



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 21. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. Oktober 2008 betreffend Verspätungszuschlag 02-07/2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Feber 2008 wird mit € 33,33 festgesetzt (= 4 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 833,39).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum März 2008 wird mit € 297,51 festgesetzt (= 4 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 7.437,93).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum April 2008 wird mit € 80,44 festgesetzt (= 4 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 2.011,13).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Mai 2008 wird mit € 53,69 festgesetzt (= 4 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 1.342,19).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Juni 2008 wird mit € 65,25 festgesetzt (= 3 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 2.174,99).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Juli 2008 wird mit € 62,05 festgesetzt (= 3 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 2.068,26).

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine Firma mit Sitz in Deutschland, die über das Internet L. an österreichische Unternehmer und Privatpersonen vertreibt. Wegen Überschreitung des Schwellenwertes im Zusammenhang mit Versandhandelslieferungen beantragte die Bw. im Juni 2008 die Registrierung zur Umsatzsteuer in Österreich und in weiterer Folge die Vergabe einer österreichischen Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Mit 14. Oktober 2008 meldete die nunmehr beauftragte steuerliche Vertretung der Bw. die Umsatzsteuerbeträge für den Zeitraum 02-07/2008. Es wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Bw. mit Ende 2007 die Lieferschwelle nach Art. 3 Abs. 5 UStG 1994 überschritten habe und die Umsätze für das laufende Jahr 2008 wurden gemeldet.

Dem Finanzamt wurde mitgeteilt, dass der Bw. die gesetzliche Verpflichtung zur Anzeige der Begründung der Steuerpflicht in Österreich nicht bekannt gewesen sei. Gleichermaßen gelte für die Verpflichtung zur Abgabe von monatlichen Voranmeldungen.

Die Bw. sei erst nach Information durch den Steuerberater auf diese Verpflichtungen aufmerksam geworden und habe den Steuerberater mit der umgehenden Nachmeldung beauftragt.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 14.10.2008 in der Folge Verspätungszuschläge für 02-06/2008 in der Höhe von 8% (€ 1.103,97) fest und für 07/2008 in der Höhe von 5%. Dagegen wurde fristgerecht Berufung eingebracht und beantragt, von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages abzusehen. Begründend wurde ausgeführt, dass nach § 135 BAO das Finanzamt von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages absehen könne, wenn die Verspätung entschuldbar sei. Wie bereits dargelegt, sei der Bw. die Verpflichtung zur Abgabe von monatlichen Voranmeldungen aufgrund des Überschreitens der Lieferschwelle nicht bekannt gewesen, da es sich um ein ausländisches Unternehmen handle. Vor diesem Hintergrund werde der Antrag gestellt, von der Festsetzung abzusehen. Im Eventualfall werde um die Reduktion um die Hälfte ersucht.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung ab, da die in der Berufung angeführten Gründe unzureichend seien, noch dazu, wo die Bw. von einer renommierten Steuerberatungskanzlei vertreten werde.

Daraufhin brachte die steuerliche Vertretung der Bw. einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 1 BAO ein und wies ergänzend darauf hin, dass die Kanzlei das Mandat erst mit 29.9.2008 übernommen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 idgF hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlungen und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung.

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

Wird eine einzureichende Umsatzsteuervoranmeldung nicht fristgerecht abgegeben, kann ein Verspätungszuschlag verhängt werden (vgl. Ruppe, UStG³, § 21, Tz 19; VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054). Da der Verspätungszuschlag die gesetzlich vorgesehene Sanktionierung der Verletzung der Erklärungsfrist ist, ist somit allein auf diese Frage, nicht auf die Frage der Zahlungspünktlichkeit oder des Zahlungsverzuges Bedacht zu nehmen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1539).

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (VwGH 17.5.1999, 98/17/0265; VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicher-

zustellen (Ritz, BAO³, Tz 1 zu § 135). Er stellt die Einhaltung einer geordneten Abgabenfestsetzung sicher. Bei der Ermessensübung ist die grundsätzliche Zielrichtung des Verspätungszuschlages sowie Art und Ausmaß der objektiven Pflichtwidrigkeit des säumigen Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267). Bei gleichzeitigem Zutreffen der beiden in § 135 BAO genannten Voraussetzungen kann die Behörde zufolge des eingeräumten Ermessens einen Verspätungszuschlag festsetzen.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. dazu Ritz, BAO³, § 135 Tz 4 und 10 mwN). Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters, wonach die Verspätungen entschuldbar seien, da der Bw. als ausländisches Unternehmen die Verpflichtung zur Abgabe von monatlichen Voranmeldungen nicht bekannt gewesen sei, ist zu entgegnen, dass auch einem Steuerpflichtigen, der eine internationale Geschäftstätigkeit entfaltet, zugemutet werden muss, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu informieren, in denen er seine Geschäfte abwickelt (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054 unter Hinweis auf VwGH 4.3.1982, 2240/2977/80; UFS vom 31.1.2008, RV/0538-G/07).

In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden (VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267).

Bezüglich des Grades des Verschuldens, welcher im Rahmen der Ermessensübung auch entsprechend zu berücksichtigen ist, ist Folgendes vorweg (und für alle berufungsgerichtlichen Zeiträume anzuwendend) festzustellen:

Dadurch, dass die Bw. nicht bereits anlässlich des sich abzeichnenden Überschreitens der Lieferschwelle im Zusammenhang mit den Versandhandelslieferungen nach Österreich fachliche Beratung über die österreichische Steuerrechtslage eingeholt hat, sondern von der Bw. erst mit Ende September 2008 ein steuerlicher Vertreter in Österreich beauftragt worden ist, hat sie eine so schwere Sorgfaltswidrigkeit gesetzt, wie sie einem ordentlichen Kaufmann in dieser Situation keinesfalls unterläuft. Ein ordentlicher Kaufmann hätte sich nämlich in Kenntnis der Komplexität der Steuerrechtsordnung im Ansässigkeitsstaat Deutschland jedenfalls rechtzeitig die nötigen Kenntnisse über die mit Versandhandelslieferungen verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen in Österreich verschafft. Die Unterlassung der zeitgerechten Inanspruchnahme einer fachlichen Beratung über die österreichische Steuerrechtslage ist der Bw. - aus welchen Gründen es ihr objektiv oder subjektiv unmöglich gewesen sein sollte, eine solche Rechtsberatung zeitgerecht in Anspruch nehmen legt die Bw. nicht dar - nach Ansicht

des Unabhängigen Finanzsenates als grobe Fahrlässigkeit zu qualifizieren (vgl. UFS vom 31.1.2008, RV/0538-G/07. Grob fahrlässig ist nämlich ein Verhalten, wenn eine Sorgfaltswidrigkeit gesetzt wird, wie sie einem sorgfältigen Menschen in dieser Situation keinesfalls unterläuft (vgl. VwGH 5.11.1981, 2974/80).

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal zehn Prozent der festgesetzten Abgabe sind 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 Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war), sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054 unter Hinweis auf Ritz, BAO³, § 135, Tz 13).

Im Rahmen des Ermessens sind auch der Liquiditätsvorteil und der Wettbewerbsvorteil gegenüber pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1534).

Es ist unbestritten, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Feber 2008 nicht am 15. April 2008, März 2008 nicht am 15. Mai 2008, April 2008 nicht am 16. Juni 2008, Mai 2008 nicht am 15. Juli 2008, Juni 2008 nicht am 18. August 2008 und Juli 2008 nicht am 15. September 2008, sondern erst am 9. Oktober 2008 entrichtet und bis zu den vorhin genannten Fälligkeitstagen keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden sind. Damit liegen bezüglich der einzelnen Voranmeldungszeiträume Fristüberschreitungen hinsichtlich der einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen von einem Monat bis zu sechs Monaten vor. Demzufolge ist wegen Verletzung der sich aus § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 iVm § 1 der Verordnung des BM Finanzen, betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II Nr. 206/1998, ergebenden Verpflichtung, wonach für den Fall, dass die Vorauszahlung nicht oder nicht in voller Höhe entrichtet wird, eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen ist, die grundsätzliche Berechtigung zur Auferlegung von Verspätungszuschlägen nach Maßgabe des § 135 BAO jedenfalls gegeben. Die unbestritten verspätet erfolgte Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen ist nicht entschuldbar (siehe die obigen Ausführungen zum Verschulden).

Mit Rücksicht auf das das abgabenbehördliche Rechtsmittelverfahren beherrschende Gebot der prinzipiell meritorischen Entscheidung über ein Rechtsmittel geht auch das Recht und die Pflicht zur Ermessensübung auf die Berufungsbehörde über. Im Rechtsmittelverfahren hat somit die Rechtsmittelbehörde die Ermessentscheidung im eigenen Namen und unter

eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Band 1, 213).

Da den angefochtenen Bescheiden ein unterschiedliches Ausmaß der Fristüberschreitung und bedingt durch die unterschiedliche Höhe der Umsatzsteuerzahllasten finanzielle Vorteile durch die verspätete Einreichung in unterschiedlicher Höhe zugrunde liegen, ist im Rahmen der Ermessensübung bezüglich der Höhe der auferlegten Verspätungszuschläge jedenfalls eine differenzierte Betrachtungsweise geboten.

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Feber 2008

Angesichts der Tatsache, dass diese Umsatzsteuervoranmeldung erst rund 6 Monate nach dem gesetzlichen Fälligkeitstermin eingereicht worden ist, erweist sich die Festsetzung eines Verspätungszuschlages grundsätzlich als gerechtfertigt. Unter zusätzlicher Bedachtnahme auf die Erstmaligkeit der Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung, der (geringen) Höhe des dadurch erzielten finanziellen Vorteils und den Grad des Verschuldens, erscheint jedoch eine Verminderung auf 4 % gerechtfertigt.

Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume März, April, Mai 2008

Im Verhältnis zum Voranmeldungszeitraum Feber 2008 ist das Ausmaß der Verspätung zwar geringer, der dadurch erzielte Vorteil jedoch höher (insbesondere im Zeitraum März 2008). Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich hier jedoch bereits um die zweite, dritte bzw. vierte Fristüberschreitung handelt, ist auch hier eine Festsetzung von 4 % angezeigt.

Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Juni, Juli 2008

Die im Verhältnis geringe Fristüberschreitung und der erzielte finanzielle Vorteil in Verbindung mit der bereits fünften bzw. sechsten Fristüberschreitung rechtfertigen einen Verspätungszuschlag von 3 %.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Juli 2009