

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 28.04.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 27.04.2015, betreffend Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für 2011, 2012 und 2013 sowie zu Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 1/2015 USt zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird hinsichtlich der Verspätungszuschläge zur Umsatzsteuer 2011, 2012 und 2013 als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde wird hinsichtlich des Verspätungszuschlages zu den Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 1/2015 teilweise Folge gegeben.

Der Verspätungszuschlag wird für diesen Zeitraum mit 210,79 Euro festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine deutsche GmbH und schließt Versandhandelsgeschäfte mit österreichischen Letztverbrauchern.

Aus diesem Grund wurden am 16.4.2015 die Umsätze für 2011, 2012 und 2013 durch Einreichung von Jahresumsatzsteuererklärungen bei der belangten Behörde gemeldet. Für diese Jahre wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht. Die erklärten Jahreszahllasten betragen 51.883,73 €; 95.510,40 € und 195.750,48 €. Gleichzeitig wurde für den Zeitraum 1/2015 eine Umsatzsteuer mit einer Zahllast von 10.539,92 € gemeldet.

In den angefochtenen Bescheiden wurde ein Verspätungszuschlag von 2% der Jahressteuerschuld (d.i. 1.037,67 €, 1.910,20 €, 3.915 €) bzw. 5% des verspätet vorangemeldeten Betrages (d.i. 527 €) festgesetzt.

In ihrer Beschwerde beantragte die Bf. die Abstandnahme von der Festsetzung von Verspätungszuschlägen, weil die nicht rechtzeitige Meldung der Umsatzsteuer

ausschließlich auf ein Versehen zurückzuführen sei. Die Umsatzsteuern seien korrekt gemeldet und abgeführt worden; jedoch erfolgte die Meldung und Abfuhr in Deutschland und nicht in Österreich. Ihres Erachtens seien die Verspätungen entschuldbar, weil Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen dann entschuldbar seien, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde.

In ihrer Beschwerdevorentscheidung wurde von der belangten Behörde die Rechtsmeinung vertreten, dass die Verspätung nicht entschuldbar sei, weil bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließe. Beim grenzüberschreitenden Handel komme schon wegen der grundsätzlichen Schwierigkeiten der Überprüfbarkeit der Vorgänge im Bestimmungsland, der Einhaltung der Rechtsvorschriften besonderes Gewicht zu. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht gering gewesen seien und die Nichtabgabe der Steuererklärungen sich über mehrere Perioden erstreckte, sei der Zweckmäßigkeit im Sinne der Sicherung des Steueraufkommens der Vorrang vor der Billigkeit zu geben. Es müsste weiters der Bf. zugemutet werden, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu orientieren, in denen sie ihre Geschäfte abwickle.

In ihrem Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht hielt die Bf. dem Argument der belangten Behörde, dass der Sicherung des Steueraufkommens der Vorrang vor der Billigkeit zu geben sei, entgegen, dass sie ihren Fehler selbst entdeckt, korrigiert und somit für die Sicherung des Steueraufkommens Sorge getragen habe. Aus diesem Grund sei von der Festsetzung des Verspätungszuschlages Abstand zu nehmen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In tatsächlicher Hinsicht ist Folgendes noch verdeutlichend hervorzuheben.

Für sämtliche Streitjahre wurden während des laufenden Kalenderjahres keine Voranmeldungen eingebracht und keine Vorauszahlungen geleistet, weshalb sich die jeweiligen Verspätungszuschläge von der Umsatzsteuerrestschuld errechnen.

Die verspätete Abgabe der Jahreserklärungen beträgt zwischen 11,5 Monaten und drei Jahren. Hinsichtlich des Verspätungsschlages für die Vorauszahlungen Jänner 2015 beträgt die Verspätung lediglich ca. 1,5 Monate.

Gesetzliche Bestimmungen:

Abs. 1. Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) sind bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Abs. 2. Die Abgabenbehörde kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

§ 135 BAO

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.

§ 21 UStG 1994

Abs. 1. Der Unternehmer hat 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 Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, daß in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. Unternehmer, die danach für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuß.

Von den Voranmeldungen sind Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.

Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Voranmeldungen auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Voranmeldung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054; 21.12.2007, 2004/17/0217; 24.6.2009, 2008/15/0035; 14.12.2011, 2009/17/0125).

Die Nichtabfuhr der Umsatzsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat muss sich die Bf., die in einem anderen Mitgliedstaat durch Versandhandelsgeschäfte Umsätze erzielt, als Verschulden zurechnen lassen. Die bloße Abfuhr der Umsatzsteuer im Ausgangsstaat kann zwar hinsichtlich der eingetretenen (temporären) Abgabenverkürzung als vorsatzausschließend gewertet werden, jedoch hat sie sich um die Einhaltung österreichischer Rechtsvorschriften zu spät gekümmert. Die Bf. stellt auch nicht näher dar, aus welchen Gründen es ihr objektiv und subjektiv nicht möglich war, rechtzeitig fachliche Beratung über die österreichische Steuerrechtslage einzuholen (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054). Da sich sowohl das österreichische als auch das deutsche Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI 2006 Nr. L 347/1) zu halten haben, hätte der Bf. bereits aus der Kenntnis der Umsatzsteuerregelung ihres Heimatstaates der Verdacht aufkommen müssen, dass im Staat am Ende der Versendung an Letztverbraucher steuerliche Konsequenzen zu ziehen gewesen wären.

In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass die angefochtenen Bescheide, was die Jahresumsatzsteuer 2011-2013 anlangt, ohnedies nicht vom gesetzlichen Höchstausmaß von 10% ausgegangen sind. Der festgelegte Zuschlag beträgt hiervon lediglich ein Fünftel.

Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

1. das Ausmaß der Fristüberschreitung (VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; 25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035). Diese beträgt im gegenständlichen Fall zwischen 10,5 Monaten und drei Jahren.
2. die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; 25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035).

Die Ausmessung der Zinsenvorteils erfolgte an Hand der zwischen 8.5.2013-15.3.2016 geltenden Stundungszinsen. Für das jeweilige erste Zinsjahr der Verspätung wurde die Bemessungsgrundlage mit der Hälfte geschätzt, da in Ermangelung der genauen Kenntnis der jeweiligen Monatsumsätze eine gleichmäßige Verteilung der Zahllast über das Kalenderjahr zu vermuten war.

| Jahr | Basis | Bmgr. | Monate | Zinssatz | Zinsbetrag p.a. |
|------|-----------|-----------|--------|----------|-----------------|
| 2011 | 51.883,72 | 25.941,86 | 12 | 4,38% | 1.136,25 |
| 2012 | 51.883,72 | 51.883,72 | 12 | 4,38% | 2.272,50 |
| 2013 | 51.883,72 | 51.883,72 | 12 | 4,38% | 2.272,50 |
| 2014 | 51.883,72 | 51.883,72 | 12 | 4,38% | 2.272,50 |
| 2015 | 51.883,72 | 51.883,72 | 3,5 | 4,38% | 662,81 |
| | | | | | 8.616,56 |
| | Zuschlag | Bisher | | | 1.037,67 |
| | in | % | | | 12,04% |

| Jahr | Basis | Bmgr. | Monate | Zinssatz | Zinsbetrag p.a. |
|------|-----------|-----------|--------|----------|-----------------|
| 2012 | 95.510,40 | 47.755,20 | 12 | 4,38% | 2.091,67 |
| 2013 | 95.510,40 | 95.510,40 | 12 | 4,38% | 4.183,35 |
| 2014 | 95.510,40 | 95.510,40 | 12 | 4,38% | 4.183,35 |
| 2015 | 95.510,40 | 95.510,40 | 3,5 | 4,38% | 1.220,14 |

| | | | | | |
|--|----------|--------|--|--|-----------|
| | | | | | 11.678,51 |
| | Zuschlag | Bisher | | | 1.910,20 |
| | in | % | | | 16,35% |

| Jahr | Basis | Bmgr. | Monate | Zinssatz | Zinsbetrag p.a. |
|------|------------|------------|--------|----------|-----------------|
| 2013 | 195.750,48 | 97.875,24 | 12 | 4,38% | 4.286,93 |
| 2014 | 195.750,48 | 195.750,48 | 12 | 4,38% | 8.573,87 |
| 2015 | 195.750,48 | 195.750,48 | 3,5 | 4,38% | 2.500,71 |
| | | | | | 15.361,51 |
| | Zuschlag | Bisher | | | 3.915,00 |
| | in | % | | | 25,48% |

Wie sich aus der oa. Berechnung ergibt, erreichen die festgesetzten Verspätungszuschläge lediglich zwischen 12,04% und 25,48% des erzielten Zinsenvorteils und bewegen sich somit eher an der unteren Grenze der vorzuschreibenden Nebenansprüche. Damit erreichen sie eine Höhe, die den Grad des Verschuldens (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70; 25.6.2007, 2006/14/0054) und die Tatsache, dass die Bf. die Abgaben selbst nachgemeldet hat, ausreichend berücksichtigen. Wird wegen schuldhafter Verletzung der Pflicht zur Einreichung der Jahresumsatzsteuererklärung (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) ein Verspätungszuschlag verhängt (Bemessungsgrundlage ist die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer ohne Abzug der Vorauszahlungen), so ist bei der Ermessensübung (beim Kriterium des finanziellen Vorteils aus der Verspätung) die Höhe entrichteter Vorauszahlungen zu berücksichtigen (*Stoll, BAO, 1540*). Eine solche Berücksichtigung war nicht möglich, da hinsichtlich der Jahressteuer keine Beträge vorangemeldet wurden.

Was die Umsatzsteuervorauszahlung für Jänner 2015 anlangt, beträgt zugegebenermaßen die Verspätung nur 1,5 Monate. In Anbetracht der jahrelangen Versäumnisse wird der Verspätungszuschlag auf 2% herabgesetzt, da die Dauer der Verspätung und das bisherige abgabenrechtliche Verhalten (jahreslange Saumseligkeit) gegeneinander abzuwägen waren. Das im angefochtenen Bescheid für diesen Voranmeldungszeitraum festgelegte Ausmaß von 5% erscheint daher zu hoch gegriffen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 31. März 2017