



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse-Bw., vertreten durch Stb/WT, vom 12. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. November 2011 betreffend Verspätungszuschlag für die Monate Jänner 2011 bis August 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Verspätungszuschläge werden in den einzelnen Monaten wie folgt festgesetzt:

Monat	Basis	% Satz	Betrag
Jänner 2011	€ 97.440,05	0,20%	€ 194,88
Februar 2011	€ 159.306,87	0,20%	€ 318,61
März 2011	€ 162.059,06	0,20%	€ 324,12
April 2011	€ 197.046,04	0,20%	€ 394,09
Mai 2011	€ 106.675,34	0,20%	€ 213,35
Juni 2011	€ 76.100,30	0,20%	€ 152,20
Juli 2011	€ 14.235,45	0,20%	€ 0,00
August 2011	€ 50.283,03	0,20%	€ 100,57
			€ 1.697,82

Entscheidungsgründe

Die Bw (Berufungswerberin, Bw.) wurde am 27. Juli 2010 errichtet und erbringt ua. Transportleistungen. Für die Kalendermonate Jänner 2011 bis August 2011 wurden zu den jeweiligen Fälligkeitsterminen keine Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) abgegeben. Am 15.

November 2011 wurden gleichzeitig mit der UVA September 2011 die UVA für die Monate Jänner bis August eingereicht. Das FA erließ am 16. November 2011 die hier strittigen Bescheide und setzte folgende Verspätungszuschläge fest:

Monat	Basis	% Satz	Betrag
Jän.11	97.440,05	0,20%	194,88
Feb.11	159.306,87	0,20%	318,61
Mär.11	162.059,06	0,20%	324,12
Apr.11	197.046,04	0,20%	394,09
Mai.11	106.675,34	0,20%	213,35
Jun.11	76.100,30	0,20%	152,20
Jul.11	14.235,45	0,20%	0,00
Aug.11	50.283,03	0,20%	100,57
			1.697,82

In der Begründung wird auf die Nichteinhaltung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe einer UVA verwiesen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird ausgeführt, dass die Bw. die Transportleistungen ausschließlich im Ausland bewirkt hätte und die erbrachten Leistungen vor dem 1. Jänner 2010 in Österreich nicht steuerbar gewesen wären. Mit 1. Jänner 2010 habe sich die diesbezügliche Rechtslage bei Leistungserbringung zwischen inländischen Unternehmen geändert und unterlagen die Leistungen der Bw. seither in Österreich der Umsatzsteuer. Erst im Zuge der Bilanzierungsarbeiten für 2010 im September 2011 sei die bis dahin unrichtige Fakturierung 2010 und 2011 ohne österreichische Umsatzsteuer (USt) aufgefallen. Daher seien gleichzeitig mit der UVA für September 2011 im November 2011 die Voranmeldungen für Jänner 2011 bis August 2011 abgegeben worden.

Vice versa seien bei der Leistungsempfängerin A1-GmbH – einem verbundenen Unternehmen – die entstandenen Vorsteuerbeträge erst mit Vorliegen der korrigierten Rechnungen im September 2011 geltend gemacht worden.

Da die Bw, erst im September 2010 ihre Tätigkeit aufgenommen habe und verbunden mit der seit 1. Jänner 2010 geltenden geänderten Rechtslage sei dieser Fehler unterlaufen – nach der alten Rechtslage wären die Rechnungen korrekt ausgestellt gewesen – weshalb ein entschuldbarer Rechtsirrtum vorliege, der die Verhängung eines Verspätungszuschlages ausschließe.

Durch den Sachverhalt sei auch kein finanzieller Vorteil erzielt worden, da der aufgrund der Selbstanzeige errechnete Umsatzsteuerbetrag zur Gänze im Wege eines Überrechnungsantrages von der leistungsempfangenden Schwestergesellschaft abgedeckt werde, welcher Überrechnungsantrag bei richtiger Behandlung der Umsätze monatlich gestellt worden wäre.

Weiters sei bei der Ermessensübung neben der Dauer der Verspätung auch das bisherige tadellose Verhalten des Abgabepflichtigen zu beachten sowie der geringe Grad des Verschuldens.

Weiters werde angeregt, das Vorliegen einer Organschaft zwischen der Bw., der A2-GmbH und der A1-GmbH zu prüfen im Fall deren Vorliegen die ursprünglichen Rechnungen richtig ausgestellt wären und die Bw. nicht säumig gewesen wäre.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 1. Februar 2012 reduzierte das FA den Verspätungszuschlag auf insgesamt € 16.885,80 und führte begründend nach Wiedergabe des Gesetzestextes aus, dass Zweck des Verspätungszuschlages sei, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Im vorliegenden Fall seien die Fristen für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen 01-08/2011 nicht eingehalten worden.

In der Berufung werde angeführt, aufgrund der erst kürzlich geänderten Rechtslage läge beim Steuerpflichtigen ein entschuldbarer Rechtsirrtum vor (vor dem 1.1.2010 wären die Leistungen in Österreich nicht steuerbar gewesen). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 135 BAO liege ein entschuldbarer Rechtsirrtum nur dann vor, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden sei (z.B. VwGH 27.9.2009, 96/14/0174, 12.8.2002, 98/17/0292).

Einem Steuerpflichtigen, der typischerweise Tätigkeiten ausübe, die mit Abgabepflichten – und damit mit Erklärungspflichten - verbunden sei, könne zugemutet werden, sich über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung zu informieren; in der Unterlassung dieser zumutbaren Erkundigungen liege ein Verschulden der Bw. und seien damit die Voraussetzungen für einen Verspätungszuschlag dem Grunde erfüllt.

Bei Ausübung des behördlichen Ermessens sei vor allem das Ausmaß und die Dauer der Fristüberschreitung, der Grad des Verschuldens, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils zu berücksichtigen.

Da der Steuerpflichtige erst Ende 2010 mit seiner Tätigkeit begonnen habe, könne das steuerliche Wohlverhalten in der Vergangenheit nicht als Maßstab genommen werden. Was den materiellen Vorteil betreffe, lasse die Argumentation der Bw. den Zinsgewinn außer Acht. Da jedoch das Verschulden gering der Bw. gering sei und die laufenden UVA zeitgerecht

eingereicht würden, sei eine Herabsetzung des Verspätungszuschlages auf insgesamt € 16.885,80 vorzunehmen.

Im Vorlageantrag vom 20. Februar 2012 wird das Berufungsvorbringen wiederholt und betont, dass nach Erkennen der unrichtigen Behandlung der Auslandstransportumsätze im September 2011 die diesbezüglichen Rechnungen berichtigt worden und die darauf entfallende Umsatzsteuer (den Monaten der Leistungserbringung zugeordnet) ordnungsgemäß durch nachträgliche Abgabe von UVA gemeldet worden seien. Die Leistungsempfänger hätten daher den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen ebenfalls nicht vor September geltend machen können bzw. mangels Rechnung geltend gemacht. Aus der Berichtigung der UVA sei der Unternehmensgruppe daher kein finanzieller Vorteil und auch kein Zinsgewinn entstanden, da die entstandenen Zahllasten bei der Bw. mit den Gutschriften der Rechnungsempfänger beim selben FA ausgeglichen worden seien.

Die pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in der Erstellung des Rechnungswesen sei nicht außer Acht gelassen worden und seien derartige Rechnungsberichtigungen im den Jahren 2010 und 2011 auch bei anderen Unternehmen mit ähnlichen Leistungsbeziehungen erfolgt.

Das Finanzamt habe sämtliche, bei den übrigen verbunden Unternehmen A1-GmbH und A2-GmbH aus der Berichtigung der Verrechnung mögliche Verspätungs- und Säumniszuschläge bereits bescheidmäßig nicht oder mit Null festgesetzt. Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass dasselbe Finanzamt bei Vorliegen desselben Sachverhaltes innerhalb derselben Unternehmensgruppe Ermessensentscheidungen grundsätzlich unterschiedlich ausübe.

Sollte das Finanzamt weiterhin auf die Festsetzung von Verspätungszuschlägen beharren, werde die Prüfung des Vorliegens einer Organschaft iSd § 2 Abs. 2 UStG in den Jahren 2010 und 2011 beantragt, welche amtswegig zu erfolgen habe.

Auf die beantragte Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Schreiben vom 27. August 2012 verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der oben wiedergegebene Akteninhalt ist hinsichtlich seines zeitlichen Ablaufes ebenso unstrittig wie die Höhe der für den Streitzeitraum nachträglich gemeldeten Umsätze und werden daher der Entscheidung zugrunde gelegt.

Laut den glaubwürdigen Ausführungen der Bw. führte sie im Streitzeitraum im Auftrag der A1-GmbH Transportleistungen außerhalb des österreichischen Bundesgebietes durch. Eine Leistungsbeziehung betreffend Transportleistungen zur A2-GmbH bestand laut den Berufungsausführungen im Streitzeitraum nicht. Die Leistungen wurden von der Bw. ohne Umsatzsteuer fakturiert, da sie laut ihren eigenen Ausführungen die ab 1. Jänner 2010 geltende Änderung des § 3a UStG nicht berücksichtigt hatte. Die Leistungsempfängerin zog sich daher auch keine Vorsteuer ab. Bei Erkennen des Fehlers im September 2011 wurden die Rechnungen von der Bw. unverzüglich korrigiert und entsprechende UVA unter Erfassung der steuerbaren und steuerpflichtigen Transportumsätze im Leistungsmonat abgegeben. Der Vorsteuerabzug stand der Leistungsempfängerin A1-GmbH erst im Kalendermonat September 2011 – bei Vorliegen der korrigierten Rechnungen – zu, die sich ergebende Gutschrift wurde im Wege der Überrechnung auf das Abgabenkonto der Bw. übertragen. Die Ausführungen der Bw., dass derartige Überrechnungsanträge bei sofortiger richtiger Behandlung monatlich gestellt worden wären ist wirtschaftlich nachvollziehbar und daher glaubwürdig. Die Bw. verweist daher zu Recht auf den Umstand, dass aus der verspäteten Abgabe der UVA der Finanzverwaltung kein finanzieller Nachteil und auch kein Zinsverlust entstanden ist.

Unstrittig ist jedoch der Umstand, dass eine wesentliche und lange zuvor in den einschlägigen Medien häufig und deutlich dargestellte Gesetzesänderung von der Bw. nicht beachtet worden war. Dieser Umstand zeigt deutlich, dass die erforderliche Sorgfalt bei der Erstellung der Steuererklärungen außer Acht gelassen worden war. Der Umstand, dass allenfalls auch andere Transportunternehmen die Gesetzesänderung nicht beachteten vermag daran nichts zu ändern.

Die Bw. ist unter 010101 im österreichischen Firmenbuch erfasst, alleiniger Gesellschafter ist die NN-GmbH, als Geschäftsführer fungiert seit der Eintragung VV. Die Anteile an der NN-GmbH werden zu je 50% von der V Privatstiftung bzw. der A Privatstiftung gehalten, als Geschäftsführer fungieren laut Firmenbuch NN und N1N1. Die an derselben Adresse wie die Bw. ansässige A1-GmbH ist unter 121212 im Firmenbuch erfasst, Gesellschafter KK (90%) und CC (10%), als Geschäftsführer scheint DD auf. Die von der Bw. weiters angeführte Gesellschaft der Unternehmensgruppe A2-GmbH ist unter FN 232323 im Firmenbuch registriert, hier scheint VV als 100% Gesellschafter-Geschäftsführer auf.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 liegt eine Organschaft vor, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert

ist. Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sind diesfalls nicht steuerbare Umsätze.

Die Frage des Vorliegens einer Organschaft könnte im Streitfall daher nur zwischen der Bw. und der A1-GmbH entscheidungsrelevant sein. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass aus dem Firmenbuch keine finanzielle Verbindung der beiden Geschäftspartner ableitbar ist. Die Gesellschafter der beiden Körperschaften sind völlig unterschiedlich, dass Anteile treuhändig gehalten würden wurde nicht vorgebracht. Die amtswegige Ermittlungspflicht kann nicht so weit gehen ohne konkretes Vorbringen alle denkbaren Möglichkeiten überprüfen zu müssen. Sie findet jedenfalls dort ihre Grenzen, wo nach Lage des Falles nur die Partei selbst Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 15.12.2009, 2006/13/0136). Da die Bw. nichts Gegenteiliges vorbringt bestehen keine Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit der im Firmenbuch ersichtlichen Beteiligungsverhältnisse und Vertretungsrechte. Selbst wenn im vorliegenden Fall Geschäftsanteile treuhändig gehalten würden, führt die Bw. selbst aus, dass sie und die A1-GmbH Schwestergesellschaften wären. Das Kriterium der finanziellen Eingliederung ist zwischen Schwestergesellschaften nicht als erfüllt anzusehen, da die eine Schwestergesellschaft nicht als Organgesellschaft finanziell eingegliedert ist, sondern sich nur die Anteile der beiden Schwestergesellschaften in der Hand derselben Gesellschafter befinden (BFH 1.12.2010, XI R 43/08)

Selbst wenn eine finanzielle Verbindung wegen treuhändig gehaltener Anteile bestehen sollte, kann die organisatorische Verflechtung nicht erkannt werden, zur wirtschaftlichen Verflechtung fehlt es ebenfalls an einem annähernd konkretisierten Vorbringen und an erkennbaren Sachverhaltselementen. Es bestehen nach dem Akteninhalt und dem bisherigen Verhalten der Bw. keine Zweifel am Vorliegen getrennter Unternehmer.

Da vom Bestehen einer Organschaft nicht auszugehen ist, lösten die erbrachten Transportleistungen gem. § 3a Abs. 6 iVm Abs. 10 UStG in Österreich mit Ablauf des Leistungsmonats gem. § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 Umsatzsteuerpflicht aus. Die Korrektur der Rechnungen erfolgte daher zu Recht, das Recht auf Vorsteuerabzug der Rechnungsempfängerin ist unstrittig.

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, 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. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

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).

Kein Verschulden liegt zB vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt (VwGH 22.12.1988, 83/17/0136, 0141; 10.11.1995, 92/17/0286; 27.8.2008, 2006/15/0150).

Gesetzes-unkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind (nach VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 19.1.2005, 2001/13/0133) nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Bezug auf den gegenständlichen Streitfall ist dem FA zuzustimmen, dass die Änderung der Rechtslage bei gehöriger Befassung mit den einschlägigen Fachmedien verbunden mit der Informationspflicht eines Abgabepflichtigen leicht erkennbar gewesen wäre. Da die Änderung des §3a UStG zum 1. Jänner 2010 aufgrund ihres Inhaltes und Umfanges schon lange vor dem Inkrafttreten Inhalt zahlreicher Artikel und Fachvorträge bzw. Informationsunterlagen der Wirtschaftskammern war, kann nicht davon die Rede sein, dass von der Bw. die zumutbare Sorgfalt bei der laufenden Fakturierung und Verbuchung der Geschäftsfälle an den Tag gelegt worden war. Gerade bei einem neu begonnen Unternehmen ist überdies anzunehmen, dass es sich bei der Erfassung seiner Leistungsbeziehungen zunächst über die geltenden Rechtslage informiert, zumal die Bestimmungen des §3a UStG 1994 in seiner Fassung vor dem 1.1.2010 von der Bw. niemals anzuwenden waren.

Bei der Ermessensübung hinsichtlich des Verspätungszuschlages sind diverse Kriterien zu beachten. Dazu zählen das Ausmaß der Fristüberschreitung (UFS 18.2.2010, RV/0098-L/06), die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (UFS 21.10.2003, RV/0234-G/02; 24.8.2009, RV/0430-L/04; 18.2.2010, RV/0098-L/06), das bisherige/sonstige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, der Grad des Verschuldens (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).

Der Bw. ist zuzustimmen, dass sie aus der Verspätung keinen erkennbaren, finanziellen Vorteil erzielte. Überdies ist festzustellen, dass sie sofort bei Erkennen der fehlerhaften Behandlung der Leistungsbeziehung mittels Selbstanzeige für alle Leistungsmonate ohne Zutun der Abgabenbehörde berichtigte Steuererklärungen abgab und für eine zeitnahe Entrichtung

Sorge trug. Nicht übersehen werden darf dabei aber, dass sie erst im September 2011 erkannte, dass seit Beginn der Tätigkeit unrichtig vorgegangen worden war und bezogen auf den Streitzeitraum daher vor allem für die ersten beiden Quartale bereits ein relativer langer Zeitraum seit der Entstehung der Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung vergangen war.

Hinsichtlich des Verschuldensgrades ist der Bw. leichte Fahrlässigkeit anzulasten, was bei der Bemessung des Verspätungszuschlages mildernd zu berücksichtigen ist. Die Ausführungen der Bw., dass bei den übrigen verbundenen Unternehmen die Säumnis- bzw. Verspätungszuschläge gestrichen worden seien vermag hingegen nicht zu überzeugen, da bei der Leistungsempfängerin aus diesem Irrtum der Bw. eine Gutschrift entstanden war, welche keine Säumnis- bzw. Verspätungsfolgen auslöst.

Insgesamt ist daher aus Gründen der Zweckmäßigkeit – um die Bw. zu entsprechender Sorgfalt bei der zukünftigen Fakturierung, Verbuchung und Erklärung ihrer Leistungsbeziehungen anzuhalten – ein Verspätungszuschlag zu verhängen. Da jedoch aus der Verspätung für die Abgabenbehörden kein finanzieller Schaden entstand, die Bw. von sich aus die jeweiligen UVA meldete und nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt, konnte mit einem sehr geringen Verspätungszuschlag zur Erreichung dieses Ziels das Auslangen gefunden werden.

Wien, am 28. August 2012