

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberater,

1. über die Beschwerde vom 03.08.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 07.07.2017, betreffend Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013
2. über die Beschwerde vom 08.08.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 26.07.2017, betreffend Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2011, sowie die Jahre 2014 und 2015, beide vom 31.07.2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

- a) Der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2011 mit 4 % von 5.684,16 Euro festgesetzt mit 227,37 Euro.
- b) Der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2012 mit 4 % von 9.784,13 Euro festgesetzt mit 391,36 Euro.
- c) Der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2013 mit 3 % von 16.266,87 Euro festgesetzt mit 488 Euro.
- d) Der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2014 mit 3 % von 14.569,73 festgesetzt mit 473,09 Euro.
- e) Der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer wird für das Jahr 2015 mit 2 % von 16.151,71 Euro festgesetzt mit 323,03 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (BF) ist ein deutsches Unternehmen, das im Bereich der Herstellung und des Vertriebs von X-Produkten tätig ist. Diese wurden auch im Versandhandelsgeschäft nach Österreich an Letztverbraucher verkauft.

Die entsprechenden Umsätze in Österreich für die Jahre 2011 bis 2015 wurden verspätet gemeldet und seitens des Finanzamtes Verspätungszuschläge betreffend die Umsatzsteuer festgesetzt, die im Beschwerdeverfahren im Rahmen der Ermessensübung auf die Hälfte reduziert wurden.

Dies ergibt sich aus der Aktenlage und dem Vorbringen der BF.

Die BF stellte durch ihren steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag mit Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat und führte aus, auch die Festsetzung von halbierten Verspätungszuschlägen sei unverändert rechtswidrig und verwies auf die Ausführungen in den Beschwerden.

Durch das Absenken der Lieferschwelle zum 1.1.2011 habe sich der Lieferort *le lege* nach Österreich verlagert, und zwar mit der Lieferung, mit der die maßgebliche Lieferschwelle von nunmehr 35.000 Euro überschritten worden sei.

Sämtliche Versandhandelslieferungen ab dieser Lieferung seien daher in Österreich steuerbar und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig.

Der BF habe für sämtliche Zeiträume ab 2011 die in Österreich steuerbaren Umsätze nacherklärt und die fällige Umsatzsteuer auch entrichtet.

Die gebotene Auseinandersetzung mit den zu berücksichtigenden Ermessenskriterien (wie Ausmaß der Fristüberschreitung, Höhe des durch die verspätete Abgabe erzielten finanziellen Vorteils, steuerliches Verhalten des Abgabepflichtigen, Grad des Verschuldens) sei nicht erfolgt. Die ersatzlose Aufhebung der Bescheide werde beantragt.

Mit Schreiben vom 31.07.2018 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung und vor dem gesamten Senat vom steuerlichen Vertreter zurückgenommen.

Rechtslage / Erwägungen

Gesetzliche Bestimmungen:

§ 134 BAO

Abs. 1. Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) sind bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates 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.

Für den Versandhandel gilt:

Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. ... (Art 3 Abs. 3 UStG 1994).

Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in den jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, bei dem Lieferer im vorangegangenen Kalenderjahr die maßgebliche Lieferschwelle überstiegen hat. Weiters ist Abs. 3 ab dem Entgelt für die Lieferung, mit dem im laufenden Kalenderjahr die Lieferschwelle überstiegen wird, anzuwenden. Maßgebende Lieferschwelle ist im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland der Betrag von 35.000 Euro (Art. 3 Abs. 5 Z 1 UStG 1994).

Die maßgebliche Lieferschwelle war in Österreich bis BGBl. I 34/2010 100.000 Euro, ab 1.1.2011 beträgt der maßgebliche Betrag 35.000 Euro. Abzustellen ist auf die Entgelte, somit die Beträge ohne Umsatzsteuer.

Zweck des Verspätungszuschlages ist es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267; VwGH 11.12.2009, 2009/17/0151) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (Ritz, BAO⁶, 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, BAO⁶, § 135 Tz 4 und 10 mwN).

Es ist unbestritten, dass die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2011 bis 2015 nicht spätestens am 30.06. des Folgejahres sondern nach der Aktenlage erst am 11.05.2017 eingereicht worden sind und auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgten. Damit liegen bezüglich der einzelnen Zeiträume Fristüberschreitungen

hinsichtlich der einzureichenden Umsatzsteuererklärungen von rund 58 Monaten (für die Umsatzsteuererklärung 2011) bis rund 10 Monaten für die Umsatzsteuererklärung 2015 vor.

Demzufolge ist wegen Verletzung der sich aus § 134 BAO ergebenden Erklärungspflicht die grundsätzliche Berechtigung zur Auferlegung von Verspätungszuschlägen nach Maßgabe des § 135 BAO jedenfalls gegeben.

Zu prüfen ist, ob die unbestritten verspätet erfolgte Einreichung der Umsatzsteuererklärungen nicht entschuldbar ist (vgl. dazu die obigen Ausführungen zum Verschulden).

Beim Versandhandel kommt schon wegen der grundsätzlichen Schwierigkeit der Überprüfbarkeit der Vorgänge im (ausländischen) Abgangsstaat (Art und Höhe der Umsätze an Letztverbraucher) mit Auswirkungen auf das Bestimmungsland (= Inland) der Einhaltung der Rechtsvorschriften seitens des liefernden Unternehmers besonderes Gewicht zu.

Selbst wenn die Versteuerung der Umsätze irrtümlich im falschen Land, nämlich in Deutschland, erfolgte, ist dieses Vorgehen im Sinne des § 135 BAO nicht entschuldbar.

Die verspätete Erklärung der Umsatzsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat muss sich die BF, die in einem anderen Mitgliedstaat durch Versandhandelsgeschäfte Umsätze erzielt, als Verschulden zurechnen lassen. Die irrtümliche Abfuhr der Umsatzsteuer im Ausgangsstaat kann zwar hinsichtlich der eingetretenen (temporären) Abgabenverkürzung als vorsatzausschließend gewertet werden, jedoch ist ihr vorwerfbar, dass sich die BF über die maßgeblichen österreichischen Rechtsvorschriften zu spät informiert hat.

Aus dem Vorbringen der BF ist auch nicht zu entnehmen, aus welchen Gründen es ihr objektiv und subjektiv nicht möglich gewesen wäre, rechtzeitig fachliche Beratung über die österreichische Steuerrechtslage einzuholen (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Zudem basieren sowohl das österreichische als auch das deutsche Umsatzsteuerrecht auf den Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl 2006 Nr. L 347/1) und hätte die BF bereits aus der Kenntnis der Umsatzsteuerregelungen ihres Heimatstaates schließen können müssen, dass bei der Versendung an Letztverbraucher in einen anderen Mitgliedstaat steuerliche Auswirkungen im Bestimmungsland zu beachten sind.

Dazu ist weiters auf die Rechtsprechung zu verweisen, dass Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen (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 sind, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Es ist dabei zu beachten, dass ein Verschulden des Vertreters den

Vertretenen trifft (VwGH 27.9.2000, 96/14/0174; 12.8.2002, 98/17/0292; 21.12.2007, 2004/17/0217; 24.6.2009, 2008/15/0035).

Einem Steuerpflichtigen, der eine internationale Geschäftstätigkeit entfaltet, muss zugemutet werden, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu informieren, in denen er seine Geschäfte abwickelt (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054 mit Hinweis auf E 4. März 1982, 2240/2977/80, ÖStZB 1983, S. 45), und das zeitnahe und mit der gebotenen Sorgfalt.

Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass der Verspätungszuschlag dem Grunde nach zu verhängen ist, da die Verspätung nicht entschuldbar ist und Zweckmäßigsgründe für die Festsetzung sprechen. Die Nichtabgabe der Erklärungen hat sich über mehrere Perioden erstreckt und ist im Rahmen des Ermessens der Zweckmäßigkeit im Sinne der Sicherung des Steueraufkommens der Vorrang vor der Billigkeit zu geben und waren auch die steuerlichen Auswirkungen im Beschwerdefall nicht nur gering.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt sowohl dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (zB VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 25.6.2007, 2006/14/0054; 11.12.2009, 2009/17/0151).

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, 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).

Im Beschwerdefall ist zu berücksichtigen, dass die Fristüberschreitung rund 58 bis 10 Monate betrug und von einem nur geringen Verschulden der BF auszugehen ist, weil sie nicht vorsätzlich handelte.

Für die BF spricht, dass sie gleich nach Erkennen der falschen Vorgangsweise von sich aus für die zurückliegenden Jahre Umsatzsteuererklärungen in Österreich eingereicht hat, die offenen Beträge sofort entrichtete und auch sonst ab diesem Zeitpunkt ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nachgekommen ist. Das Abgabenkonto der BF weist derzeit keinen Rückstand aus. Von steuerlichem Wohlverhalten der BF in Zukunft ist auszugehen.

Durch die Entrichtung der Umsatzsteuer in Deutschland hatte die BF nur einen geringen finanziellen Vorteil im Hinblick auf die Nichterklärung bzw. verspätete Erklärung in Österreich. Der Vorteil liegt in der Differenz der Steuersätze von 19 % in Deutschland und 20% in Österreich. Er beträgt somit 1% der Bemessungsgrundlage; ein materieller Vorteil

aus der verspäteten Umsatzsteuererklärung ist der BF durch die verspätete Meldung in Österreich kaum erwachsen.

Der Verpätungszuschlag kann den Zinsvorteil des Abgabepflichtigen berücksichtigen, hat einen solchen aber nicht zur Voraussetzung, wohl aber rechtfertigt das Vorliegen eines nur geringen Zinsvorteiles die Anwendung eines geringeren Prozentsatzes des Verspätungszuschlages (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, S. 1525, 1534).

Weiters kommt dem Verspätungszuschlag (wenn auch nicht allein tragend) auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen zu (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1525 mit Hinweis auf VfGH 29.6.1985, G 42, 109-111/85 mwN).

Zudem ist auch der gegebene Wettbewerbsvorteil für die BF im Onlinehandel zu berücksichtigen, indem sie die nach Österreich zu liefernden Waren aufgrund der Steuerersparnis um 1 % günstiger anbieten konnte als ein mit ihr im Wettbewerb stehendes Konkurrenzunternehmen. Gerade beim Onlineangebot reagieren die Käufer auch auf minimale Preisunterschiede, da sich hier Preise leicht vergleichen lassen.

Der Verspätungszuschlag ist jedoch keine "Strafe", sondern eine öffentlich-rechtliche Belastung eigener Art, um die Folgen mangelnder Pflichterfüllung zu sanktionieren.

Nach VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054, ist die Höhe der festgesetzten Abgabe bei der Ermessensübung nicht zu berücksichtigen, eine hohe Abgabennachforderung (wie im beschwerdegegenständlichen Fall) wirkt sich als Bemessungsgrundlage für den festgesetzten Verspätungszuschlagsprozentsatz ohnehin (relativ und absolut erhöhend) aus.

Unter Berücksichtigung all dieser Umstände, dem geringen Verschulden, dem Nachreichen der Erklärungen ab Erkennen des Fehlers und dem steuerlichen Wohlverhalten danach, erachtet es das BFG als angemessen, die angefochtenen Verspätungszuschläge auf 4 % für 2011 (hier ist der BF zugute zu halten, dass die Absenkung der Lieferschwelle erstmals zur Anwendung kam, und das auch erst im Laufe des Jahres, wenngleich ihr vorwerfbar bleibt, dass sie sich nicht entsprechend über die Steuerpflicht in Österreich informierte), 4 % für 2012, 3 % für 2013, 3 % für 2014 und 2 % für 2015 (in Anbetracht der doch geringeren Fristüberschreitung, wenn auch im Wiederholungsfall für einen weiteren Veranlagungszeitraum) herabzusetzen.

Der Beschwerde war demnach teilweise statzugeben.

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.

Da hier keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen war und im Übrigen der Rechtsprechung des VwGH gefolgt wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 2. August 2018