

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 25.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Magistrat der Stadt Wien, Rechnungs- und Abgabewesen, Dezernat Rechnungswesen - Buchhaltungsabteilung 40, damalige Anschrift 1010 Wien, Rathausstraße 2/Stock 4, vom 21.01.2016, Abgabekontonummer zzz, betreffend Verspätungszuschlag gem. § 135 BAO, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die Festsetzung des Verspätungszuschlages wird zu Gunsten der Bf. abgeändert von € 26.325,68 auf € 17.651,95.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf., betrieb im Jahr 2013 in Wien u.a. Tankstellen am Ort1, am Ort2 und in der Adresse1. Sie unterlag diesbezüglich der Gebrauchsabgabepflicht gemäß § 10 Gebrauchsabgabengesetz 1966 (GAG). Nach der Aktenlage entrichtete sie im Rahmen der Selbstberechnung jeweils ordnungsgemäß die dazu fälligen Abgabenschuldigkeiten nach der im Tarif C Punkt 2 GAG festgelegten Höhe auf dem Abgabekonto Nr. zzz.

Mit Schreiben vom 26.3.2014 forderte der Magistrat der Stadt Wien, MA6, die Bf. auf, binnen zwei Wochen die Gebrauchsabgabe-Erklärung 2013 abzugeben.

Am 4.12.2015 fand bei der Bf. eine Außenprüfung Gebrauchsabgabe durch die MA 6 statt. Der betreffenden Niederschrift ist zu entnehmen, dass bezüglich der o.a. Tankstellen seitens der Bf. hinsichtlich einer Gebrauchsabgabe in der Höhe von € 526.513,69 keine Jahreserklärung abgegeben worden ist.

Der Magistrat der Stadt Wien, MA 6, setzte daraufhin mit dem an die Bf. gerichteten Bescheid vom 21.1.2016 zu Abgabekontonummer zzz gemäß § 135 iVm § 135a

BAO wegen verspäteter „Einreichung der Gebrauchsabgabe“ (gemeint zweifellos: Einreichung der Gebrauchsabgabe-Erklärung) für den Zeitraum 2013 über einen Betrag von € 526.513,69 einen Verspätungszuschlag in der Höhe von € 26.325,68 fest.

Laut Bescheidebegründung ist die im Bescheid angeführte Abgabenerklärung nicht termingerecht bis 15.2.2014, sondern erst am 3.12.2015, also verspätet, eingereicht worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 25.2.2016. Die Bf. bringt dazu vor, die Erklärung für die Tankstelle Ort2 sei von ihr fristgerecht am 15.1.2014, jene für den Ort1 etwas verspätet am 22.5.2014 eingereicht worden. Die Übermittlung sei jeweils mit Schreiben an den Magistrat der Stadt Wien, Stadtkassenleitstelle in 1120 Wien, Wolfganggasse 58-60/4 erfolgt. Die Erklärungen seien irrtümlich an die falsche Adresse, wahrscheinlich die ursprüngliche Adresse für Abgabe von solchen Erklärungen, gerichtet worden. Die Erklärung für die Tankstelle Adresse1 könne die Bf. im System nicht finden, da die Tankstelle zwischenzeitig geschlossen worden sei. Sie gehe jedoch davon aus, dass diese ebenfalls fristgerecht (gemeinsam mit jener für Ort2) abgegeben worden sei.

Die Internetrecherche habe ergeben, dass sich an dieser Adresse nach wie vor eine Dienststelle der MA 6 befinde, die ihre Erklärungen offensichtlich nicht weitergeleitet oder bearbeitet habe.

Da sie keinerlei Rückmeldung erhalten habe und erst mit Zustellung des gegenständlichen Bescheides von der erst am 3.12.2015 eingereichten und irrtümlich an die falsche Dienststelle der MA 6 gerichteten Erklärung informiert worden sei, sei sie davon ausgegangen, dass die Erklärungen bei der Behörde eingegangen seien.

Die Bf. habe die Erklärung für Ort2 (und wahrscheinlich auch Adresse1) fristgerecht abgegeben. Es träfe sie an der Verspätung der Erklärung für Ort1 für den Zeitraum nach 22.5.2014 bis 3.12.2015 kein Verschulden. Die falsche Adressierung sei – leider nicht mehr nachvollziehbar – aber mit großer Wahrscheinlichkeit auf einen Systemfehler zurückzuführen. Auch wenn man ihr hier eine, wenn auch geringe, Nachlässigkeit vorwerfen sollte, so hätte die Erklärung von der Dienststelle in 1120 Wien bearbeitet oder weitergeleitet werden müssen. Bei der Ermessensübung seien die Gesamtumstände zu berücksichtigen, insbesondere auch der Verschuldensgrad des Abgabepflichtigen und das geringe Ausmaß der Fristüberschreitung. Die Behörde möge daher den Verspätungszuschlag mit Null festsetzen bzw. den Bescheid ersatzlos beheben, in eventu die Höhe des Verspätungszuschlages durch Senkung des Prozentsatzes reduzieren.

Der Magistrat der Stadt Wien, MA6, wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 1.6.2016 als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 17.6.2016 den Vorlageantrag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Die für die vorliegende Entscheidung wichtigsten Bestimmungen des Gesetzes über die Erteilung von Erlaubnissen zum Gebrauch von öffentlichem Gemeindegrund und die Einhebung einer Abgabe hierfür (Gebrauchsabgabengesetz 1966 - GAG), LGBl. Nr. 20/1966, in der entscheidungsmaßgeblichen Fassung lauten:

§ 10

Form und Höhe der Abgabe

(1) Die Gebrauchsabgabe wird in zwei Formen erhoben:

- a) als bescheidmäßig festzusetzende Abgabe. Zu dieser gehören die einmaligen Geldleistungen (einmalige Abgabe), die monatlich wiederkehrenden Geldleistungen (Monatsabgabe) und die jährlich wiederkehrenden Geldleistungen (Jahresabgabe);
- b) als Selbstbemessungsabgaben in Hundertsätzen von allen Einnahmen, die im Zusammenhang mit der Gebrauchserlaubnis erzielt werden, unter Ausschluss der Umsatzsteuer, der Elektrizitätsabgabe, der Ökostrompauschale, des Ökostromförderbeitrages und der Erdgasabgabe, die nicht zur Bemessungsgrundlage gehören.

(2) Form und Höhe der Gebrauchsabgabe richten sich nach dem angeschlossenen, einen Bestandteil dieses Gesetzes bildenden Tarif. Wird durch die Gebrauchserlaubnis die Errichtung einer baulichen Anlage gestattet, dann erhöht sich die im Tarif angegebene Gebrauchsabgabe um die für die betreffende Fläche (§ 1) zu bezahlenden Grundbesitzabgaben.

§ 12

Erklärung und Entrichtung der Selbstbemessungsabgabe

(1) Die Selbstbemessungsabgabe im Sinne des § 10 Abs. 1 lit. b ist vom Abgabepflichtigen für jeden Kalendermonat nach dem sich aus dem Tarif ergebenden Hundertsatz bis zum 15. des darauffolgenden Monats zu entrichten.

(1a) entfällt; LGBl. für Wien Nr. 61/2016 vom 22.12.2016

(2) Für nach Abs. 1 zu entrichtende Abgabenschuldigkeiten hat der Abgabepflichtige für jedes Kalenderjahr bis zum 15. Februar des darauffolgenden Kalenderjahres eine Abrechnung über die Berechnungsgrundlagen einzureichen und den sich daraus ergebenden Abgabebetrag zu erklären.

Tarif über das Ausmaß der Gebrauchsabgaben:

...

C. Selbstbemessungsabgabe in Hundertsätzen von allen Einnahmen, die im Zusammenhang mit der Gebrauchserlaubnis erzielt werden bzw. als Selbstbemessungsabgabe nach einem festen Tarif

...

2.

für Tankstellen, ausgenommen Stromtankstellen, 3 vH der Einnahmen aus den abverkauften Betriebsmitteln und aus den sonstigen dort verkauften Artikeln; der Festsetzung der Abgaben ist der an der Tankstelle angeschlagene Verkaufspreis der Betriebsmittel und bei den sonstigen Artikeln der effektive Verkaufspreis jeweils unter Ausschluß der Umsatzsteuer zugrunde zu legen;

...

§ 135 und § 135a BAO lauten:

§ 135 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.

§ 135a Für Landes- und Gemeindeabgaben gilt der letzte Satz des § 135 nicht.

Erwägungen:

Die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen ergibt sich aus § 133 BAO. Zu den dort in Abs. 1 erster Satz genannten Abgabenvorschriften zählt auch das GAG (vgl. Ritz, BAO5, § 133 Tz 9).

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 z. B. Ritz, BAO5, § 135 Tz 4 und 10, mwN).

Kein Verschulden liegt z.B. vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Zur Tankstelle am Ort2 legte die Bf. im Rahmen des Beschwerdeverfahrens eine aus dem unternehmensinternen Archiv generierte Kopie eines an den Magistrat der Stadt Wien gerichteten Schreibens vom 15.1.2014 vor. Diesem Schreiben ist für den hier

relevanten Abrechnungszeitraum Jänner 2013 bis Dezember 2013 zu entnehmen, dass die Bemessungsgrundlage für die Gebrauchsabgabe € 173.474,72 beträgt. Wenn auch die MA 6 im Zuge ihrer Nachforschungen die Bestätigung für den Eingang dieses Schreibens bei der Behörde nicht feststellen konnte, darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Bf. der vertretbaren Rechtsansicht sein konnte, durch den Versand dieses Schriftstückes ihrer Verpflichtung zur Einreichung einer Abrechnung entsprochen zu haben. Insofern war daher von einer Festsetzung des Verspätungszuschlages Abstand zu nehmen.

Diese Einschätzung betrifft allerdings nicht die Tankstelle in der Adresse1. Denn diesbezüglich konnte die Bf. die fristgerechte Übermittlung der Abgabenerklärung nicht glaubhaft machen. Ihr bloßer Einwand, sie habe „wahrscheinlich“ die Frist gewahrt, reicht dafür nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nicht aus.

Zur Tankstelle am Ort1 unternimmt die Bf. nicht einmal den Versuch, schlüssig darzulegen, aus welchen Gründen es ihr objektiv und subjektiv nicht möglich gewesen sein sollte, für eine ordnungsgemäße Einreichung der Gebrauchsabgabe-Erklärung innerhalb der dafür vorgesehenen Frist (bis zum 15.2.2014) Sorge zu tragen.

Mit dem Einwand, es träfe sie an der Verspätung für den Zeitraum nach dem 22.5.2014 bis zum 3.12.2015 kein Verschulden, liefert die Bf. keine Erklärung für das Versäumen der bereits drei Monate zuvor abgelaufenen entscheidungsmaßgeblichen, sich aus § 12 Abs. 2 GAG ergebenden, Frist.

Aus dem Beschwerdevorbringen, sie habe die Abgabenerklärung ohnedies bereits am 22.5.2014 (wenn auch an die falsche Adresse) übermittelt, lässt sich erschließen, dass sie die objektiv gebotene, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare auf eine gesetzeskonforme Übermittlung der Erklärung abzielende Sorgfalt außer Acht gelassen hat, zumal sie selbst die Versäumnis mit keinem Wort begründet oder rechtfertigt. Bemerkt wird, dass nach ständiger Rechtsprechung bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Die unbestritten verspätet erfolgte Einreichung der Abgabenerklärung war damit hinsichtlich der beiden Tankstellen in der Adresse1 und am Ort1 im Sinne des § 135 BAO nicht entschuldbar.

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 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 (VwGH 25.06.2007, 2006/14/0054).

Zum Ausmaß der Fristüberschreitung macht die Bf. geltend, die Verspätung habe „nur“ drei Monate betragen und behauptet, sie habe die in Rede stehende Erklärung betreffend die Tankstelle am Ort1 am 22.5.2014 an die MA6 (wenngleich an eine unrichtige Adresse) übermittelt. Dass es zu dieser Übermittlung tatsächlich gekommen ist, konnte die Bf. weder durch entsprechende Unterlagen unter Beweis stellen noch durch allfällige

Aussagen glaubhaft machen. Sie führt nicht einmal an, auf welchem Weg (per Post, per E-Mail, per Fax oder dgl.) die Abgabe der Erklärung erfolgt sein soll. Es fällt auch auf, dass die Bf. im Zuge der oben erwähnten Außenprüfung am 4.12.2015 die angebliche Übermittlung völlig unerwähnt ließ. Da nach den Ermittlungen der MA6 kein Eingang der Erklärung vom 22.5.2014 festgestellt werden konnte, spricht alles dafür, dass es damals zu der behaupteten Übermittlung (aus welchen Gründen auch immer) nicht gekommen ist.

Bemerkt wird, dass die Bf. in einem Parallelverfahren ebenfalls behauptet, am 22.5.2014 eine Erklärung an die MA6 übermittelt zu haben. Auch diesbezüglich konnte aber kein Eingang bei der Behörde festgestellt werden. Seitens des Bundesfinanzgerichtes wird es als sehr unwahrscheinlich erachtet, dass gleich zwei Schreiben der Bf. auf dem Übermittlungsweg oder bei der Behörde verschwunden sein sollen.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Bf. die Abgabenerklärungen für die Tankstellen am Ort1 und in der Adresse1 nicht termingerecht bis 15.2.2014, sondern erst am 4.12.2015 (also fast um zwei Jahr verspätet) eingereicht hat. Diese Verspätung ist keinesfalls als bloß geringfügig zu bewerten und rechtfertigt jedenfalls die Festsetzung eines Verspätungszuschlages in spürbarer Höhe.

Im Rahmen der Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages ist wie oben festgestellt u.a. auch die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils zu berücksichtigen. Da die Bf. nach der Aktenlage die betreffenden Abgaben im Zuge der Selbstberechnung ungeachtet der verspäteten Abgabe der Erklärungen ordnungsgemäß entrichtet hat, ist davon auszugehen, dass die verspätete Einreichung der Erklärungen zu keinerlei erkennbaren finanziellen Vorteilen bei der Bf. geführt haben. Dieser Umstand spricht nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls gegen die volle Ausschöpfung des für die Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages gesetzlich vorgegebenen Rahmens von 10 Prozent.

Was das steuerliche Verhalten der Bf. anlangt ist darauf hinzuweisen, dass es nach der Aktenlage in Bezug auf die Gebrauchsabgabe für die Jahre 2011 und 2012 zu Abrechnungsdifferenzen gekommen ist und dass die Bf. in mehreren Fällen für die Kalenderjahre 2013 und 2014 keine Jahreserklärungen gelegt hat. Diese Tatsachen sprechen gegen eine allzu großzügige Handhabung des Ermessensspielraumes.

Hinsichtlich des bei der Ermessensübung ebenfalls zu prüfenden Grades des Verschuldens ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nichts dafür spricht, der Bf. betrügerische Absicht oder vorsätzliches Handeln zu unterstellen. Der Bf. kann somit maximal grob fahrlässiges Agieren vorgeworfen werden. Sie selbst spricht im gegebenen Zusammenhang von einer geringen Nachlässigkeit.

Dieser Einschätzung kann nicht gefolgt werden. Das Bundesfinanzgericht geht vielmehr von einer groben Fahrlässigkeit aus. Dies wird wie folgt begründet:

Bei der Klärung der Frage, ob der Bf. grobe Fahrlässigkeit anzulasten ist bietet sich eine Würdigung in Anlehnung zu dem vom EuGH in der Rechtssache Söhl & Söhlke entwickelten Prüfungsmaßstab an.

Demnach ist auf die Komplexität der Vorschriften, die Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers und auf dessen Sorgfalt Bedacht zu nehmen (EuGH 11.11.1999, C-48/98).

Auf eine Komplexität der Vorschriften kann sich die Bf. verschuldensmindernd nicht berufen, weil die gesetzlichen Vorgaben unmissverständlich und einfach sind. Auch mangelnde Erfahrung kann die Bf. nicht geltend machen, betreibt sie doch als Zweigniederlassung eines internationalen Konzerns seit Jahren mehrere der Gebrauchsabgabe unterliegende Tankstellen.

Bei der Prüfung des Kriteriums der Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH von offensichtlicher (= grober) Fahrlässigkeit auszugehen, wenn ein Fehler „nicht hätte passieren dürfen“. Bei einem Fehler, der „passieren kann“ (Arbeitsfehler) liegt hingegen leichte Fahrlässigkeit vor (siehe VwGH 26.02.2004, 2001/16/0005).

Die Tatsache, dass die Bf. sowohl der gesetzlich bestimmten Frist (bis 15.2.2014) als auch der in der Aufforderung vom 26.3.2014 festgelegten Nachfrist von zwei Wochen zur Einreichung der Abgabenerklärung keine Beachtung schenkte, kann nicht als solcher „Arbeitsfehler“ angesehen werden. Durch dieses Vorgehen kommt vielmehr eine gewisse Sorglosigkeit zum Ausdruck, die eine Verhängung eines entsprechenden Verspätungszuschlages als angebracht erscheinen lässt. Dieser Eindruck wird verstärkt durch den Umstand, dass die Bf. hinsichtlich der Tankstelle in der Adresse1 offensichtlich über keinerlei abgabenrechtlich bedeutsame Aufzeichnungen mehr verfügt.

Dazu kommt, dass die Bf. selbst davon spricht, dass mit großer Wahrscheinlichkeit ein Systemfehler vorliegt. Anders als einzelne Arbeitsfehler sind auch Organisationsmängel vornehmlich geeignet, die offensichtliche Fahrlässigkeit zu begründen, sodass auch aus dieser Sicht die Voraussetzungen für die begehrte Herabsetzung des Verspätungszuschlages nicht vorliegen.

Unter Bedachtnahme auf all diese Umstände erscheint die von der Abgabenbehörde im Streitfall vorgenommene Festsetzung des Verspätungszuschlages in der Höhe von 5 % (das entspricht der Hälfte des maximal möglichen Rahmens) für die beiden Tankstellen am Ort1 und in der Adresse1 als durchaus ermessensgerecht. Dem Beschwerdevorbringen auf Reduzierung dieses Prozentsatzes oder gar auf Entfall der Verschreibung konnte daher in Bezug auf diese beiden Tankstellen nicht entsprochen werden.

Hinsichtlich der Tankstelle am Ort2 steht nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes hingegen nicht mit der für die Durchführung eines Abgabenverfahrens erforderlichen Sicherheit fest, dass eine nicht entschuldbare Verspätung vorliegt. Der davon betroffene Abgabebetrag in der Höhe von € 173.474,72 war daher bei der Ermittlung der

Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung des Verspätungszuschlages außer Ansatz zu lassen.

Der Verspätungszuschlag war daher wie folgt neu zu berechnen:

Ursprüngliche Bemessungsgrundlage	€ 526.513,69
abzüglich Anteil Ort2	€ 173.474,72
Bemessungsgrundlage neu	€ 353.038,97
davon 5 % Verspätungszuschlag	€ 17.651,95

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Vorschreibung eine Abänderung zu Gunsten der Bf. im Ausmaß von € 8.673,73.

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.

Dass bei unverschuldeter Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung die Voraussetzungen für die Auferlegung eines Verspätungszuschlages nicht vorliegen ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Bei der im Streitfall darüber hinaus zu lösenden Frage der Höhe des Verspätungszuschlages handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 6. August 2019