

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden sowie die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages von der Vorauszahlung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2023 vom 10.4.2024, St.Nr. ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10.4.2024 setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf), weil sie trotz bestehender Verpflichtung die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 12/2023 nicht bzw. verspätet eingereicht habe, einen Verspätungszuschlag in Höhe von 8% der Vorauszahlung von 13.346,44 €, das sind 1.067,72 €, fest.

In ihrer Beschwerde wendet die Bf ein, dass die belangte Behörde hinsichtlich des angewendeten Prozentsatzes über Gebühr von ihrem Ermessen Gebrauch gemacht habe. Bei der Ermessensübung sei neben anderen Kriterien die Höhe des durch die verspätete Einreichung erreichten finanziellen Vorteils miteinzubeziehen. Der Bescheid sei, auch was das Vorliegen des Verschuldens betreffe, nicht nachvollziehbar begründet. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die belangte Behörde erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. Zweck des Verspätungszuschlages sei, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Der Verspätungszuschlag sei die Sanktion für die verspätete Einreichung bzw. für die

Nichteinreichung einer Abgabenerklärung. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen setze voraus, dass eine Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht eingehalten worden und dass dies nicht entschuldbar sei. Eine Verspätung sei nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden treffe. Bereits leichte Fahrlässigkeit schließe die Entschuldbarkeit aus. Ein Verschulden des Vertreters treffe den Vertretenen. Gemäß § 135 BAO könne die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Aufgrund der wiederholten Säumigkeit in den Monaten Juni, Juli, Oktober, November und Dezember 2023 könne dem Anbringen auch im Falle einer zulässigen Beschwerde nicht stattgegeben werden. Die angeführten Umsatzsteuervoranmeldungen seien erst aufgrund von Erinnerungen verspätet eingebracht und gebucht worden. Bei der Vorschreibung des Verspätungszuschlages handle es sich um eine Ermessensentscheidung, wobei als Voraussetzung in rechtlicher Gebundenheit zu beurteilen sei, ob die Verspätung entschuldbar sei oder nicht. Als Kriterien für die Ermessensübung seien vor allem zu berücksichtigen: Das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten sowie der Grad des Verschuldens. Die wiederholte Säumigkeit, woran die Neigung der Bf zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten erkennbar sei, sei grundlegend für die Ermessensentscheidung. Die Verspätung sei nicht entschuldbar. Somit sei auch unter Berücksichtigung der Ermessenskriterien die Festsetzung des Verspätungszuschlages zu Recht mit 8% erfolgt.

In ihrem Vorlageantrag brachte die Bf vor, dass in Anbetracht des tatsächlichen Sachverhalts ein Verspätungszuschlag in Höhe von 8% unverhältnismäßig sei. In Anbetracht der sehr geringen Beträge wäre ein Verspätungszuschlag allenfalls mit 2% festzusetzen. In der Beschwerdeentscheidung habe die belangte Behörde lediglich in pauschaler Weise die verspätete Einreichung einzelner Umsatzsteuervoranmeldungen angeführt. Auf die Höhe dieser Abgaben und den allenfalls daraus lukrierten Vorteil habe die belangte Behörde jedoch nicht verwiesen. Es sei auch nicht dargelegt worden, warum der Verspätungszuschlag beinahe mit dem Höchstausmaß festgesetzt worden sei, was eine eklatante Unverhältnismäßigkeit für das Walten der Ermessensentscheidung darstelle. Die von der belangten Behörde zitierte wiederholte Abgabensäumigkeit entkräfte sich nach näherer Betrachtung. Die Umsatzsteuervoranmeldungen 6 und 11/2023 hätten eine Gutschrift von 127,44 € ausgewiesen und seien daher für die Argumentation zur Verhängung eines Verspätungszuschlages gegenstandslos. Die Zahllasten von 513,48 € und 497,24 € laut Umsatzsteuervoranmeldungen 7 und 10/2023 zeigten kaum nachteilige Folgen, so werde nicht einmal die Höhe für die Festsetzung eines Säumniszuschlages erreicht. Die Zahllast von 13.346,44 € laut Umsatzsteuervoranmeldung 12/2023 könne bei der Argumentation für die Verhängung des Verspätungszuschlages Dezember 2023 wohl nicht als Beispiel für vorangehende Verspätungen ins Treffen geführt werden. Anzumerken sei weiters, dass sämtliche genannten Abgaben, so wie auch die gegenständliche Zahllast für Dezember 2023,

umgehend nach der Bekanntgabe vollständig entrichtet worden seien, sodass tatsächlich kein wesentlicher Vorteil für die Bf bzw. auch kein wesentlicher Nachteil für die belangte Behörde entstanden sei. So wäre beim Ansatz von Stundungszinsen in Höhe von 5,88% ein Zinsvorteil bzw. aus Sicht der belangten Behörde ein Zinsnachteil in Höhe von 130,88 € entstanden. Schließlich sei anzumerken, dass die Bf auf Grund der derzeit sehr schwierigen wirtschaftlichen Situation im Baugewerbe massiv unter Druck stehe, sodass im heurigen Jahr keine Dienstnehmer beschäftigt worden und sämtlich Aufgaben vom Geschäftsführer alleine zu verrichten seien, so sei es dazu gekommen, dass die Erstellung der Buchhaltung bzw. der Umsatzsteuervoranmeldungen in zeitlicher Hinsicht ins Hintertreffen gelangt sei.

In einer Ergänzung zum Vorlageantrag brachte die Bf vor, dass, rechne man den finanziellen Vorteil von 130,88 € auf einen Prozentsatz eines allfälligen Verspätungszuschlages um, sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von 0,98% ergebe. Dies sei gegenständlich die oberste Grenze für einen Verspätungszuschlag. Der verhängte Zuschlag von 8% stehe dazu in einem eklatanten, auf eine falsche Ermessensübung des Finanzamtes zurückgehenden Missverhältnis. Es werde weiters noch einmal darauf hingewiesen, dass die Monate Juni und November 2023 Gutschriften ergeben hätten, deshalb von vornherein nicht in Bezug auf die Verhängung eines Verspätungszuschlages berücksichtigt werden dürften, und dass die Monate Juli und Oktober 2023 nur geringe, nicht einmal die Grenze für die Verhängung eines Säumniszuschlages erreichende Beträge an Umsatzsteuer zeigten.

In der am 15.10.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter der Bf den Standpunkt, dass die Ermessensübung ungebührlich ausgeübt worden sei, die Bf habe die Abgaben immer entrichtet. Der Geschäftsführer habe keine böse Absicht gehabt, er sei mit seiner Tätigkeit zeitlich überfordert gewesen. Es liege auch keine Begründung für die Höhe des Verspätungszuschlages vor, die belangte Behörde habe hierfür lediglich Textbausteine herangezogen. Die Höhe des Verspätungszuschlages von rd. 1.000,00 € sei für die Bf auch markant. Die Vertreterin der belangten Behörde meinte, dass ein Verspätungszuschlag in Höhe von 8% rückwirkend betrachtet als überhöht und nunmehr ein solcher von 2% bis 4% als angemessen erscheine. Der steuerliche Vertreter erwiderte dazu, dass aus Sicht der Bf ein Verspätungszuschlag von 2% vertretbar wäre.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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, wobei bereits

leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt (z.B. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054). Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (vgl. Ritz, BAO Kommentar⁷, § 135 Tz 11, und die dort zitierte Judikatur). Der gesetzliche Zweck der Festsetzung von Verspätungszuschlägen besteht darin, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und die Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Mit Verspätungszuschlägen werden die Säumnis bei Erfüllung der Abgabenerklärungspflicht und die daraus für die Finanzverwaltung/dem Fiskus entstehenden Folgen und Risiken geahndet (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005, unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, 1524 f.).

Unstrittig ist, dass die Bf zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) für Dezember 2023 verpflichtet war und dass sie diese um rund zwei Monate verspätet beim Finanzamt eingereicht hat.

Rechtfertigungsgründe für die Nichteinhaltung der Frist für die Abgabe dieser UVA hat die Bf weder in ihrer Beschwerde noch im Vorlageantrag konkret vorgetragen. Mit ihrem allgemein gehaltenen Vorbringen über die schwierige wirtschaftliche Situation im Baugewerbe hat die Bf nicht nachvollziehbar gemacht, dass besondere Umstände sie oder ihre steuerliche Vertretung an der Wahrung der Frist gehindert hätten, weshalb der Bf bzw. ihrer steuerlichen Vertretung ein Verschulden an der Verspätung vorzuwerfen ist. Damit ist, der grundsätzlichen Zielrichtung des Verspätungszuschlages entsprechend, das Vorliegen der Voraussetzungen zur Verhängung eines Verspätungszuschlages dem Grunde nach zu bejahen.

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 % 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. Ritz/Koran, BAO Kommentar⁷, § 135 Tz 13).

Darauf, ob die Voranmeldungen der Monate 6, 7, 10 und 11/2023, wie die Bf im Vorlageantrag und in der Ergänzung zu diesem einwendet, im Hinblick auf das Vorliegen von Gutschriften bzw. geringen Zahllasten keine bzw. kaum nachteilige Folgen nach sich gezogen haben, kommt es für die Bemessung des die Voranmeldung 12/2023 betreffenden Verspätungszuschlages nicht an. Maßgebend ist vielmehr der Umstand, dass die Bf bereits vor dem gegenständlichen Voranmeldungszeitraum mehrfach säumig geworden ist, wobei sie, wie die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung feststellte, ihren Verpflichtungen zur Einreichung jeweils erst nach Erinnerungen nachgekommen ist. Diesem Umstand hat die belangte Behörde bei der Festsetzung der Höhe des Verspätungszuschlages zu Recht besonderes Gewicht beigemessen, um die Bf zur Erfüllung der ihr gesetzlich obliegenden Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung von Voranmeldungen anzuhalten.

Da die fristgerechte Erstellung und Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Entrichtung der gemeldeten Umsatzsteuerzahllast zu den grundlegenden Aufgaben eines Abgabepflichtigen bzw. seines steuerlichen Vertreters gehört, liegt ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden vor (vgl. VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035). So der Geschäftsführer der Bf diese Aufgaben zugunsten anderer Aufgaben vernachlässigt hat, ist ihr dies ebenfalls als sorgloser Umgang mit ihren abgabenrechtlichen Pflichten und damit als über leichte Fahrlässigkeit hinausgehendes Verschulden zuzurechnen.

Dem Einwand der Bf, der Zinsvorteil für sie bzw. der Zinsnachteil für den Staat aus der verspäteten Abgabe der UVA 12/2023 habe nur rd. 130,00 € betragen, ist entgegenzuhalten, dass die verspätete Einreichung von Abgabenerklärungen regelmäßig nicht nur Zinsvorteile zur Folge hat, sondern z.B. auch Liquiditätsvorteile - der Liquiditätsvorteil ist gegenständlich im Hinblick auf die aus der UVA 12/2023 resultierende Zahllast von rd. 13.000,00 € nicht unerheblich -, und es selbst dann zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages kommen kann, wenn die mit der Erklärung verbundene Abgabenschuld bereits rechtzeitig bezahlt wurde, ein „Zinsverlust“ des Staates also nicht eingetreten sein kann (vgl. erneut VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035, sowie Stoll, BAO-Handbuch, 1534).

In Ansehung der nicht unbedeutenden rund zweimonatigen Fristüberschreitung und des schon vor dem in Rede stehenden Voranmeldungszeitraum monatelang praktizierten, auf eine Neigung zur Missachtung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten hinweisenden Verhaltens der Bf, die Fristen zur Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen nicht zu wahren, kann es, selbst wenn man den Zins- und Liquiditätsvorteil aus der verspäteten Einreichung der UVA 12/2023 als geringfügig und das Verschulden der Bf als bloß leicht fahrlässig einstuft, nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde den Verspätungszuschlag mit 8% bemessen hat. Das Vorbringen der Bf ist nicht geeignet, eine Unrichtigkeit in der Ermessensübung der belangten Behörde aufzuzeigen.

Soweit die Bf moniert, der angefochtene Bescheid enthalte keine Begründung für die Höhe des Verspätungszuschlages, ist darauf hinzuweisen, dass Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Rechtsmittelverfahren, damit z.B. auch in einer Beschwerdeentscheidung, saniert werden können (vgl. Ritz/Koran, BAO Kommentar⁷, § 93 Rz 16, und die dort zitierte Rechtsprechung). Mit ihrer weiteren Rüge, die belangte Behörde habe nur Textbausteine verwendet, entfernt sich die Bf vom Inhalt der Beschwerdeentscheidung. Die belangte Behörde hat sich in der Beschwerdeentscheidung nämlich keineswegs auf die Wiedergabe der Gesetzesbestimmung und der in der Judikatur entwickelten allgemeinen Voraussetzungen für die Verhängung von Verspätungszuschlägen beschränkt, sondern sich darüber hinaus fallspezifisch mit den für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages von 8% maßgeblichen Kriterien auseinandergesetzt und sich dabei, neben der mangelnden Entschuldbarkeit, entscheidend auf die wiederholte Säumigkeit - die Voranmeldungen für die Monate Juni, Juli, Oktober, November und Dezember 2023 seien erst aufgrund von Erinnerungen verspätet

eingebraucht und gebucht worden - gestützt, ein Umstand, der aus den oben dargelegten Gründen geeignet ist, die Ermessensübung der belangten Behörde zu tragen.

Da die belangte Behörde den ihr zukommenden Ermessensspielraum nach Ansicht des erkennenden Senats nicht überschritten hat, besteht kein Anlass dafür, den Verspätungszuschlag in einer geringeren Höhe zu bemessen. Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zur Frage der 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. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (z.B. VwGH 17. 9.2014, Ra 2014/04/0023).

Die Beantwortung der Frage, ob die verspätete Abgabe der UVA 12/2023 entschuldbar war und in welcher Höhe im Rahmen des Ermessens ein Verspätungszuschlag festzulegen ist, hing in erster Linie von der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Beurteilung von Tatfragen ab, denen keine über den vorliegenden Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 17. Oktober 2024