



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-KG, xyS., vom 24. Juni 2004, vertreten durch Mag. Wöth-Fellmann Dagmar, Steuerberatung, 6020 Innsbruck, Amraser Str 78, gegen den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2000 vom 21. Juni 2006 und gegen die gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheide betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 vom 4. November 2004 des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt übermittelte der Berufungswerberin (Bw.) den Fragebogen zur Betriebseröffnung (Verf 16) datiert mit 12. Jänner 2004.

Am 1. Juni 2004 langte der ausgefüllte Fragebogen samt Unterschriftsprobenblatt und eine Selbstanzeige iS des § 29 FinstrG – alle datiert mit 28. Mai 2004 – beim Finanzamt ein. Aktenkundig ist auch eine Vollmacht des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 29. Jänner 2004.

Aus der **Selbstanzeige vom 28. Mai 2004** geht folgendes hervor:

„.... In der Anlage übermitteln wir Ihnen den ausgefüllten Erfassungsbogen Verf 16 samt den erforderlichen Beilagen und bringen Ihnen folgenden Sachverhalt zu Kenntnis:

Im Rahmen der Übernahme des gegenständlichen Auftrages haben wir feststellen müssen,

dass sich die Fa. X-KG zwar erst mit Ende des Kalenderjahres 2003 um die Eintragung einer inländischen Zweigniederlassung bzw. um die Erteilung einer Gewerbeberechtigung in Österreich bemüht hat, sie jedoch im Rahmen einer steuerlichen Betriebsstätte aufgrund der langfristigen Bauausführung bei xxx seit September 2000 ihre Tätigkeit in Österreich entfaltete. Die in Österreich erbrachten Werkleistungen sind mit 20% Umsatzsteuer zu versteuern – wurden jedoch fälschlicherweise von Deutschland aus als innergemeinschaftliche Lieferungen fakturiert.

Das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte wurde durch die Fa. Y. bzw. deren deutschen Steuerberater nicht erkannt, der gesamte Gewinn des Stammhauses inkl. der Betriebsstätte wurde im Gesamtjahresabschluß erfasst und in Deutschland versteuert.

Ähnlich verhielt es sich mit der Lohnversteuerung der hier eingesetzten Mitarbeiter der Firma. Aufgrund der Tatsache, dass diese bis zu 5 Jahre unter der SV-rechtlichen Hoheit des Heimatstaates verbleiben, wurde die gesamte Lohnverrechnung und auch der Lohnsteuerabzug in Deutschland vorgenommen.

Wir haben uns daher bemüht, in der Kürze der Zeit die Bemessungsgrundlagen für LSt, Ust und Est der österreichischen Betriebsstätte zu ermitteln und bringen im Namen unserer Mandantschaft X-KG sowie der Gesellschafter Hans Y. sen. und Hans Y. jun. vorsorglich eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG ein:

Aufgrund der oa Sachverhaltsdarstellung wurde das Besteuerungsrecht der Republik Österreich für folgende Abgaben nicht wahrgenommen:

1. Lohnsteuer.....

2. Umsatzsteuer:

U 2000	43.162,52 €	
U 2001	63.228,29 €	
U 2002	35.675,50€	142.066,31 €

Bemessungsgrundlagen siehe beiliegende Ust – Jahreserklärungen....“

Am 8. Juni 2004 langten die Vollmachten der Gesellschafter der Bw. sowie am 14. Juni 2004 der Gesellschaftsvertrag der Bw. beim Finanzamt ein.

In der Folge wurde die Bw. aufgrund der – im Juni 2004 – eingelangten und vorgelegten Umsatzsteuererklärungen für 2000, 2001 und 2002 erklärungsgemäß veranlagt, und das Finanzamt erließ dementsprechend die Umsatzsteuerbescheide für 2000, 2001 und 2002 am 21. Juni 2004.

Gleichzeitig wurde der Bw. vom Finanzamt mit Verspätungszuschlagsbescheide vom 21. Juni 2004 jeweils ein Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer von 10% wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung für die Jahre 2000, 2001 und 2002, also in Höhe von 4.316,18 €, 6.322,83 € und 3.567,55 € vorgeschrieben mit der Begründung, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlages aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO erfolgt sei.

Gegen diese Verspätungszuschlagsbescheide brachte die steuerliche Vertretung der Bw. das Rechtsmittel der **Berufung** - datiert mit 24. Juni 2004 - ein mit folgender Begründung:

„Gem. § 135 BAO handelt es sich bei der Auferlegung eines Verspätungszuschlages um eine Ermessensentscheidung der Behörde. Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen, welche zu dieser Entscheidung geführt haben (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Laut mehrerer Erkenntnisse des VwGH sind solche Entscheidungen insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes fordert (VwGH 8.3.1994, 90/14/0049, 31.5.1995, 94/16/0278). Es wird der Antrag gestellt die oa Bescheide in Folge Rechtswidrigkeit aufzuheben...“.

Mit **Schreiben vom 27. Oktober 2004** übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. berichtigte Umsatzsteuererklärungen ua für die Jahre 2001 und 2002 – eingelangt beim Finanzamt am 29. Oktober 2004 - mit der Begründung, dass „aufgrund umfangreicher Abstimmungsarbeiten mit den Auftraggebern, der Firma yyy und der Firma zzz aus S. haben wir leider einige Abweichungen zu den bis dato durch den deutschen Kollegen vorgelegten Unterlagen feststellen müssen. Es ergibt sich daher die Notwendigkeit, die Umsatzsteuerdaten für die oa Zeiträume zu berichtigen. Die entsprechende Nachzahlung an Umsatzsteuer wird umgehend veranlasst“.

In der Folge erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO am 4. November 2004 mit der Begründung, dass die Wiederaufnahme von amtswegen auf Grund der Anregung erfolgt sei. Gleichzeitig erließ das Finanzamt die beiden Umsatzsteuerbescheide am 4. November 2004 und setzte die Umsatzsteuer antrags- und erklärungsgemäß für das Jahr 2001 mit 80.057,05 € sowie für das Jahr 2002 mit 35.776,11 € fest.

Die bekämpften Verspätungszuschläge betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und 2002 wurden hingegen mit Bescheiden vom 4. November 2004 gemäß § 295 Abs. 3 BAO dahingehend angepasst, als dass diese nunmehr mit 10% von der festgesetzten Umsatzsteuer in Höhe von 80.057,05 € und 35.776,11 €, sohin mit dem Betrag von 8.005,64 € für 2001 und von 3.577, 61 € für 2002 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung festgesetzt wurden.

Die steuerliche Vertreterin brachte gegen die beiden (neuen) Verspätungszuschlags-bescheide Berufung vom 15. November 2004 ein. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die vorliegende Berufung vom 24. Juni 2004 hingewiesen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mittels **Berufungsvorentscheidung** – datiert mit 7. September 2005 - als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

„Gem. § 135 BAO kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn der Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen nicht wahrte. Die dem Grunde und der Höhe nach liegende Festsetzung von Verspätungszuschlägen setzt somit voraus, dass der Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht einhält und das nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits eine leichte Fahrlässigkeit schließt eine Entschuldbarkeit aus (VwGH 14.3.1986, 84/17/0135). Die Höhe des Verspätungszuschlages richtet sich nach dem Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung erzielten finanziellen Vorteils und dem steuerlichen Verhalten des Abgabepflichtigen. Im berufungsgegenständlichen Fall wurden die Umsatzsteuererklärungen 2000 bis 2002 erst am 1. Juni 2004 eingereicht, dies führte letztendlich zu einer Gesamtnachforderung von 158.995,66 €. Das hohe Ausmaß der Fristüberschreitung und die Höhe des Nachforderungsbetrages rechtfertigen nach Ansicht der Abgabenbehörde die Festsetzung eines Verspätungszuschlages von 10% der festgesetzten Abgabe.“

In der Folge beantragte die steuerliche Vertretung die **Vorlage der Berufung** – datiert mit 20. September 2005 - an die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte ergänzend vor:

„Wie bereits in der vorsorglichen Selbstanzeige im Sinne § 29 FinStrG vom 28. Mai 2004 dargelegt, trifft den Abgabepflichtigen an der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 kein Verschulden. Die in Österreich – seit September 2000 – erbrachten Leistungen wurden, weil Auftragnehmer das deutsche Stammhaus (österreichische Niederlassung wurde erst mit Ende 2003 im Firmenbuch eingetragen) war, fälschlicherweise von Deutschland aus als innergemeinschaftliche Lieferungen fakturiert. Das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte aufgrund einer langfristigen Bauausführung wurde durch die Fa. Y. bzw. deren deutschen Steuerberater aufgrund der Beauftragung in Teilabschnitten nicht erkannt, der gesamte Gewinn des Stammhauses inkl der österreichischen Aktivität wurde im Gesamtjahresabschluß erfasst und in Deutschland versteuert. Erst durch Hinzuziehung unserer Kanzlei seitens des deutschen Kollegen kam es zur richtigen Beurteilung der Sachverhalte und nachträglicher Korrektur der Besteuerung, insbesondere Abfuhr der Umsatzsteuer.“

Wir stellen daher den Antrag die Bescheide über den Verspätungszuschlag aufzuheben bzw. das Ausmaß des Zuschlages herabzumindern..."

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vor.

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

Im gegenständlichen Fall ist zunächst die Bestimmung des § 274 BAO zu beachten:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären. Bringt die Partei auch gegen den nachträglich geänderten Bescheid eine Berufung ein, so gilt sie nach der Judikatur (VwGH 15.12.1992, 92/14/0121; 27.3.1996, 95/13/0264) nur mehr als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung.

Die Berufung vom 24. Juni 2004 gilt daher als auch gegen die am 4. November 2004 durch das Finanzamt gemäß § 295 BAO geänderten Verspätungszuschlagsbescheide 2001 und 2002 gerichtet, mit welchen der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und 2002 in Höhe von 8.005,64 € (anstatt 6.322,83 €) und 3.577,61 € (anstatt 3.567,55 €) festgesetzt wurde. Die Berufung vom 15. November 2004 gegen diese beiden Verspätungszuschlagsbescheide 2001 und 2002 gilt als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung.

Bezüglich der Problematik, dass in den Bescheiden, wie die Bw. ausführt, "Bei Ermessensentscheidungen sind die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen, welche zu dieser Entscheidung geführt haben. Laut mehrerer Erkenntnisse des VwGH sind solche Entscheidungen insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes fordert" ist Folgendes auszuführen:

Eine fehlerfrei begründete Sachentscheidung der im Rechtsmittelweg angerufenen Berufungsbehörde (Abgabenbehörde zweiter Instanz) behebt den Begründungsmangel des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz, weil, wie aus § 289 Abs. 2 BAO zu folgern ist, die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz tritt. Ein Fehler im Begründungsbereich des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz wird damit bedeutungslos, wenn er durch die Begründung der Rechtsmittelentscheidung beseitigt wird (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Band 1, 973).

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 Ermessensentscheidung 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).

§ 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, welche die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen (Verspätungszuschlag), wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Nach § 21 Abs. 4 UStG hat ein Unternehmer für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen ua für die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monats März jedes Jahres einzureichen. Die Abgabenbehörde kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in den 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 (§ 134 Abs. 2 BAO).

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 sicherzustellen (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Tz 1 zu § 135, 408). Des Weiteren kommt ihm auch die Funktion der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachten Verwaltungsaufwand wie zum Beispiel Erklärungseingangsevidenz, Erinnerungsverfahren, Zwangsstrafenandrohungen etc. zu. Weiters stellt er die Einhaltung einer geordneten Abgabenfestsetzung sicher. Bei 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 der Abgabenbehörde (VwGH 17.5.1999, 98/17/0265; VwGH 12.8.2002, 98/17/0292). Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. die Nachfrist zur

Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahr, sohin die Abgabenerklärung nicht oder objektiv verspätet einreicht, und dass die Verspätung nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist dann nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 24.10.2000, 95/14/0086; VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0133). Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten dann, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht (VwGH 5.11.1981, 2974/80). Nach der Rechtsprechung (ua. VwGH 14.3.1986, 84/17/0135) rechtfertigt schon ein geringfügiges Verschulden an der verspäteten Abgabe einer Abgabenerklärung die Verhängung eines Verspätungszuschlages.

### **Zur Festsetzung dem Grunde nach:**

Unstrittig ist und wurde auch von der Bw. selbst – laut Selbstanzeige - vorgebracht, dass die Bw. im Rahmen einer steuerlichen Betriebsstätte aufgrund der langfristigen Bauausführung bei xxx seit September 2000 ihre Tätigkeit in Österreich entfaltete und somit die in Österreich erbrachten Werkleistungen mit 20% Umsatzsteuer zu versteuern waren.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Bw. die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000, 2001 und 2002 nicht innerhalb der gesetzlichen Frist sondern gleichzeitig mit der Selbstanzeige vom 28. Mai 2004 dem Finanzamt am 1. Juni 2004 übermittelte.

An dem Umstand der verspäteten Einreichung der Umsatzsteuererklärungen für die berufsgegenständlichen Jahre kann auch das Vorbringen der Bw. mittels einer Selbstanzeige nichts ändern, zumal die Umsatzsteuererklärungen schon bei Abgabe der Selbstanzeige im Juni 2004 verspätet waren.

Dazu kommt noch, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) nicht die Festsetzung eines Verspätungszuschlages hindert, weil für die Festsetzung dieses Zuschlages allein die nicht entschuldbare Nichtwahrung der Abgabenerklärungsfrist Tatbestandsvoraussetzung ist und es entsprechend dem Wesen des Verspätungszuschlages nicht zu einer „Strafkumulierung“ kommt. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages kommt nur in Betracht, wenn der Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung einer „Abgabenerklärung“ nicht wahr, also nur dann, wenn Abgabenerklärungen, im engeren technischen Sinn verstanden werden, nicht rechtzeitig eingebracht werden (Stoll, BAO Kommentar, Band II, § 135 BAO, S. 1526).

Laut Gesetz hätten die Umsatzsteuererklärungen 2000, 2001 und 2002 bis Ende März des folgenden Jahres nämlich bis 31.3.2001 (2000), 31.3.2002 (2001) und bis 31.3.2003 (2002) eingebracht werden müssen.

Bis zur Abgabe der Selbstanzeige im Juni 2004 lag von seiten der Bw. weder ein schriftliches Anbringen noch ein begründeter Antrag zur späteren Einreichung der Umsatzsteuerklärungen vor.

Im Übrigen setzt die Verhängung eines Verspätungszuschlages keine vorherige Mahnung voraus, die Erklärung einzureichen (VwGH 10.1.1958, 2296/56).

Die Abgabenerklärungen betreffend Umsatzsteuer für 2000, 2001 und 2002 wurden damit objektiv verspätet eingebracht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 135 Abs. 1 BAO ist eine Verspätung dann entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige die Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Unter Fahrlässigkeit ist auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen. Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Allerdings sind Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen 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 (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. 9.2000, 96/14/0174, und vom 12. 8.2002, 98/17/0292).

In der Unterlassung einer entsprechenden den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden; dies gilt insbesondere bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgabepflichten, und damit mit Erklärungspflichten verbunden sind (Stoll aaO, S 1530).

Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig informieren und beraten zu lassen, auszugehen (Stoll, BAO Kommentar, Band II, S 1530). Unter solchen Voraussetzungen, also dann, wenn die Inanspruchnahme von Auskünften, von Beratern oder Vertretern den Umständen nach naheliegend ist, sind objektive Verletzungen der Erklärungspflicht durch den Abgabepflichtigen nicht entschuldbar.

Dem Verschulden des Abgabepflichtigen an der verspäteten Einreichung von Abgabenerklärungen ist das Verschulden seines Vertreters gleichzuhalten. Dieser Grundsatz gilt auch für gewillkürte (bevollmächtigte) Vertreter.

Gesetzliche Vertreter haben die abgabenrechtlichen Verpflichtungen der Partei kraft ihrer Rechtsstellung und der damit verbundenen gesetzlichen Pflichten, gewillkürte Vertreter



zufolge ihrer vertraglichen Verpflichtungen zu erfüllen. Sie haben daher in diesem Zusammenhang auch die Abgabenerklärungspflichten der Partei zu erfüllen.

Erforderlichenfalls ist für entsprechend fachkundige (gewillkürte) Vertreter zu sorgen. Soweit dies nicht geschieht, liegt ein Organisationsmangel vor, der es ausschließt, derartige Unterlassungen der Gesellschaft beziehungsweise deren gesetzlichen Vertreter als entschuldbar zu beurteilen.

Kommen die gewillkürten Vertreter des Abgabepflichtigen der Abgabenerklärungspflicht (nicht rechtzeitig) nach, so gilt grundsätzlich das soeben Gesagte gleichermaßen.

Laut Rechtsprechung des VwGH (VwGH 4.3.1982, 2240/2977/80, ÖstzB 1983,45, VwGH 25.06.2007, 2006/14/0054) muss auch einem Steuerpflichtigen, der eine internationale Geschäftstätigkeit entfaltet, zugemutet werden, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu orientieren, in denen er seine Geschäfte abwickelt.

Wenn die Bw. unter Hinweis auf die „vorsorgliche Selbstanzeige im Sinne § 29 FinStrG vom 28. Mai 2004“ vorbringt, dass ihr an der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2002 kein Verschulden treffen würde, und die in Österreich – seit September 2000 – erbrachten Leistungen seien, weil der Auftragnehmer das deutsche Stammhaus (österreichische Niederlassung wurde erst mit Ende 2003 im Firmenbuch eingetragen) gewesen sei, fälschlicherweise von Deutschland aus als innergemeinschaftliche Lieferungen fakturiert worden und das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte aufgrund einer langfristigen Bauausführung durch die Fa. Y. bzw. deren deutschen Steuerberater aufgrund der Beauftragung in Teilabschnitten nicht erkannt worden, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Nach Auffassung der Referentin ist die gegenständlich verspätete Einreichung der Umsatzsteuererklärungen 2000 bis 2002 durch die Bw. nicht entschuldbar, zumal dieser laut Aktenlage auch keine vertretbare Rechtsansicht zukam, sie wäre bis zur Abgabe der Selbstanzeige zu keiner Abgabe der Umsatzsteuererklärungen für 2000 bis 2002 verpflichtet gewesen.

Von der Bw. wurde weder ein Vorbringen erstattet noch ist aus der Aktenlage ersichtlich, dass der Abgabepflichtigen eine fristgerechte Einreichung der Steuererklärung nicht möglich bzw. zumutbar oder sie hierzu begründeterweise verhindert gewesen wäre.

Bezüglich der Entschuldbarkeit der Verspätung bleibt die Bw sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag konkrete Ausführungen schuldig. Auch gegen die ergangene

Berfungsvorentscheidung vom 7. September 2005 – der Vorhaltscharakter zukommt – hat die Bw. nichts Gegenteiliges und hinsichtlich Entschuldbarkeit nichts Nennenswertes vorgebracht.

Auch aus dem knappen Argument, in der Selbstanzeige „das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte aufgrund einer langfristigen Bauausführung durch die Fa. Y. bzw. deren deutschen Steuerberater ist aufgrund der Beauftragung in Teilabschnitten nicht erkannt worden“ ist für die Bw. nichts zu gewinnen. Es reicht für eine Entschuldbarkeit nicht aus, sich nur auf die Unkenntnis des Gesetzes zu stützen. Schon gar nicht bei einem steuerlichen Vertreter. Wenn die Bw. vorbringt, dass sie selbst das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte nicht erkannt habe, dann muß ihr entgegengehalten werden, dass ihr ein Verhalten zugemutet werden kann, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu orientieren, in denen sie Geschäfte abwickelt. Von der Bw. wurde nicht dargelegt und vorgebracht, dass sie ein solches zumutbares Verhalten überhaupt gesetzt hätte. Auch die von der Bw. behauptete „Unkenntnis des deutschen Steuerberaters“ ist nicht nachvollziehbar und verständlich, da gerade ein steuerlicher Vertreter verpflichtet ist sich an die Steuergesetze zu orientieren und danach zu handeln. Aus welchem Grund auch immer das Verhalten des Steuerberaters entschuldbar sein soll bzw ist wurde von der Bw. nicht thematisiert bzw erörtert. In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen, dass laut Aktenlage die Bw. erst ab dem Jahr 2004 durch einen gewillkürten Vertreter (Steuerberater) vertreten ist. Dies geht aus der vorliegenden Vollmacht datiert mit 29. Jänner 2004 hervor.

Diesbezüglich ist auch anzuführen, dass ein allfälliges Verschulden des Vertreters den Vertretenen trifft; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (VwGH 27.9.2000, 96/14/0174 und die dort zitierte Literatur).

Anlässlich der Aufnahme ihrer Bauausführungstätigkeit bei BMW S. wäre es der Bw. bzw den zuständigen Organen und gewillkürten Vertretern der Bw. zumutbar gewesen, sich über die einschlägigen abgaberechtlichen Bestimmungen Österreichs zu orientieren.

Es wurde – wie oben schon ausgeführt - von der Bw. nicht dargelegt aus welchen Gründen es objektiv oder subjektiv unmöglich gewesen sein sollte, den Sachverhalt richtig zu erkennen, sich über die einschlägige Rechtslage in Österreich zu orientieren, um die Umsatzsteuererklärungen rechtzeitig beizubringen.

Wenn nun die (österreichische) steuerliche Vertreterin der Bw. im Vorlageantrag vom 20. September 2005 vorbringt „erst durch Hinzuziehung unserer Kanzlei seitens des deutschen Kollegen kam es zur richtigen Beurteilung der Sachverhalte und nachträglicher Korrektur der Besteuerung, insbesondere Abfuhr der Umsatzsteuer, so bringt sie damit auch zum Ausdruck, dass die irrtümliche Rechtsauffassung offensichtlich darauf beruhte, dass man sich nicht

rechtzeitig (schon vor Abwicklung bzw. bei Aufnahme der geschäftlichen Tätigkeit in Österreich) an der österreichischen Steuerechtslage orientiert und informiert hat.

Die unbestritten massiv verspätet erfolgte Einreichung der Umsatzsteuererklärungen für 2000 bis 2002 war damit im Sinne des § 135 BAO nicht entschuldbar.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsausführungen und obiger Überlegungen ist die grundsätzliche Berechtigung zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages dem Grunde nach jedenfalls gegeben.

### **Zur Festsetzung der Höhe des Verspätungszuschlags:**

Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge und Druckmittel eigener Art. Bei Ausübung des behördlichen Ermessens sind vor allem

- das Ausmaß und die Dauer der Fristüberschreitung (VwGH 10.11.1987, 87/14/0165; VwGH 29.4.1992, 88/17/0094; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008),
  - die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008),
  - das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen (VwGH 28.11.1969, 189/69; VwGH 21.1.1998, 96/16/0126; VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80; VwGH 17.5.1999, 98/17/0266) sowie
  - der Grad des Verschuldens (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70)
- zu berücksichtigen (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Tz 3 und 13 zu § 135, 409f).

Das Finanzamt begründete seine Ermessensübung der Höhe nach insbesondere mit dem Umstand, dass die Abgabenerklärungen der Jahre 2000 bis 2002 erst am 1. Juni 2004 eingereicht worden wären und dies letztendlich zu einer Gesamtnachforderung von 158.995,66 € geführt hätte.

Dem ist entgegenzuhalten, dass im Rahmen der Ermessensübung zur Festsetzung der Höhe des Prozentsatzes zur Bestimmung des Verspätungszuschlages die Höhe der festgesetzten Abgabe kein Ermessenskriterium ist, weil die Höhe der festgesetzten Abgabe ohnedies über die Bemessungsgrundlage nach § 135 BAO in die Berechnung des Verspätungszuschlages Eingang findet und solcherart eine unzulässige doppelte Berücksichtigung ein- und desselben Kriteriums bei der Ausmessung des Verspätungszuschlages vorliegt. Daher kann darin keine Begründung für die Höhe des verhängten Verspätungszuschlages abgeleitet werden (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Der Verspätungszuschlag im Ausmaß von zehn Prozent ist jedoch auf Grund weiterer Umstände, welche die Bw. zu vertreten hat, angebracht, da zum einen nach

Verwaltungspraxis (UFS 24.6.2004, RV/0047-G/04) Verspätungszuschläge bei mehr als sechsmonatiger Säumnis durchwegs das gesetzliche Höchstmaß erreichen.

Im vorliegenden Fall langten die Umsatzsteuererklärungen für 2000, 2001 und 2002 beim Finanzamt am 1. Juni 2004 ein, sohin mit einer den Zeitraum von sechs Monaten bei weiten übersteigenden Verspätung (nämlich die Einbringung der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 ist mehr als drei Jahre(!), für das Jahr 2001 mehr als 2 Jahre (!) und für das Jahr 2002 ist mehr als 1 Jahr (!) verspätet). Und wenn man weiters bedenkt, dass nach § 134 Abs. 1 BAO die Abgabenerklärungen für die Umsatzsteuer grundsätzlich jeweils bis zum Ende des Monats März des Folgejahres einzureichen sind, so handelt es sich dabei wohl um massive bzw unverhältnismäßige Fristüberschreitungen in Zusammenhang mit der Einbringung von Abgabenerklärungen. Schon aus diesem Grund allein wäre das gesetzliche Höchstausmaß von 10% gerechtfertigt.

Nebenbei ist noch zu erwähnen, dass eine Neigung zur Missachtung angabenrechtlicher Vorschriften auch daraus ableitbar sei, dass die Bw. den Fragebogen hinsichtlich Betriebseröffnung vom 12. Jänner 2004 (Verf 16) erst ca 5 Monate später dem Finanzamt – nämlich am 1. Juni 2004 – mit der Selbstanzeige sowie den Umsatzsteuererklärungen für 2000, 2001 und 2002 übermittelte. Von einem zeitnahen und einigermaßen zügigen Handeln kann davon auch nicht ausgegangen werden.

Der Bw. kam durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuererklärungen sowie der Begleichung der Umsatzsteuerschuld für den berufsgegenständlichen Zeitraum im Jahr 2004 ein nicht unwesentlicher finanzieller Vorteil zu, wenn man bedenkt, dass sich die Fälligkeit der Umsatzsteuer nach § 21 UstG 1994 richtet (Zinsgewinn für die Bw. von mehreren Jahren zB für 2000 mehr als drei Jahre, für 2001 mehr als zwei Jahre und 2002 mehr als 1 Jahr).

Wie bereits oben dargelegt hat die Bw. sowie auch der deutsche steuerliche Vertreter nach Auffassung der Referentin auch ein Verschulden an der unterlassenen fristgerechten Einreichung der Abgabenerklärung zu vertreten, da sie über einen längeren Zeitraum (über drei Jahre) offensichtlich keine Bemühungen getätigt haben, die Umsatzsteuererklärungen 2000 bis 2002 nachzureichen, und die Einreichung der Abgabenerklärungen bewusst unterlassen haben. Weder die Bw. selbst noch der deutsche steuerliche Vertreter haben ein zumutbares Verhalten gesetzt, um ihrer Verpflichtung nachzukommen. In der Unterlassung einer den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung ist somit das Verschulden der Bw. sowie des deutschen Steuerberaters zu erblicken. Wie oben ausgeführt ist das Verschulden des Vertreters dem Verschulden der Bw. gleichzuhalten. Nebenbei ist in diesem Zusammenhang noch zu

erwähnen, dass bei unentschuldbarer Nichtwahrung der Abgabenerklärungsfrist durch den Vertreter der Verspätungszuschlag dem Abgabepflichtigen aufzuerlegen ist, der gegebenenfalls im Zivilrechtsweg gegenüber dem Vertreter Regreß nehmen kann.

Erschwerend kommt noch hinzu, dass die Bw. der Steuerpflicht nicht nur für ein Jahr sondern gleich für drei Jahre nicht nachgekommen ist, sowie auch das unverhältnismäßig lange Untätigbleiben.

An diesem Umstand obigen schuldhaften Verhaltens kann auch nichts das Vorbringen der Bw. unter Verweis auf die Selbstanzeige etwas ändern, war doch zu diesem Zeitpunkt die streitgegenständliche Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen bereits (objektiv) ergebnislos verstrichen und musste der Bw. schon jedenfalls bewusst gewesen sein, dass sie diese nicht gewahrt hat bzw. nicht mehr wahren kann.

In Anbetracht obiger Überlegungen, insbesondere der den Zeitraum von sechs Monaten übersteigenden Säumnis, der Schwere des Verschuldens sowie dem durch die verspätete Erklärung und Entrichtung der Umsatzsteuer der Bw. zukommenden finanziellen Vorteil, erweist sich die im Rahmen des Ermessens erfolgte Verhängung eines Verspätungszuschlages im gesetzlichen Höchstmaß von zehn Prozent für angebracht und zutreffend.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen

Linz, am 18. Februar 2010