



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 10

GZ. RV/1055-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, vom 9. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. August 2008 betreffend Säumniszuschläge (Antrag nach § 217 Abs. 7 BAO) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und die Säumniszuschläge betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen 01-12/2007 und 01-05/2008 sowie Kammerumlage 10-12/2007 und 01-03/2008 auf € 0,00 herabgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11. August 2008 setzte das Finanzamt folgende Säumniszuschläge fest, da nachstehende Abgaben nicht bis zum jeweiligen Fälligkeitstag entrichtet worden wären:

Abgabe	Fälligkeit	Betrag	Säumniszuschlag
Umsatzsteuer 01-12/2007	15. 02. 2008	7.843.399,94	156.868,00
Umsatzsteuer 01/2008	17. 03. 2008	772.986,99	15.459,74
Umsatzsteuer 02/2008	15. 04. 2008	799.828,14	15.996,56
Umsatzsteuer 03/2008	15. 05. 2008	685.980,08	13.719,60
Umsatzsteuer 04/2008	16. 06. 2008	699.912,53	13.998,25
Umsatzsteuer 05/2008	15. 07. 2008	679.096,87	13.581,94

Kammerumlage 10-12/2007	15. 02. 2008	22.145,97	442,92
Kammerumlage 01-03/2008	15. 05. 2008	6.700,11	134,00

In der dagegen am 9. September 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte die Berufungswerberin (Bw.) die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte aus, dass sie im Zeitraum Jänner 2007 bis Mai 2008 Umsätze (Reihenlieferungen) in Österreich umsatzsteuerlich irrtümlich falsch behandelt hätte. Infolge dessen hätte sie keine Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. keine Umsatzsteuererklärung für 2007 abgegeben und weder Umsatzsteuer bzw. Kammerumlage abgeführt noch Vorsteuern geltend gemacht.

Die Bw. wäre ein in Belgien ansässiges Unternehmen, das seit Anfang 2007 (Firmenbucheintragung vom 27. Februar 2007) über eine Zweigniederlassung in Österreich verfüge, in der ein Mitarbeiter angestellt wäre, der mit der Betreuung der österreichischen Kunden beschäftigt wäre. Seit 19. April 2007 wäre die Bw. beim Finanzamt Wien 1/23 steuerlich registriert.

Im Zeitraum Jänner 2007 bis dato hätten in Österreich ansässige Unternehmer (Kunden AT) bei der Bw. petrochemische Produkte bestellt, die sie von der I.E. Ltd., einem in Großbritannien ansässigen Unternehmen, bezogen hätte. Die petrochemischen Produkte wären von diversen Produktionsstätten in verschiedenen europäischen Ländern direkt an die Kunden AT versendet worden, wobei der Transport von der I.E. Ltd . organisiert worden wäre. Bei den Lieferfällen handle es sich um Reihengeschäfte, für die in den EU-Mitgliedstaaten unterschiedliche Regelungen bestünden, weshalb es zu der falschen umsatzsteuerlichen Beurteilung gekommen wäre. Allerdings hätte die Bw. – zur Vermeidung solcher Fehler und als Kontrollsysteem – regelmäßig Kontakt mit Steuerberatern aus verschiedenen Mitgliedstaaten gehabt. Im Zuge dieser Kontakte wäre die nun falsche umsatzsteuerliche Behandlung in Österreich entdeckt worden.

Da die Bw. in Österreich auf Grund von Reihengeschäften innergemeinschaftliche Erwerbe sowie Inlandslieferungen an die Kunden AT tätige, hätte sie Rechnungen mit 20 % österreichischer Umsatzsteuer an die Kunden AT ausstellen müssen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe sowie Inlandslieferungen in den österreichischen Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner 2007 bis Mai 2008 erklären müssen. Die Bw. hätte jedoch Rechnungen ohne Umsatzsteuer ausgestellt und keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Weiters hätte sie für denselben Zeitraum die Vorsteuer aus Eingangsrechnungen nicht geltend gemacht, da die Geltendmachung erst in der Jahreserklärung erfolgt wäre.

Aus Gründen der Vorsicht hätte die Bw. beim zuständigen Finanzamt am 29. Juli 2008 eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erstattet. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner bis

Mai 2008 sowie die Jahreserklärung für 2007 wären umgehend eingereicht und die entstandene Steuerschuld beglichen worden. Für den Zeitraum Jänner 2007 bis Mai 2008 hätte die Bw. bereits berichtigte Sammelrechnungen mit Umsatzsteuerausweis an die Kunden AT ausgestellt. Seit 1. Juni 2008 stelle die Bw. die Rechnungen an die Kunden AT korrekterweise mit 20 % österreichischer Umsatzsteuer aus.

Die Nachzahlungen an Kammerumlage sowie die entsprechenden Säumniszuschläge wären eine direkte Konsequenz der falschen umsatzsteuerlichen Behandlung.

Die Bw. beantrage daher die Aufhebung bzw. Herabsetzung der Säumniszuschläge, da sie an der Versäumnis kein grobes Verschulden treffe. Da die Dreiecksgeschäftsregelung auf Grund der Zweigniederlassung anders als in anderen Ländern in Österreich nicht anwendbar wäre, könne die irrtümliche falsche umsatzsteuerliche Behandlung des Sachverhaltes auch einem sorgfältig handelnden Menschen unterlaufen.

Zur Vermeidung solcher Irrtümer hätte die Bw. entsprechende Sorgfalt walten lassen und ständig Rücksprache mit Steuerberatern aus verschiedenen Mitgliedstaaten gehalten. Dieses Kontrollsyste m hätte bis dahin einwandfrei funktioniert. Laut *Stoll* müsste insbesondere bei eingearbeiteten, gut geschulten und zuverlässigen Mitarbeitern von berufsmäßigen Parteienvertretern bei entsprechender organisatorischer Vorsorge durch Einrichtung eines Sicherheits- und Nachprüfungssystems, das sich in der Vergangenheit bewährt hätte, bei angemessener Überwachung und stichprobenartiger nachprüfender Kontrolle, die zu keinen Beanstandungen und zu keiner Besorgnis in Bezug auf die Erfüllung der Kanzleiobliegenheiten Anlass gegeben hätten, etwaigen vereinzelten Verstößen im Allgemeinen kein schwerer Schuldvorwurf gemacht werden, als der eines minderen Grad des Versehens des Parteienvertreters (*Stoll*, BAO Kommentar³, 2987).

Nach Entdeckung des Irrtums hätte die Bw. diesen umgehend korrigiert, die Verkürzungsbeträge auf dem Abgabekonto zur Einzahlung gebracht und die irrtümlich nicht abgegebene Umsatzsteuererklärung 2007 sowie die Umsatzsteuervoranmeldungen 01-05/2008 beim Finanzamt eingereicht. Es liege somit kein grobes Verschulden ihrerseits vor.

Abschließend brachte die Bw. vor, dass die gegenständlichen Lieferungen ihres Wissens nach ausschließlich an voll vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erfolgt wären, weshalb der Republik Österreich hinsichtlich der Umsatzsteuer kein Schaden erwachsen wäre. Auch bestünde daraus für die Bw. kein finanzieller Vorteil.

Am 26. März 2009 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor und führte aus, dass noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 217 Abs. 7

BAO vorliege, jedoch in der Literatur dazu die Auffassung vertreten werde, dass ein grobes Verschulden an der Versäumung einer Zahlungsfrist im Allgemeinen dann nicht vorliege, wenn eine Abgabenentrichtung unmöglich wäre (zB bei Zahlungsunfähigkeit) oder eine Abgabenentrichtung unzumutbar wäre (zB weil nur durch eine Vermögensverschleuderung liquide Mittel erzielbar wären). Ebenfalls kein Verschulden liege vor, wenn Handlungen oder Unterlassungen eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde lägen. Dies gelte insbesondere dann, wenn ein zur Selbstberechnung verpflichteter Eigenschuldner (zB wie gegenständlich ein Unternehmer für Umsatzsteuervoranmeldungen) von einer vertretbaren Rechtsansicht ausgehend die Selbstberechnung der Abgabe vornehme und den selbst berechneten Betrag entrichte.

Ob eine Rechtsansicht vertretbar wäre, wäre anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu entscheiden. Allerdings gelte, dass Rechtsunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und als fahrlässig nicht zuzurechnen wären, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden wäre. In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liege ein Verschulden. Dies gelte insbesondere bei Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgaben- und Erklärungspflichten verbunden wären.

Welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen die von der Bw. ausgeübte Tätigkeit nach sich ziehe, wäre im Umsatzsteuergesetz geregelt. Unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen (Art. 25 Abs. 2-6 UStG) bestehe die Vereinfachung beim Dreiecksgeschäft darin, dass sich der Erwerber (mittlerer Unternehmer, hier: Bw.) im Empfangsstaat (hier: Österreich) nicht registrieren lassen müsse. Die Bw. wäre jedoch seit 13. April 2007 beim Finanzamt Wien 1/23 zur Umsatzsteuer erfasst.

Rz 4294 der Umsatzsteuerrichtlinien lautet:

Voraussetzung für das Vorliegen eines Reihengeschäftes im Sinne des Art. 25 UStG wäre unter Anderem, dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hätte. Ein Wohnsitz oder Sitz im Inland wäre auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber im Inland zur Umsatzsteuer erfasst wäre (inländische Steuer- bzw. UID-nummer). Die Erfassung im Rahmen der Vorsteuererstattung wäre nicht schädlich.

Damit stehe fest, dass die in Art. 25 UStG normierte Verfahrensvereinfachung für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar wäre. Diesbezüglich liege weder eine Rechtsfrage vor, die von der Rechtsprechung uneinheitlich gelöst werde, noch würden von der Judikatur oder Lehre abweichen-

de (vertretbare) Rechtsansichten vertreten. Würden keine divergierenden Rechtsmeinungen existieren, wäre die Rechtslage vielmehr eindeutig, handle ein Steuerpflichtiger auffallend sorglos, wenn er sich nicht Gewissheit über die Rechtslage verschaffe. Demnach könne sich die Bw. nicht erfolgreich auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum stützen, zumal sie es offenkundig unterlassen hätte, geeignete Erkundigungen einzuholen.

Die vertretungsbefugten Organe der Gesellschaft – diesfalls wäre das grobe Verschulden der Vertreter dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten – hätten bei gehöriger Sorgfalt Zweifel haben müssen, ob die Eintragung der Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch am 27. Februar 2007 und die Erfassung zur Umsatzsteuer am 13. April 2007 ein steuerauslösendes Verhalten in dem Sinn wäre, dass in Österreich die Verpflichtung zur Bekanntgabe und Entrichtung der Umsatzsteuer eintrete.

Nach Aktenlage wäre die Bw. jedenfalls seit 29. März 2007 steuerlich vertreten und hätte sich diese rechtzeitig, unter Offenlegung des Sachverhaltes, über die Rechtslage bei ihrer steuerlichen Vertretung bzw. allenfalls beim Finanzamt Gewissheit verschaffen müssen. Die Behauptung der Bw., sie hätte zur Vermeidung solcher Irrtümer entsprechende Sorgfalt walten lassen und ständig Rücksprache mit Steuerberatern verschiedener Mitgliedstaaten gehalten, wäre nicht stichhaltig, weil die Eintragung der Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch und die Vergabe einer inländischen Steuernummer Anlass zu weiteren Nachfragen und Nachforschungen hätten geben müssen. Es wären aber keine Schritte unternommen worden, um die zunächst angenommene Anwendbarkeit der zitierten Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften verlässlich zu verifizieren. Waren zielgerichtete Nachforschungen angestellt worden, so wäre die Verpflichtung zur Bekanntgabe und Entrichtung der den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Abgaben unschwer festzustellen gewesen. Die obliegende Sorgfaltspflicht hätte es erfordert, die in Betracht kommende Regelung einer inhaltlichen Kontrolle zu unterziehen bzw. – allenfalls durch Rücksprache mit dem bevollmächtigten inländischen Vertreter – näher zu hinterfragen, ob diese bei der vorliegenden Fallkonstellation eventuell anwendbar wäre. Eine derartige Rücksprache und Meinungsbildung zwischen der Bw. und ihrer (im Inland ansässigen) steuerlichen Vertretung hätte anscheinend nicht stattgefunden und wäre auch gar nicht behauptet worden.

Derart könne aber von einem minderen Grad des Verschuldens keine Rede mehr sein, weil die zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderliche Sorgfalt mangels zumutbarer Nachforschungen und mangels Inanspruchnahme einer fachkundigen Beratung grob verletzt worden wäre. Dieses grobe Verschulden wäre kausal für die Nichterfüllung der Obliegenheits- und Zahlungspflicht bzw. den Eintritt der Säumnisfolgen gewesen.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates teilte die Bw. mit Schreiben vom 21. September 2009 ergänzend mit, dass die I.-Gruppe seit dem Jahr 2005 österreichische Kunden mit petrochemischen Produkten beliefert hätte. 2005 und 2006 wären die Lieferungen direkt von I.E. Ltd. (Großbritannien) durchgeführt worden. Die petrochemischen Produkte wären entweder von den diversen Produktionsstätten in verschiedenen europäischen Ländern in ein in Belgien gelegenes Warenlager der I.E. Ltd. verbracht und von dort an die Kunden AT versendet worden oder direkt von den Produktionsstätten an die Kunden AT versendet worden.

I.E. Ltd. hätte innergemeinschaftliche Lieferungen in Belgien bzw. in den jeweiligen Ländern, in denen sich die Produktionsstätten befunden hätten, gemeldet. Die Kunden AT wiederum hätten innergemeinschaftliche Erwerbe in Österreich gemeldet. Dazu werde eine Rechnung von I.E. Ltd. an einen österreichischen Abnehmer vom 14. Dezember 2006 übermittelt.

Mit 1. Jänner 2007 wäre die Vertriebsstruktur geändert worden. Ab diesem Zeitpunkt wäre die Lieferung von der I.E. Ltd. an die Bw. und in weiterer Folge von der Bw. an die Kunden AT erfolgt. Die Versendung der Produkte nach Österreich wäre wie bisher entweder von Belgien aus oder vom jeweiligen Land, in dem sich die Produktionsstätte befunden hätte, erfolgt. Ende Februar 2007 wäre schließlich die Zweigniederlassung in Österreich begründet und im österreichischen Firmenbuch eingetragen worden.

Der damals für den Bereich Finanzen zuständige Sachbearbeiter der Bw. hätte im Zusammenhang mit der Begründung der Zweigniederlassung der Gesellschaft in Österreich ihren nunmehrigen österreichischen steuerlichen Vertreter kontaktiert, um die Registrierung in Österreich vornehmen zu lassen. Im Rahmen der Gespräche wäre der Steuerberatungsgesellschaft mitgeteilt worden, dass die Bw. petrochemische Produkte an in Österreich ansässige Unternehmer verkaufe und diese von Belgien bzw. von anderen EU-Mitgliedstaaten zu den Kunden nach Österreich versendet hätte. Die Tatsache, dass I.E. Ltd. in den Verkauf der Produkte involviert wäre und tatsächlich ein Reihengeschäft zwischen I.E. Ltd., der Bw. und den Kunden AT vorliege, wäre damals nicht erwähnt worden. Der damalige Sachbearbeiter wäre anscheinend davon ausgegangen, dass sich an der umsatzsteuerlichen Beurteilung – bis auf die Tatsache, dass die Bw. nunmehr die innergemeinschaftlichen Lieferungen zu melden hätte – nichts geändert hätte. Eventuell hätte er auch keine Kenntnis darüber gehabt, dass I.E. Ltd. weiterhin in die Geschäftsfälle mit den Kunden AT eingebunden gewesen wäre bzw. dass nunmehr umsatzsteuerlich ein Reihengeschäft vorgelegen wäre.

Deshalb wären auch weiterhin Rechnungen ohne österreichische Umsatzsteuer an die Kunden AT – nunmehr von der Bw. – ausgestellt worden.

Im ersten Halbjahr 2008 hätte der damalige Sachbearbeiter das Unternehmen verlassen. Seine Agenden wären von der nunmehrigen Sachbearbeiterin übernommen worden, die die Geschäftsfälle geprüft und dabei die falsche umsatzsteuerliche Behandlung in Österreich entdeckt hätte. Daraufhin wäre die steuerliche Vertretung kontaktiert, beim Finanzamt am 29. Juli 2008 eine Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erstattet und die Umsatzsteuer bezahlt worden.

Als Replik zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 27. Februar 2009 brachte die Bw. weiters vor, dass dem Finanzamt zugestimmt werde, dass der Nichtversteuerung der Umsätze keine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde gelegen wäre. Das wäre auch nicht behauptet worden. Als sie die umsatzsteuerlich unrichtige Behandlung erkannt hätte, hätte sie dies berichtigt und Selbstanzeige erstattet. Allerdings hätte – wie das Finanzamt richtig feststelle – eine Herabsetzung des Säumniszuschlages auch zu erfolgen, wenn kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Umsatzsteuer vorliege. Grobes Verschulden liege vor, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 309 Abs. 1 zweiter Satz BAO zu qualifizieren wäre. Eine leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn ein Fehler unterlaufe, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begehe. Auch insofern werde den Aussagen des Finanzamtes zugestimmt. Unterschiede ergäben sich bei der Würdigung des Sachverhaltes, ob die Nichtmeldung der Umsätze eine leichte oder grobe Fahrlässigkeit darstelle. Aus dem dargestellten Sachverhalt ergebe sich, dass die Bw. für steuerliche Fragen einen externen Steuerberater beschäftige, die Geschäftsfälle umsatzsteuerlich prüfen hätte lassen und dies entsprechend umgesetzt hätte. Es wäre somit ein entsprechendes System vorhanden gewesen, um die steuerlichen Folgen des Geschäfts zu prüfen, damit sich die I-Gesellschaften an die Steuergesetze der Länder halten würden. Dies entspreche dem Vorgehen eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes.

Allerdings wäre es – offenbar durch eine Verkettung unglücklicher Umstände – dazu gekommen, dass bei der Änderung der Lieferungen die umsatzsteuerliche Behandlung nicht erneut geprüft worden wäre bzw. dass eventuell dem damaligen Sachbearbeiter die vollständigen Lieferbeziehungen nicht bekannt gewesen wären. Dabei hätte es sich um einen Fehler gehandelt, der aber auch gelegentlich einem sorgfältigen Menschen unterlaufen könne, was einem leichten Grad an Fahrlässigkeit entspreche. Im Falle einer solchen leichten Fahrlässigkeit wären die Säumniszuschläge auf Antrag des Steuerpflichtigen herabzusetzen.

Das Finanzamt gehe offensichtlich davon aus, dass die Eintragung im Firmenbuch und die Vergabe einer inländischen Steuernummer Anlass zu weiteren Nachforschungen geben hätte müssen und eine derartige Rücksprache nicht stattgefunden hätte. Dem wäre jedoch nicht so. In der Berufung vom 9. September 2008 wäre festgehalten worden, dass ständige Rück-

sprache mit Steuerberatern aus verschiedenen Mitgliedstaaten gehalten worden wäre und dieses Kontrollsyste m bis dahin einwandfrei funktioniert hätte.

Im Zuge des Sachbearbeiterwechsels wäre es zu einer erneuten Kontrolle der umsatzsteuerlichen Behandlung und zu einer Rücksprache mit dem österreichischen Steuerberater gekommen. Dadurch wäre die falsche umsatzsteuerliche Behandlung auch aufgedeckt und alle Schritte unternommen worden, um den Irrtum zu korrigieren. Demnach wäre die von der Bw. zur Erfüllung von abgabenrechtlichen Pflichten erforderliche Sorgfalt durch die Inanspruchnahme einer fachkundigen Beratung erfüllt worden, weshalb kein grobes Verschulden vorliege. Die verspätete Entrichtung der Umsatzsteuerschuld wäre entschuldbar, da sie die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen hätte.

Abschließend ersuchte die Bw. bei der Entscheidung zu berücksichtigen, dass sie nach Entdeckung des Irrtums ihre umsatzsteuerlichen Verpflichtungen auf Basis der ordnungsgemäßen umsatzsteuerlichen Behandlung der Lieferungen umgehend und lückenlos erhoben, dem Finanzamt den Irrtum mitgeteilt und die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis Mai 2008 sowie die Jahreserklärung 2007 umgehend eingereicht hätte. Gleichzeitig hätte sie die gesamte Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Mai 2008 sowie für das Jahr 2007 und die Kammerumlage für Jänner bis Mai 2008 von insgesamt € 11.510.050,63 entrichtet. Die Umsatzsteuervoranmeldungen der darauf folgenden Monate September 2008 bis heute wären rechtzeitig beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht und die Umsatzsteuer seitdem immer rechtzeitig entrichtet worden. Weiters wäre für die Republik Österreich kein finanzieller Nachteil entstanden, da die Lieferungen ausschließlich an voll vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erfolgt wäre. Ein finanzieller Vorteil bestehe auch für die Bw. nicht, da sie die gesamte Umsatzsteuer umgehend nach Erkennen des Irrtums entrichtet hätte, insbesondere bevor die an die Kunden AT nachverrechnete Umsatzsteuer an sie bezahlt worden wäre. Durch die Vorfinanzierung der Umsatzsteuer wäre ihr somit ein finanzieller Nachteil entstanden.

Im am 28. Oktober 2009 gemäß § 279 Abs. 3 BAO durchgeföhrten Erörterungsgespräch erklärte die steuerliche Vertretung, dass im März 2007 der erste Kontakt zur Bw. erfolgt wäre. Zu diesem Zeitpunkt hätte der in Belgien befindliche und für die steuerlichen Angelegenheiten zuständige Sachbearbeiter ihr mitgeteilt, dass eine Zweigniederlassung der belgischen Bw. in Österreich gegründet werden solle. Die Geschäftsbeziehungen und Lieferungen hätten von Belgien direkt an die österreichischen Abnehmer erfolgen sollen. Die Bw. hätte daher eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nach Österreich und die österreichischen Abnehmer einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht. Dass tatsäch-

lich in den Erwerb die englische Muttergesellschaft involviert sein sollte und es sich daher um Dreiecksgeschäfte gehandelt hätte, hätte sie zu diesem Zeitpunkt nicht gewusst.

Weiters brachte die steuerliche Vertretung vor, dass der damalige bis Mitte 2008 zuständige Sachbearbeiter davon ausgegangen wäre, dass die Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes genauso weiterlaufen würde wie in der Vergangenheit, als die englische Muttergesellschaft direkt an den österreichischen Abnehmer liefert hätte. Außerdem wäre es auf Grund der Komplexität und der unterschiedlichen Regelungen in Europa für die Bw. nicht von vornherein offensichtlich gewesen, die Umsätze in Österreich versteuern zu müssen. Der damalige Sachbearbeiter hätte zu diesem Zeitpunkt nicht die Notwendigkeit gesehen, weitere Abklärungen und Recherchen vornehmen zu müssen, da aus seiner Sicht der Geschäftsablauf gleich geblieben wäre.

Der Amtsbeauftragte wandte ein, dass zum Zeitpunkt der Gründung der Zweigniederlassung und der Beantragung der österreichischen UID-Nummer Erkundigungen seinerseits darüber hätten erfolgen müssen, ob sich nunmehr an der Versteuerung etwas ändern würde. Auf die Frage des Amtsbeauftragten, warum die Zweigniederlassung gegründet worden wäre, führte die steuerliche Vertretung an, dass die Bw. einen österreichischen Vertreter entsandt hätte, der die Kunden vor Ort betreuen solle, weshalb um eine inländische Gewerbeberechtigung angesucht hätte werden müssen.

Festgehalten werde, dass die Nachversteuerung nicht auf Grund der Gründung der Zweigniederlassung erfolgt wäre, da ohnehin zu keinem Zeitpunkt die Begünstigung der Dreiecksgeschäftsregelung zur Anwendung gekommen wäre, weil in diesem Fall bereits in der Rechnung auf die gesetzlichen Bestimmung hätte Bezug genommen werden müssen, was nicht geschehen wäre. Dazu legte die steuerliche Vertretung eine Skizze der Liefergeschäfte nach österreichischer und belgischer Rechtslage vor zum Beweis dessen, dass die Lieferung der Bw. nach der belgischen Rechtslage an die Kunden AT im Gegensatz zur österreichischen Rechtsansicht, nach der es sich um eine Inlandslieferung handle, eine innergemeinschaftliche Lieferung darstelle.

Der Amtsbeauftragte wiederholte seine im Vorlagebericht dargestellte Rechtsansicht, wonach grobes Verschulden deshalb gegeben wäre, weil der zuständige Sachbearbeiter sich infolge der Änderung der Vertriebsstruktur danach erkundigen hätte müssen, ob sich dadurch auch eine Änderung der Rechtslage ergeben würde.

Die steuerliche Vertretung ersuchte abschließend um Stattgabe, weil auch für einen sorgfältig handelnden Menschen nicht von vornherein ersichtlich gewesen wäre, dass sich dadurch die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ändern würde.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2009 teilte das Finanzamt mit, dass mit der Eintragung der Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch am 27. Februar 2007 ein Sitz im Inland begründet worden wäre. Am 29. März 2007 hätte die Bw. die Firma PriceWaterhouseCoopers mit der steuerlichen Vertretung betraut, wobei die Vollmacht auch eine Zustellvollmacht umfasste. Mit Schreiben vom 4. April 2007 hätte der steuerliche Vertreter die Erteilung einer Steuernummer sowie einer UID-Nummer beantragt, die am 13. April 2007 vergeben bzw. erteilt worden wären. Die Bw. hätte die den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Umsatzsteuerzahllasten für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2007 und Jänner bis Mai 2008 mittels Selbstanzeige am 29. Juli 2008 bekannt gegeben.

Bei gehöriger Sorgfalt hätten die vertretungsbefugten Organe der Gesellschaft massive Zweifel haben müssen, ob die Änderung der Vertriebsstruktur bzw. die Verwirklichung des vorgenannten Sachverhaltes für die umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferungen an die Kunden AT relevant wäre. Durch die Eintragung einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch würden – angesichts der Komplexität des Abgabenrechts - typischerweise abgabenrechtlich relevante Sachverhalte ausgelöst werden. Unbestritten wäre, dass es die Organe der Bw. unterlassen hätten, über die Rechtslage - rechtzeitig und an der geeigneten Stelle – die erforderlichen Erkundigungen einzuholen. Der steuerliche Vertreter stimme dem Finanzamt auch zu, dass der Nichtversteuerung der Umsätze keine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde gelegen wäre. Ausgehend von den Behauptungen im Anbringen vom 21. September 2009 müsse die Nichterfüllung der Obliegenheitspflicht als grobes Verschulden angesehen werden, zumal den zur Vertretung der Gesellschaft berufenen Organen die Pflicht zur Bekanntgabe und Entrichtung der den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Umsatzsteuerzahllasten infolge grober Vernachlässigung der zumutbaren Sorgfalt offenkundig nicht bekannt gewesen wäre.

Nach dem Vorbringen der Bw. wäre bei der Änderung der Lieferungen die umsatzsteuerliche Behandlung nicht erneut geprüft worden; eventuell wären dem damaligen Sachbearbeiter die vollständigen Lieferbeziehungen nicht bekannt gewesen. Damit werde deutlich, dass dem bevollmächtigten inländischen steuerlichen Vertreter nicht zeitgerecht alle für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgebenden Umstände offengelegt worden wären. Im ersten Halbjahr 2008 hätte Herr H. das Unternehmen verlassen. Seine Agenden wären von Frau A. übernommen worden, die nach Prüfung der Geschäftsfälle die falsche umsatzsteuerliche Behandlung in Österreich entdeckt hätte. Fraglich wäre, ob die vertretungsbefugten Organe der Bw. darauf vertrauen hätten können, dass der zuständige Sachbearbeiter allfällige um-

satzsteuerrechtliche Auswirkungen, die im Zusammenhang mit der Änderung der Lieferungen bzw. mit der Eintragung der Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch gestanden wären, rechtsrichtig beurteile. Nach den Ausführungen im Schreiben vom 21. September 2009 werde dies indirekt verneint, indem der steuerliche Vertreter der Bw. einräume, dass der damals für den Bereich Finanzen zuständige Sachbearbeiter im Rahmen der Gespräche mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. in Österreich die Tatsache nicht erwähnt hätte, dass ein Reihengeschäft zwischen I. UK, der Bw. und den Kunden AT vorliege.

Da die Fehlbeurteilung des Sachverhaltes durch den Sachbearbeiter Herrn H. erst nach einem halb Jahren entdeckt worden wäre, müsse zwingend unterstellt werden, dass im Zeitraum Jänner 2007 bis zum Ausscheiden des genannten Mitarbeiters im ersten Halbjahr 2008 keinerlei Überwachungshandlungen gesetzt worden wären. Durch ein wirksames Kontrollsystem hätte die Fehlbeurteilung im Hinblick auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Lieferungen an Kunden in Österreich auffallen müssen. Nicht anders als mit mangelnden bzw. unterlassenen Kontrollmaßnahmen wäre es erklärbar, dass die Fehlbeurteilung durch Herrn H. während dieser langen Dauer unentdeckt geblieben wäre, Frau A. als Nachfolgerin der Herrn H. aber nach Übernahme der Agenden und Prüfung der Geschäftsfälle den Fehler kurzfristig entdeckt hätte.

Nach Auffassung des Finanzamtes wäre im vorliegenden Fall der Bw. insbesonders auch ein grobes Auswahl- und Kontrollverschulden anzulasten. Dieses grobe Verschulden wäre kausal für den Eintritt der Säumnisfolgen gewesen und hätte im Ergebnis dazu geführt, dass die Bekanntgabe und Entrichtung der den Säumniszuschlägen zu Grunde liegenden Umsatzsteuerzahllasten bis zu 16 Monaten verspätet erfolgt wäre.

In Beantwortung eines Fragenvorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. Oktober 2009 teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 9. Dezember 2009 mit, dass auf Grund der Zugehörigkeit der Bw. zur europaweit tätigen I. – Gruppe verschiedene Mitarbeiter für verschiedene umsatzsteuerliche Bereiche zuständig gewesen wären. Einige Mitarbeiter wären demnach für die umsatzsteuerliche Buchführung und einige für die europaweite Einhaltung umsatzsteuerlicher Regelungen verantwortlich gewesen. Herrn H. wäre in diesem Zusammenhang die Sicherstellung der Einhaltung der umsatzsteuerlichen Regelungen innerhalb Europas und für Geschäftsfälle und deren Abbildung im Buchhaltungssystem von I. oblegen. Da die Änderung der Vertriebsstruktur eng mit der Änderung des Buchhaltungssystems in Zusammenhang gestanden wäre, wäre Herr H. die geeignete Person gewesen, die Implementierung durchzuführen. In diesem Zusammenhang hätte Herr H. auch Kontakt zu lokalen Steuerberatern aufgenommen, um die richtige umsatzsteuerliche Behandlung sicherzustellen. Herr H. wäre im Hinblick auf die unterschiedlichen nationalen Regelungen

in Angelegenheiten der Umsatzsteuer zuverlässig gewesen und es wäre auch diesbezüglich in der Vergangenheit kein Fehler unterlaufen. Er hätte schon viele Jahre in diesem Geschäftsbereich gearbeitet und demnach sehr viel Erfahrung gesammelt.

Zusätzlich wären während dieser Zeit Frau A. für Finanzen und Rechnungswesen und Frau P., welche Frau A. unterstellt wäre, für die Umsatzsteuererklärungen der Bw. (und anderer Unternehmen der I – Gruppe in Belgien) zuständig gewesen. Im Zusammenhang mit den umsatzsteuerlichen Verpflichtungen hätten Frau A. und Frau P. immer sorgfältig gehandelt. Sie wären beide sehr erfahrene Mitarbeiterinnen auf diesem Gebiet gewesen, hätten in ihrer Verantwortung immer sorgfältig gehandelt und hätten falls notwendig auch auf die Hilfe von Steuerberatern zugreifen können. Ähnliche Fehler wie die, die in Österreich im Zeitraum Jänner 2007 bis Mai 2008 passiert wären, wären in der Vergangenheit bei der Bw. nicht vorgekommen.

Darüber hinaus wären durch den Kauf der I. von B. im Jahr 2005 die Größe der I. – Gruppe sowie die Komplexität der Geschäftsfälle, insbesondere im Hinblick auf grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr innerhalb der EU, deutlich erhöht worden. Deswegen wäre es zu Überschneidungen von verschiedenen Projekten aus dem Bereich Umsatzsteuer und anderen Steuern sowie verschiedenen Geschäftsbereichen gekommen. Der Fehler, der Herrn H. unterlaufen wäre, hätte daher jedem sorgfältigen Mitarbeiter unterlaufen können. Im Zeitraum Jänner bis Dezember 2007 wären insgesamt ca. 20 Mitarbeiter, darunter auch Herr H., auf Grund globaler Umstrukturierungen gekündigt worden.

Auf die Frage, warum der vom damaligen Sachbearbeiter der Bw. der steuerlichen Vertretung unvollständig geschilderte Sachverhalt trotz der Kenntnis, dass Auslandssachverhalte immer wieder zu umsatzsteuerlichen Problemen führen könnten, nicht näher hinterfragt worden wäre, gab die steuerliche Vertretung der Bw. bekannt, dass sie lediglich dazu beauftragt worden wäre, die österreichische Zweigniederlassung für umsatzsteuerliche Zwecke zu registrieren. Der Auftrag hätte die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Behandlung nicht umfasst. Im Zuge der Registrierung wäre ihr mitgeteilt worden, dass die österreichische Zweigniederlassung der Bw. Gegenstände, die aus Belgien gestammt hätten, an österreichische Kunden liefert hätte. Dass Gegenstände aus dem Ansässigkeitsstaat des liefernden Unternehmers stammen würden, wäre eine Standardsituation, die bei Zweiparteiengeschäften ständig vorkomme und die auf keine weitere Komplexität schließen lasse (zB Reihengeschäft). Bei einem solchem Sachverhalt würde generell auch ein sehr erfahrener Steuerberater nicht mit mehr Komplexität rechnen. Der Sachverhalt, den die steuerliche Vertretung geschildert bekommen hätte, wäre deshalb glaubwürdig erschienen, und hätte auch keinen Anlass gegeben, näher hinterfragt zu werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

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.

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (VwGH 22.11.1996, 95/17/0112). Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt (VwGH 15.6.1993, 93/14/0011). Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.5.1997, 96/15/0101).

Im gegenständlichen Fall entstand die - nicht rechtzeitig entrichtete - Steuerschuld auf Grund der Änderung der Vertriebsstruktur, wonach ab Jänner 2007 die (zuvor steuerbefreiten, innergemeinschaftlichen) Lieferungen an die Kunden AT nicht mehr direkt von der I.E. Ltd., sondern nunmehr über Zwischenschaltung der Bw., somit als steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb mit nachfolgender steuerpflichtiger Inlandslieferung, erfolgten.

Dabei war der glaubhaften Rechtfertigung der Bw., dass die falsche umsatzsteuerliche Behandlung auf eine unrichtige Rechtsansicht des damals mit den Umsatzsteuerangelegenheiten betrauten Mitarbeiters zurückzuführen gewesen wäre, zu folgen. Ob diesen Mitarbeiter daran ein grobes Verschulden vorzuwerfen wäre, ist jedoch nicht zu prüfen, weil ein Verschulden von Arbeitnehmern des Abgabepflichtigen nicht schädlich ist. Entscheidend ist nämlich diesfalls ausschließlich, ob dem Abgabepflichtigen selbst grobes Verschulden (insbesondere Auswahl- oder Kontrollverschulden) anzulasten ist. Das Verschulden eines Angestellten schließt dann ein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen aus, wenn dieser der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Bediensteten nachgekommen ist (vgl. VwGH 24.6.1997, 97/14/0019, 0020).

Zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Unternehmensleitung gehört auch die Anleitung und Kontrolle nachgeordneter Stellen und Mitarbeiter. Je größer das Unternehmen ist, desto mehr können sich die Geschäftsführer anderer Hilfskräfte bedienen und müssen gegebenenfalls eigene Kontroll- und Revisionsabteilungen einrichten. Für Fehler der eingesetzten Mitglieder

haften Geschäftsführer, sofern sie ein Überwachungsverschulden trifft oder sie dem Dienstnehmer eigentliche Geschäftsleitungsaufgaben weitgehend überlassen (*Reich-Rohrwig, GmbH-Recht*, 2. Aufl., 2/322).

Dieses konnte die glaubwürdige Verantwortung der Bw. ausschließen, wonach der damalige Mitarbeiter schon viele Jahre in diesem Geschäftsbereich gearbeitet und sehr viel Erfahrung gesammelt hätte, im Hinblick auf die unterschiedlichen nationalen Regelungen in Angelegenheiten der Umsatzsteuer zuverlässig gewesen und ihm auch diesbezüglich in der Vergangenheit kein Fehler unterlaufen wäre, zumal dieser auch immer wieder Steuerberater aus den verschiedensten EU-Mitgliedstaaten kontaktiert hätte.

Ein grobes Verschulden der Bw. liegt demnach nicht vor.

Allerdings ist grundsätzlich ein Fehlverhalten eines Vertreters dem Abgabepflichtigen selbst zuzurechnen, weshalb auch zu prüfen war, ob eventuell der steuerlichen Vertretung ein grobes Verschulden zur Last gelegt werden muss.

Dabei ist der Auffassung des Finanzamtes, dass ein grobes Verschulden an der Versäumung einer Zahlungsfrist im Allgemeinen nur dann nicht vorliege, wenn eine Abgabenentrichtung unmöglich oder unzumutbar wäre bzw. wenn Handlungen oder Unterlassungen eine vertretbare Rechtsansicht zu Grunde lägen, entgegenzuhalten, dass darüber hinaus auch noch andere Gründe, wie die irrtümliche Annahme eines Sachverhaltes, geeignet erscheinen, das Vorliegen eines groben Verschuldens auszuschließen.

Die irrtümliche Annahme eines Sachverhaltes basiert im gegenständlichen Fall auf der Auskunft des damaligen Mitarbeiters der Bw., der den Vorerwerb von der englischen Muttergesellschaft I.E. Ltd. nicht erwähnte, weshalb die steuerliche Vertretung von einem Zweiparteiengeschäft mit Durchführung von steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen ausgehen musste. An dieser Qualifikation änderte entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch die Errichtung der inländischen Zweigniederlassung nichts, weil die Waren tatsächlich vom Binnenmarkt nach Österreich geliefert wurden, zumal auch die Bw. unter ihrer belgischen UID-Nummer fakturierte. Erst die Einschaltung der steuerlichen Vertretung nicht bekannten weiteren Gesellschaft bewirkte die Steuerpflicht dieses Geschäftsvorganges bei der Bw.

Da der steuerlichen Vertretung somit nach dem geschilderten Sachverhalt nicht vorgeworfen werden kann, keine weiteren Erkundigungen eingeholt zu haben, liegt auch bei ihr – und somit insgesamt bei der Bw. – kein grobes Verschulden vor.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Zum Antrag der Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist zu bemerken, dass die Bw. durch das Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.11.2001, 97/13/0138) zwar in ihrem aus § 284 Abs. 1 BAO erfließenden Verfahrensrecht verletzt wird. Auf Grund des zu beachtenden Gebotes der Verwaltungsökonomie (vgl. Ritz, ÖStZ 1996, 70) wurde jedoch in Hinblick darauf, dass nach den vorstehenden Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass der Unabhängige Finanzsenat bei Vermeidung dieses Mangels (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können, von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Jänner 2010