

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECA Mag. Pichler & Partner Steuerberatung GmbH, Stampfergasse 15, 5541 Altenmarkt im Pongau, über die Beschwerde vom 11. Mai 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. April 2017 betreffend Verspätungszuschlag von der Vorauszahlung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 10-12/2016 zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag wird in Höhe von 2% von 10.565,64 Euro, somit in Höhe von 211,31 Euro festgesetzt.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2016 nach dem 15.2.2017 (Buchungstag 19.4.2017) ein. Mit Bescheid der belangten Behörde vom 19.4.2017 wurde daraufhin ein Verspätungszuschlag iHv 8 % des Vorauszahlungsbetrages festgesetzt.

Mit Schreiben vom 11.5.2017 brachte der damalige steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (im Folgenden: Parteienvertreter) gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Begründend wurde dabei im Wesentlichen ausgeführt, dass der Beschwerdeführer bis 2015 Kleinunternehmer gewesen sei und „keine Berührungspunkte und keine Erfahrung mit der Umsatzsteuer“ gehabt hätte. Der Beschwerdeführer habe sich nach dem Fälligkeitstag der U 10-12/16 an den Parteienvertreter gewandt und die UVA sei daraufhin

umgehend erstellt und eingereicht worden. Die Verspätung sei entschuldbar, da erstmalig Umsatzsteuerpflicht aufgrund des Überschreitens der Kleinunternehmergrenze gegeben gewesen sei, der Beschwerdeführer seinen Verpflichtungen, wenn auch ein paar Wochen verspätet, nachgekommen sei und sonst seine Abgabepflichten stets verlässlich und pünktlich einhalte. Die Verhängung eines Verspätungszuschlags erweise sich daher (mangels Verschulden) als rechtswidrig.

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 16.5.2017 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wurde abgeändert und der Verspätungszuschlag mit 422,63 Euro (4 % des Vorauszahlungsbetrages) festgesetzt. Begründend führte die belangte Behörde dabei im Wesentlichen aus, dass Gesetzesunkenntnis oder eine irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung nach der Rechtsprechung (Verweis auf VwGH vom 19.1.2005, 2001/13/0133) nur dann entschuldbar sei, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Die Kleinunternehmergrenze sei im Unternehmerkreis hinlänglich bekannt. Bei Kenntnis der Umsatzgrenze und der erzielten Einnahmen sei zumindest eine leichte Fahrlässigkeit zu unterstellen, weshalb die Verspätung nicht entschuldbar sei.

Mit am 31.5.2017 bei der belangten Behörde eingelangtem Schreiben wurde vom Parteienvertreter beantragt, die oa Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend zu den in der Beschwerde erfolgten Ausführungen wurde darin vorgebracht, dass dem Beschwerdeführer lediglich der Fälligkeitstag (Anm: der Umsatzsteuervoranmeldung) nicht bekannt gewesen sei, er sich jedoch zeitnah mit dem Parteienvertreter in Verbindung gesetzt habe. Somit liege keine leichte Fahrlässigkeit vor. Bei der Ermessensübung seien zudem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des finanziellen Vorteils und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen. Diese Aspekte seien von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden.

Am 9.6.2017 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erzielt seit 2012 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Wirtschaftszweig: Sport- und Freizeitunterricht). Die Umsätze aus dieser Tätigkeit beliefen sich bis einschließlich 2015 auf weniger als 30.000,- Euro pro Jahr, wobei kein Verzicht auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 vorlag.

Im Jahr 2016 erzielte der Beschwerdeführer Umsätze iHv 56.249,99, wobei die Umsatzgrenze von 30.000,- Euro im letzten Quartal 2016 überschritten wurde. Der Beschwerdeführer hat sich daraufhin an seinen steuerlichen Vertreter gewandt, dies allerdings erst nach dem – dem Beschwerdeführer nicht bekannten – Fälligkeitstag der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2016. Die in der Folge vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung wurde mit 19.4.2017 verbucht.

Die Vorauszahlung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 10-12/2016, von der der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Verspätungszuschlag iHv 8% berechnet wurde, betrug 10.565,64 Euro.

Den Daten des Steuerkontos des Beschwerdeführers ist zu entnehmen, dass dem Beschwerdeführer gegenüber bislang – abgesehen von dem gegenständlichen Verspätungszuschlag sowie dem ebenfalls für die nicht fristgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum 10-12/2016 festgesetzten Säumniszuschlag im Betrag von 211,31 Euro – weder Verspätungszuschläge noch Säumniszuschläge festgesetzt wurden.

Der durchschnittliche Zinssatz für Kredite im Sektor freie Berufe und selbstständig Erwerbstätige belief sich im Jahr 2017 auf 2,18% p.a.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Säumniszuschlägen beruhen auf den auf dem Steuerkonto des Beschwerdeführers ersichtlichen Buchungen.

Die Feststellung der Höhe des das Jahr 2017 betreffenden durchschnittlichen Kreditzinssatzes im Sektor freie Berufe und selbstständig Erwerbstätige beruht auf den von der Österreichischen Nationalbank veröffentlichten statistischen Daten (<https://www.oenb.at/Statistik/Standardisierte-Tabellen/zinssaetze-und-wechselkurse/Zinssaetze-der-Kreditinstitute.html>; abgerufen am 22.5.2020).

Im Übrigen sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Beschwerdeführers bzw seines Vertreters.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Vorliegen eines Fristversäumnisses

Gemäß [§ 21 Abs 1 erster Satz UStG 1994](#) hat der Unternehmer „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.“ Gemäß [§ 21 Abs 1 zweiter Satz UStG 1994](#) gilt die Voranmeldung als Steuererklärung.

Gemäß [§ 21 Abs 2 erster Halbsatz UStG 1994](#) ist für „Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, [...] das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum“.

Da die Umsätze des Beschwerdeführers im Jahr 2015 die in [§ 21 Abs 2 UStG 1994](#) genannte Umsatzgrenze nicht überstiegen haben, war der Beschwerdeführer dazu verpflichtet, die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2016 spätestens am 15. Tag des auf dieses Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats, somit spätestens am 15.2.2017 einzureichen. Dass der Beschwerdeführer dieser Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung nicht fristgerecht entsprochen hat, ist unbestritten.

3.2. Vorliegen der Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages

[§ 135 BAO](#) idF BGBl I Nr 2003/71 lautet:

„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.“

Wird eine einzureichende Umsatzsteuervoranmeldung nicht fristgerecht abgegeben, kann ein Verspätungszuschlag verhängt werden (VwGH 25.6.2007, [2006/14/0054](#)).

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt gemäß [§ 135 BAO](#) neben dem im Beschwerdefall unstrittig erfüllten objektiven Kriterium der nicht fristgerecht erfolgten Einreichung einer Abgabenerklärung (siehe dazu oben unter Punkt 3.1.) voraus, dass die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist eine Verspätung entschuldbar im Sinne des [§ 135 BAO](#), wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, dh, wenn er die Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat (VwGH 29.11.1994, [94/14/0094](#)). Bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 24.10.2000, [95/14/0086](#); VwGH 25.6.2007, [2006/14/0054](#)).

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nach der stRsp des VwGH 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 zB VwGH 27.9.2000, [96/14/0174](#), und die bei *Ritz*, BAO⁶ § 135 Rz 10 angeführten Nachweis der Rsp des VwGH).

Im gegenständlichen Fall wird seitens des Beschwerdeführers vorgebracht, dass diesem der Fälligkeitstag der Umsatzsteuervoranmeldung nicht bekannt gewesen sei und somit kein Verschulden vorliege. Dem ist jedoch zu entgegnen, dass es Aufgabe des Unternehmers ist, sich bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit mit den einschlägigen Vorschriften zeitgerecht vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen (vgl VwGH 10.11.1987, [87/14/0165](#); VwGH 25.6.2007, [2006/14/0054](#); VwGH 22.9.2000, [96/15/0200](#); VwGH 15.5.1997, [95/15/0184](#)).

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dass der steuerliche Vertreter von ihm erst nach dem Fälligkeitstag der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 10-12/2016 kontaktiert worden sei, so bringt er damit selbst zum Ausdruck, dass das gegenständliche Fristversäumnis offensichtlich darauf beruhte, dass nicht rechtzeitig fachliche Beratung über die umsatzsteuerlichen Pflichten eingeholt wurde. Der Beschwerdeführer stellt nicht dar, aus welchen Gründen es ihm objektiv oder subjektiv unmöglich gewesen sein sollte, eine solche Rechtsberatung zeitgerecht in Anspruch zu nehmen. Die unbestritten verspätet erfolgte Einreichung der Abgabenerklärung (Umsatzsteuervoranmeldung) war damit im Sinne des [§ 135 BAO](#) nicht entschuldbar.

3.3. Ermessensausübung bei der Festsetzung des Verspätungszuschlages

Bei Zutreffen der in [§ 135 BAO](#) für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages genannten Voraussetzungen (nicht oder verspätet eingereichte Abgabenerklärung und

Nichtentschuldbarkeit der Verspätung) kann im Rahmen des Ermessens ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, steht der Abgabenbehörde sowohl bei der Frage der Zuschlagsfestsetzung dem Grunde nach als auch bei der Festlegung des Ausmaßes des Verspätungszuschlages Ermessen zu (vgl zB VwGH 12.8.2002, [98/17/0292](#); Ritz, BAO⁶ § 135 Rz 4 mwN).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß [§ 20 BAO](#) „in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“ Bei der Handhabung des Ermessens ist der Sinn der das Ermessen einräumenden Rechtsvorschrift zu beachten (vgl Stoll, BAO-Kommentar 204 f mwN).

Nach der Rsp des VwGH ist der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages darin zu erblicken, dass der Abgabepflichtige zur Erfüllung der ihn gesetzlich obliegenden Pflichten zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen angehalten werden soll (VwGH 12.8.2002, [98/17/0292](#)). Zudem soll der Verspätungszuschlag nach der Rsp des VfGH „offenbar auch den mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verbundenen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abdecken“ (VfGH 29.6.1985, [G 42/85](#)).

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe sind nach der Rsp des VwGH 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 25.6.2007, [2006/14/0054](#)).

Im Beschwerdefall wurde die Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum 10-12/2016 mit 19.4.2017 verbucht. Es kam daher zu einer Fristüberschreitung von knapp über 2 Monaten.

Angesichts des niedrigen Zinsniveaus im Jahr 2017 (siehe dazu unter Punkt 1) ist dem Beschwerdeführer durch die um ca 2 Monate verspätete Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung allerdings kein nennenswerter Zinsvorteil erwachsen (vgl dazu Stoll, BAO-Kommentar 1534). Auch sonstige finanzielle Vorteile des Beschwerdeführers sind im Beschwerdefall nicht erkennbar.

Betreffend das dem Beschwerdeführer zur Last zu legende Verschulden ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer seit 2012 unternehmerisch tätig war und die in [§ 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994](#) vorgesehene Umsatzgrenze im letzten Quartal 2016 erstmals überschritten wurde. Der Beschwerdeführer war folglich erstmalig zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet und die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung wurde nach Erkennen des diesbezüglichen Fristversäumnisses ohne eine entsprechende Aufforderung durch die belangte Behörde nachgeholt. Zu Last gelegt werden kann dem Beschwerdeführer im vorliegenden Fall

lediglich, dass er sich über die ihn insoweit treffende Verpflichtung zu spät erkundigt hat. Wenngleich im Beschwerdefall somit keine Entschuldbarkeit des Fristversäumnisses vorliegt (siehe dazu oben unter Punkt 3.2.), ist doch nicht von einem Verschuldensgrad auszugehen, der einer mit schwerem Verschulden gleichzusetzenden groben Fahrlässigkeit entspricht, da dafür ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist, vorauszusetzen wäre (vgl. VwGH 18.10.2007, [2006/14/0045](#), mwN). Soweit die belangte Behörde demgegenüber sinngemäß ins Treffen führt, dass unter Berücksichtigung des Erkenntnisses des VwGH vom 15. Mai 1997, [96/15/0101](#), von einem auffallend sorglosen Handeln auszugehen sei, ist dem zu entgegen, dass das vorgenannte Erkenntnis des VwGH die Versäumung einer Rechtsmittelfrist zum Gegenstand hatte. Im Unterschied zu den für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung geltenden Fristen, gilt für die Einhaltung von Rechtsmittelfristen nach der stRsp des VwGH allerdings ein erhöhter Sorgfaltsmaßstab (vgl. zB VwGH 9.7.1998, [98/03/0188](#); VwGH 26.02.2014, [2012/13/0051](#)).

Betreffend das Gesamtverhalten des Beschwerdeführers bei Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten ist zu berücksichtigen, dass dem Beschwerdeführer gegenüber bislang – abgesehen von dem gegenständlichen Verspätungszuschlag sowie dem ebenfalls für die nicht fristgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Zeitraum 10-12/2016 festgesetzten Säumniszuschlag – weder Verspätungszuschläge noch Säumniszuschläge festgesetzt wurden.

Unter Berücksichtigung aller oben angeführter Umstände erachtet das Bundesfinanzgericht die Berechnung des Verspätungszuschlages mit 2% des Vorauszahlungsbetrages als angemessen (vgl. zB auch BFG 27.2.2014, [RV/2100455/2012](#)).

3.4. Unzulässigkeit der Revision

Gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß [Art 133 Abs 4 B-VG](#) 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt insbesondere dem Erkenntnis des VwGH vom 25.6.2007, [2006/14/0054](#), weshalb gemäß [§ 25a Abs 1 VwGG](#) spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 5. Juni 2020