



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von AB und AC, Adresse, vertreten durch D Steuerberatung GmbH, Adresse1, vom 1. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 23. November 2009, mit dem ein Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 01-03/2009 in Höhe von 2.839,80 € festgesetzt wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) wurden bis zum Kalenderjahr 2009 wegen gemeinsam erzielter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt.

Da die Umsatzsteuervoranmeldung 01-03/2009, die eine Zahllast von 35.497,54 € auswies, elektronisch verspätet am 23. November 2009 eingereicht wurde, wurde ebenfalls mit Bescheid vom 23. November 2009 gegenüber den Bw. ein Verspätungszuschlag von 2.839,80 € festgesetzt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die verspätete Einreichung der Voranmeldung entschuldbar sei und daher beantragt werde, den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages mit 8 % aufzuheben. Die UVA 01-03/2009 beinhaltete Umsatzsteuer in Höhe von 35.501,53 € für den gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig behandelten Eigenverbrauch des Vermietungsobjektes in E. Im März 2009 sei dieses im Eigentum der Ehegatten A stehende

Vermietungsobjekt der A Immobilien GmbH geschenkt worden. Es handle sich hier gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 UStG 1994 grundsätzlich um einen steuerfreien Umsatz. Die Steuerberatungskanzlei sei über die Schenkung erst im September 2009 informiert worden, sodass erst zu diesem Zeitpunkt die Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht des Eigenverbrauchs festgelegt worden sei. Als Bemessungsgrundlage für diesen Eigenverbrauch sei die Liegenschaftsbewertung durch die Fa. F GmbH herangezogen worden, die erst im November 2009 vorgelegen sei. Laut den USt-RL Rz 793 sei diese Optionsausübung an keine besondere Frist gebunden, die Option könne bis zur Rechtskraft des Bescheides (hier also der Umsatzsteuerbescheid 2009) ausgeübt werden. Aus diesem Grund liege kein Verschulden für die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung 01-03/2009 vor und sei daher kein Verspätungszuschlag zu verhängen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1527 f mit Hinweis auf VwGH 24.2.1971, 1825/70). Da die Schenkung schon im März 2009 erfolgt sei, sei der steuerpflichtig behandelte Eigenverbrauch in Höhe von 177.507,63 € dem Finanzamt rückwirkend mit der UVA 01-03/2009 gemeldet worden. Die entsprechende Umsatzsteuer in Höhe von 35.501,53 € sei bereits am 24. November 2009 an das Finanzamt überwiesen worden. Eine Rechnung an die zum Vorsteuerabzug berechtigte A Immobilien GmbH sei gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 gelegt worden. Durch die verspätete Abgabe der UVA komme es daher zu keinem Nachteil für die Abgabenbehörde. Diese Tatsache sei auch bei der Ermessensentscheidung unter Bedachtnahme auf den Zweck der Vorschrift und unter Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen. Nach Stoll, BAO-Kommentar, 1532, könnten Verspätungen bei nicht ins Gewicht fallenden Besteuerungsfällen (ein solcher liege hier vor, da in selber Höhe der Vorsteuerabzug bei der A Immobilien GmbH bestehen) in Ausübung des Ermessens und unter Bedachtnahme auf die Ermessensrichtlinie der Zweckmäßigkeit zuschlagsmäßig ungeahndet bleiben.

Diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungersuchen vom 16. Dezember 2010 ersuchte die Referentin die Bw. im Wesentlichen um Vorlage der Rechnung sowie Bekanntgabe der Gründe, weshalb die im März 2009 erfolgte Liegenschaftsschenkung zwar dem Finanzamt angezeigt und eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vorgenommen, die steuerliche Vertretung aber erst im September 2009 von der Schenkung in Kenntnis gesetzt worden sei.

Dazu wurde mitgeteilt, dass die beabsichtigte Schenkung der Liegenschaft Ende des Jahres 2008 telefonisch mit der Steuerberatungskanzlei besprochen worden sei. In diesem Telefonat sei ua. auch die Möglichkeit der Optionsausübung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur

Steuerpflicht thematisiert worden. Da der Zeitpunkt der Schenkung bei diesem Telefonat noch nicht festgestanden sei, sei kein Handlungsbedarf gegeben gewesen.

Die Schenkung sei im März 2009 erfolgt. Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer sei, wie aus beiliegender Gebührenvorschreibung ersichtlich, vom Notariat G, Mag. I, durchgeführt worden. Erst im September 2009, im Zusammenhang mit Übermittlung der Unterlagen für die Erstellung der Überschussrechnung der Vermietungsgemeinschaft AB und AC für das Jahr 2008, sei die Steuerberatungskanzlei von der bereits erfolgten Schenkung informiert worden. Daraufhin sei am 25. November 2009 eine Besprechung mit den Ehegatten A und dem Geschäftsführer der A Immobilien GmbH, Herrn AD, betreffend die steuerliche Behandlung der Schenkung erfolgt. In dieser Besprechung im November 2009 sei die Optionsausübung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Steuerpflicht des Eigenverbrauchs vereinbart worden.

Dem Schreiben beigefügt wurde eine mit 25. November 2009 datierte Rechnung von AB und AC als Geschenkgeber an die Fa. A Immobilien GmbH als Geschenknehmerin. Gemäß Schenkungsvertrag vom 20. März 2009 sei vereinbart worden, den auf Grund des mit der Schenkung bewirkten Eigenverbrauchs geschuldeten Steuerbetrag in Rechnung zu stellen. Der Verkehrswert der Liegenschaft E, ist darin mit 177.507,63 €, die darauf entfallende Umsatzsteuer mit 35.501,53 € ausgewiesen.

Weiters beigefügt wurde eine Gebührenvorschreibung des Notariats G vom 27. März 2009, wonach für den Schenkungsvertrag vom 20. März 2009 Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr in Rechnung gestellt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % 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.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen.

Nach § 21 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 gilt die Umsatzsteuervoranmeldung als Abgabenerklärung.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände auszuüben.

Eine Verspätung ist bereits bei Vorliegen leichter Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB, die einem minderen Grad des Versehens gleichzusetzen ist, nicht entschuldbar. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Eine Verspätung ist daher nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter die nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben.

Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist diesfalls dem Vertretenen gegenüber festzusetzen. Das gilt nicht nur für Parteienvertreter, sondern auch für die zur Vertretung einer (Personen)Gesellschaft berufenen Personen, denen nach §§ 80 und 81 BAO insbesondere die Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft obliegt.

Wer zur Führung der Geschäfte iSd § 81 BAO bestellt ist, ergibt sich primär aus dem betreffenden Gesellschaftsvertrag. Eine Fristversäumnis der zur Führung der Geschäfte bestellten Person ist daher der Gesellschaft zuzurechnen.

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages (dem Grunde nach) vor, so sind bei der Ermessensübung vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, der Grad des Verschuldens sowie auch die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Nur bei Vorliegen einer entschuldbaren Verspätung kommt ein Verspätungszuschlag von Gesetzes wegen nicht in Betracht.

Nach § 21 Abs. 2 UStG 1994 ist für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 30.000,00 € nicht überstiegen haben, grundsätzlich das Kalenderviertel der Voranmeldungszeitraum (die Bw. erklärten im Kalenderjahr 2008 keine Umsätze).

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung einzureichen.

Die Voranmeldung für das 1. Quartal 2009 war dem Finanzamt daher bis spätestens 15. Mai 2009 zu übermitteln. Tatsächlich wurde die Voranmeldung 01-03/2009, in welcher die Schenkung der Liegenschaft an die Fa. A Immobilien GmbH als steuerpflichtiger Eigenverbrauch behandelt wurde, am 23. November 2009 elektronisch bei der Abgabenbehörde eingereicht.

Auf Grund von – neben dem steuerpflichtigen Eigenverbrauch – geltend gemachten Vorsteuern führte der Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 zu einer Abgabengutschrift von 245,77 €. Dieser Bescheid erging am 16. August 2010.

Nach Zugehen eines Vorhaltes der Abgabenbehörde vom 20. August 2009, wonach die Bw. aus der Vermietungstätigkeit seit 2003 keine Einnahmen mehr erzielten und um Bekanntgabe ersucht wurden, wann wieder mit Mieteinkünften zu rechnen sei, teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 16. September 2009 mit, dass das Objekt im März 2009 an den Sohn übergeben worden sei.

Erst nach Ergehen eines weiteren Ergänzungsersuchens am 15. Oktober 2009, mit welchem die Bw. ersucht wurden, bekannt zu geben, ob im Hinblick auf die Übertragung des Grundstücks nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur steuerpflichtigen Lieferung bzw. zur Steuerpflicht des Eigenverbrauchs optiert worden sei, teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. mit Eingabe vom 23. November 2009 mit, dass im Zusammenhang mit der Schenkung des Grundstücks zur Steuerpflicht des Eigenverbrauchs optiert worden sei, und reichte die entsprechende Voranmeldung mit gleichem Datum ein. Die Umsatzsteuer wurde am 25. November 2009 überwiesen.

Die Fa. A Immobilien GmbH, der die Liegenschaft E, geschenkt wurde und deren Geschäftsführer der Sohn der Bw. ist, reichte am 27. Jänner 2010 eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung 11/2009 ein. Am 1. Februar 2010 wurde die Umsatzsteuer 11/2009 mit einer Abgabengutschrift von 35.501,53 € festgesetzt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetzes 1987 grundsätzlich steuerfrei.

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 erster Unterabsatz kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Die Ausübung der Option erfordert keine besondere Form, insbesondere keine eigene schriftliche Erklärung an das Finanzamt. Ausreichend (aber auch erforderlich) ist die Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig in der UVA bzw. in der Steuererklärung. Der Verzicht ist bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich (Ruppe, UStG³,

§ 6 Rz 249/10). Voraussetzung für die Option ist somit, dass ein steuerpflichtiger Umsatz dem Finanzamt gegenüber erkennbar gemacht werden muss.

Im vorliegenden Fall wurde die Abgabenbehörde im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung vom 23. November 2009 und einer gleichzeitig eingereichten Voranmeldung in Kenntnis gesetzt, dass die Bw. im Zusammenhang mit der Schenkung des Grundstücks zur Steuerpflicht des Eigenverbrauchs optiert habe. Diese an sich bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides (dieser erging am 16. August 2010) zulässige Option zur Regelbesteuerung wurde somit zeitgerecht ausgeübt.

Die Lehre (vgl. Ritz, BAO³, § 217 Tz 40) und auch die Richtlinien für die Abgabeneinhebung (vgl. RAE, Rz 917) vertreten zum Säumniszuschlag die Ansicht, dass dann, wenn Umsatzsteuerschulden (und deren Fälligkeiten) durch die Ausübung eines vom Gesetzgeber eingeräumten Wahlrechts (z.B. Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994) rückwirkend entstehen, der Unternehmer im Zeitpunkt der Fälligkeit keine abgabenrechtliche Zahlungspflicht verletzt und dessen ungeachtet erlassene Säumniszuschlagsbescheide rechtswidrig sind.

Wenngleich der Unabhängige Finanzsenat an Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen nicht gebunden ist, besteht im vorliegenden Fall keine Veranlassung, von der dort vertretenen Auffassung abzuweichen.

Vielmehr hat nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates Entsprechendes auch für den Verspätungszuschlag zu gelten:

Auf Grund der in § 21 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994 enthaltenen Verordnungsermächtigung erging eine Verordnung des BMF (BGBl. II 206/1998 idF BGBl. II 462/2002), welche in § 1 anordnet, dass die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung entfällt, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Traf demnach die Bw. zum Einreichetermin 15. Mai 2009 mangels Erzielung von steuerpflichtigen Umsätzen im 1. Quartal 2009 keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung, weil die Option zur Steuerpflicht gegenüber der Abgabenbehörde erst zu einem späteren Zeitpunkt zum Ausdruck gebracht wurde, ist ein dennoch vorgeschriebener Verspätungszuschlag rechtswidrig. Die Pflicht zur Einreichung einer Voranmeldung entstand diesfalls erst (rückwirkend) mit Ausübung der Option und mit der Behandlung des Grundstücksumsatzes als steuerpflichtig.

Da die Bw. im vorliegenden Fall zum maßgeblichen Termin 15. Mai 2009 keine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung traf, konnte sie eine derartige Pflicht auch nicht verletzen. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages waren daher nicht erfüllt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Verspätungszuschlagsbescheid aufzuheben.

Linz, am 3. März 2011