Kanduth-Kristen/Payerer, a.a.O., § 12 Rz 205).

Dennoch könnte die Ansicht vertreten werden, dass dem Unternehmen "nahe stehende" Personen und Firmen *nicht* mit dem Unternehmer selbst gleichzusetzen sind und daher als unternehmensfremde Personen im oben genannten Sinn gewertet werden könnten. Darüber hinaus wurden die Mietvereinbarungen durchaus vergleichbar einem Leasingunternehmen getroffen (monatlicher "Wertverlust-aconti", Kaufpreisverzinsung, Tragung der Instandhaltungskosten und Versicherungskosten durch die Mieter). Es war daher nicht von vornherein ausgeschlossen, die mit den Kraftfahrzeugen im Zusammenhang stehende Betätigung – isoliert betrachtet – als gewerbliche Betätigung zu werten.

Da somit in diesem Punkt eine aus den gesetzlichen Bestimmung denkmöglich ableitbare und damit zumindest vertretbare Rechtsansicht vorlag, welche auch aus dem vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH 17.5.2006, [2006/14/0006](#), erschlossen werden könnte, liegt insoweit kein grobes Verschulden an der unrichtigen Selbstberechnung vor.

Die auf diese Umsatzsteuernachforderungen zurückzuführenden Säumniszuschläge waren daher zur Gänze aufzuheben.

Es verbleibt daher insgesamt nur mehr ein reduzierter erster Säumniszuschlag betreffend die Umsatzsteuer 2006 in Höhe von 226,46 €. Die Bemessungsgrundlage von 11.323,10 € ergibt sich aus der oben unter Punkt 1) angeführten Vorsteuer aus der Rechnung Dr. X vom 7.11.2006 für die Erstellung der Kaufverträge in Höhe von 1.324,10 € zuzüglich der Vorsteuer aus den eingangs unter Punkt 3 dargestellten Vorsteuern aus Beratungs- und Managementleistungen in Höhe von 9.999,00 €. Hinsichtlich dieser Vorsteuerkürzung wurde

kein Vorbringen erstattet, welches die Aufhebung oder Herabsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO rechtfertigen könnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. Februar 2011