



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. Mai 2011 betreffend Verspätungszuschlag 2008, 2009 und die Voranmeldungszeiträume 1/2010 bis 2/2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (=Bw.) ist ein in Deutschland ansässiges Unternehmen ohne Sitz oder Betriebsstätte im Inland.

Mit Selbstanzeige vom 13. Mai 2011 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass sie seit März 2008 in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze tätigt, die bisher nicht der österreichischen Umsatzsteuer unterworfen worden waren. Bei diesen Umsätzen handle es sich um Lieferungen an österreichische Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994,

die weder die Erwerbsschwelle überschreiten, noch auf deren Anwendung verzichten (=Schwellenerwerber) und an Privatpersonen. Da die Umsätze an diesen Abnehmerkreis die Lieferschwelle gemäß Art. 3 Abs. 5 UStG 1994 ab dem Jahr 2008 überschritten haben, stehe Österreich hinsichtlich dieser Lieferungen das Besteuerungsrecht zu.

In der Vergangenheit seien diese Umsätze auf Grund eines Rechtsirrtums zu Unrecht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen worden. Die darauf entfallende deutsche Umsatzsteuer sei auch ordnungsgemäß in Deutschland abgeführt worden.

Die Bw. überwies die in Österreich für 2008, 2009, 1-12/2010 und 1-2/2011 geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von 512.299,58 Euro am 11. Mai 2011 an das Finanzamt Graz-Stadt. Gleichzeitig mit der Vorschreibung der nachträglich erklärten Umsatzsteuerschuldigkeiten setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 19. Mai 2011 für die Jahre 2008, 2009 sowie die jeweiligen Voranmeldungszeiträume 1-12/2010 und 1-2/2011 Verspätungszuschläge gemäß § 135 BAO in Gesamtsumme von 44.486,51 Euro fest.

Die Bw. brachte gegen diese Bescheide mit Eingabe vom 7. Juni 2011 Berufung ein. Sie führte in der Berufung aus, dass sie in Deutschland von einem berufsmäßigen Parteienvertreter (Steuerberater) vertreten worden sei und dieser die steuerlichen Auswirkungen der von ihr verwirklichten Sachverhalte unrichtig beurteilt habe. Es sei danach verkannt worden, dass für die unter die Versandhandelsregel nach Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 fallenden Umsätze der Bw. Österreich das Besteuerungsrecht zusteht.

Auf Grund der Fehlbeurteilung des Sachverhaltes durch die steuerliche Vertretung könne der Bw. keine Fahrlässigkeit an der unterlassenen Erklärung und Nichtentrichtung der in Österreich geschuldeten Umsatzsteuer zur Last gelegt werden.

Ein Verspätungszuschlag dürfe nicht verhängt werden, wenn die verspätete Abgabe der Erklärungen entschuldbar sei. Dies sei laut VwGH 2001/13/0133 dann der Fall, wenn die verspätete Abgabe der Erklärungen weder vorsätzlich noch fahrlässig erfolgte.

Bedient sich der Abgabepflichtige zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen eines Erfüllungsgehilfen, dann könne ihm allenfalls ein Auswahlverschulden (*culpa in eligendo*) oder das Verschulden der mangelnden Aufsicht (*culpa in custodiendo*) vorgeworfen werden. Durch die Auswahl eines berufsmäßigen Parteienvertreters, somit eines Fachmannes könne der Bw. kein Auswahlverschulden zugerechnet werden. Auch aus dem Umstand des Vertrauens auf die rechtliche Beurteilung des Parteienvertreters könne kein Überwachungsverschulden abgeleitet werden. Es sei der Bw. nicht zumutbar gewesen, die rechtlichen Schlüsse ihres Vertreters zu überprüfen.

Die Bw. beantragte danach die bekämpften Verspätungszuschlagsbescheide ersatzlos aufzuheben.

---

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Die für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes maßgebliche gesetzliche Bestimmung ist im § 135 BAO geregelt, welcher lautet.

*„Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.“*

Zweck des Verspätungszuschlages ist es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (zB VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 11.12.2009, 2009/17/0151) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen.

Voraussetzung ist es, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies **nicht entschuldbar** ist. Der Verspätungszuschlag ist die Sanktion für die verspätete Einreichung bzw. für die Nichteinreichung einer Abgabenerklärung.

Unbestritten wurden im Berufungsfall die Fristen für die Einreichung der Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2008 und 2009 sowie die Voranmeldungen 1/2010 bis 2/2011 nicht gewahrt. Es ist nun zu untersuchen, ob die Verspätung entschuldbar ist.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft. Bereits **leichte** Fahrlässigkeit **schließt die Entschuldbarkeit aus** (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0133; 25.6.2007, 2006/14/0054; 21.12.2007, 2004/17/0217; 24.6.2009, 2008/15/0035).

Die Bw. geht nun davon aus, dass die verspätete Abgabe der Steuererklärungen entschuldbar sei, weil sie sich eines Steuerfachmannes bedient habe und ihr dessen Fehleinschätzung der Rechtslage nicht zuzurechnen sei.

Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen (VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 19.1.2005, 2001/13/0133) nur dann entschuldbar sind und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Es ist dabei zu beachten, **dass ein Verschulden des Vertreters den Vertretenen** trifft (VwGH 27.9.2000, 96/14/0174; 12.8.2002, 98/17/0292; 21.12.2007, 2004/17/0217; 24.6.2009, 2008/15/0035).

Einem Steuerpflichtigen, der eine internationale Geschäftstätigkeit entfaltet, muss zugemutet werden, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu orientieren, in denen er seine Geschäfte abwickelt (siehe ÖStZB 1983, S. 45).

Einem deutschen Steuerfachmann als beruflichen Parteienvertreter ist es zumutbar, sich über die umsatzsteuerlichen Konsequenzen von Lieferungen von Deutschland nach Österreich zu informieren und die Versandhandelsregel des Art. 3 Abs. 3 UStG 1994 zu beachten. Dass es dabei zu Auslegungsschwierigkeiten und somit zu einer Fehlinterpretation kommen kann, ist zwar denkbar, kann aber nicht als gänzlich schuldausschließend gewertet werden. Dies schon deswegen nicht, weil die Grundlagen der Versandhandelsregelungen im Richtlinienrecht der Europäischen Union geregelt sind. Es wurde danach die zumutbare Sorgfalt zur Beschaffung der richtigen Rechtskenntnis nicht beachtet. Der von der Bw. vorgebrachte Rechtsirrtum ihres steuerlichen Vertreters ist somit nicht entschuldbar. Die Bw. kann sich durch die Berufung auf den Rechtsirrtum ihres Vertreters nicht exkulpieren, da –wie oben angeführt- **ein**

***Verschulden des Vertreters dem Vertretenen*** zuzurechnen ist.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (zB VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 25.6.2007, 2006/14/0054; 11.12.2009, 2009/17/0151).

Beim Versandhandel kommt schon wegen der grundsätzlichen Schwierigkeit der Überprüfbarkeit der Vorgänge im Bestimmungsland, der Einhaltung der Rechtsvorschriften besonderes Gewicht zu. Da die steuerlichen Auswirkungen im Berufungsfall nicht nur gering waren und die Nichtabgabe der Erklärungen sich über mehrere Perioden erstreckte, ist der Zweckmäßigkeit im Sinne der Sicherung des Steueraufkommens der Vorrang vor der Billigkeit zu geben. Die Festsetzung des Verspätungszuschlages dem Grunde nach erfolgte daher zu Recht.

Hinsichtlich des Ausmaßes der Höhe des Verspätungszuschlages ist aber zu bedenken, dass die Bw. durch die Entrichtung der Abgaben in Deutschland nur einen geringen finanziellen Vorteil im Hinblick auf die Nichterklärung in Österreich hatte. Der Vorteil liegt in der Differenz der Steuersätze von 19 % in Deutschland und 20% in Österreich. Er beträgt somit 1% der Bemessungsgrundlage. Der Anteil der dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsätze laut Erklärungen ist umfangmäßig von so untergeordneter Bedeutung, dass für diese Betrachtung nicht ins Gewicht fallen.

Bei der Ermessensübung sind

- das Ausmaß der Fristüberschreitung,
- die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (vgl. UFS 21.10.2003, RV/0234-G/02, FJ 2004, 77; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008;

25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035; BMF, AÖF 2006/128, Abschn. 5; UFS 24.8.2009, RV/0430-L/04; 18.2.2010, RV/0098-L/06),

-das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen

-der Grad des Verschuldens (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70; 25.6.2007, 2006/14/0054; UFS 27.11.2007, RV/0087-L/07; 8.9.2009, RV/0193-L/08),

-die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen (BMF, AÖF 2006/128, Abschn. 4).

Das Finanzamt hat für die Festsetzung der Verspätungszuschläge der Jahre 2008 und 2009 jeweils das Höchstmaß von 10 % und für die Folgemonate 8% angesetzt.

Der Bw. ist durch die verspätete Abgabe der Erklärungen nur ein sehr geringer finanzieller Vorteil erwachsen, dem auch die Kosten der Rückabwicklung in Deutschland gegenüberstehen.

Das steuerliche Wohlverhalten der Bw. in der Vergangenheit kann nicht als Maßstab angelegt werden, da die Bw. erst mit Aufnahme ihrer Tätigkeit im ersten Berufungsjahr in Österreich steuerpflichtig geworden war. Die Bw. konnte aber im Verfahren glaubhaft aufzeigen, dass sie auf die sorgfältige Einhaltung der steuerlichen Bestimmungen äußerst bedacht ist, sodass in Zukunft mit einer korrekten Vorgangsweise (steuerlichem Wohlverhalten) zu rechnen ist.

Die Bw. selbst trifft jedoch an der verspäteten Abgabe der Erklärungen nur ein geringes Verschulden.

Die ausständigen Erklärungen wurden mit Eingabe vom 13. Mai 2011 nachgereicht und langten am 16. Mai beim Finanzamt ein. Die Überweisung der sich aus den nachgereichten Erklärungen ergebenden Umsatzsteuerverbindlichkeit erfolgte am 11. Mai 2011. Die Bw. hat danach umgehend die nachträglich hervorgekommenen Umsatzsteuerschuldigkeiten beglichen.

Das Abgabenkonto der Bw. ist derzeit ausgeglichen. Die laufende Umsatzsteuer wird regelmäßig gemeldet und abgeführt.

Der Bw. ist durch die Nichtabgabe der Erklärungen in Österreich kein materieller Vorteil erwachsen. Nach Erkennen des Rechtsirrtums setzte sie umgehend alle Schritte für die ordnungsgemäße Erfassung und Abfuhr der Umsatzsteuer.

Die verspätete Abgabe der Erklärungen erfolgte aus einem geringen Verschulden der Bw. Es bestehen keine Zweifel am künftigen steuerlichen Wohlverhalten der Bw.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände werden die angefochtenen Verspätungszuschläge auf ein angemessenes Ausmaß herabgesetzt.

Die Höhe der Verspätungszuschläge wird auf die in der Beilage dargestellten Beträge eingeschränkt.

Da den obigen Darlegungen entsprechend die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen nicht entschuldbar ist, konnte von der Festsetzung des Verspätungszuschlages nicht zur Gänze Abstand genommen werden und wurde dem Berufungsbegehren nur teilweise Folge geleistet.

Für den Fall, dass dem Berufungsbegehren nicht mittels Berufungsvorentscheidung **vollinhaltlich** stattgegeben werde, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im Wege einer mündlichen Verhandlung.

Dieser Antrag ist – weil unter einer Bedingung gestellt – grundsätzlich unzulässig (siehe Ritz, BAO-Kommentar, § 85 Rz 3). Es konnte daher von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat Abstand genommen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 10. November 2011