

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Raiffeisenlandesbank Kärnten - Rechenzentrum und Revisionsverband, reg. Gen.m.b.H., Raiffeisenplatz 1, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. Oktober 2024 über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung für die Zeiträume 09/2022, 10/2022, 02/2023 und 05/2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Verspätungszuschläge sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, in welchem Ausmaß Verspätungszuschläge wegen der verspäteten Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen festzusetzen sind. Mit Bescheiden vom 03.10.2024 setzte die belangte Behörde folgende Verspätungszuschläge fest:

09/2022	2.200,00 Euro
10/2022	2.200,00 Euro
02/2023	162,87 Euro
05/2023	888,00 Euro

Begründend angeführt wurde, dass gem. Art. 21 Abs. 6 Ziff. 3 UStG 1994 Unternehmer, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen erbringen, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG idF Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, zwingend monatlich bzw. vierteljährlich eine zusammenfassende Meldung (ZM) abzugeben haben. Darin müsse die UID eines jeden Leistungsempfängers, unter der an diesen die steuerpflichtigen Leistungen erbracht wurden und die Summe der Bemessungsgrundlagen der sonstigen Leistungen angeführt sein. Die ZM gelte als Steuererklärung und könne bei Nichtabgabe ein Verspätungszuschlag gem. § 135 BAO verhängt werden. Da der Abgabepflichtige bzw. das Unternehmen die ZM verspätet abgegeben habe, werde ein Verspätungszuschlag von einem Prozent der zu meldenden Bemessungsgrundlage verhängt. Für 09/2022 und 10/2022 wurde der Höchstbetrag von 2.200 Euro festgesetzt.

In der fristgerecht am 21.10.2024 erhobenen Beschwerde brachte die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) vor, man versuche immer alles so weit wie möglich termingerecht einzureichen. Die ZM Meldung sei leider übersehen worden. In Zukunft werde dies immer pünktlich gemacht werden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.10.2014 wies die belangte behörde die Beschwerde ab. Dies mit der Begründung, dass die als Steuererklärungen zu wertenden Zusammenfassenden Meldungen für September und Oktober 2022 und für Feber und Mai 2023 nicht fristgerecht abgegeben worden seien. Der Bf. sei bekannt gewesen, dass bei Ausführungen von innergemeinschaftlichen Lieferungen „Zusammenfassende Meldungen“ abzugeben sind und seien in den restlichen Monaten davor und danach die entsprechenden Meldungen auch fristgerecht abgegeben worden. Der Zweck der hier in Frage stehenden Norm liege nicht in der Festsetzung oder Bemessung einer Steuer, sondern der Sinn im Zusammenhang mit dem MIAS liege darin, den Wegfall der Binnengrenzen zu kompensieren, Kontrollmöglichkeiten bezüglich des USt-Aufkommens zu schaffen und Steuerausfälle in den anderen Mitgliedsstaaten zu vermeiden. Die Zentrale Meldung ermögliche die Zurverfügungstellung der Daten über innergemeinschaftliche Lieferungen und versetze die anderen Mitgliedsstaaten in die Lage ihre Erwerbsteuer zu kontrollieren. Der Verspätungszuschlag im Fall der Bestimmung des Art. 21 UStG 1994 stelle ein geeignetes Mittel dar, um die rechtzeitige Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen und damit die Erfüllung des Normzweckes, sicherzustellen. Die Festsetzung des Verspätungszuschlages sei im Sinne der Ermessensausübung zu Recht erfolgt. Sie sei infolge des gegebenen Sachverhaltes weder als unbillig noch als unzweckmäßig zu beurteilen. Das mehrmalige „Übersehen“ der rechtzeitigen Übermittlung der Steuererklärung könne zusammenfassend auch nicht als entschuldbare Verspätung angesehen werden.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 13.11.2024 brachte die Bf. im Wesentlichen vor, das gegenständliche Rechtsmittel richte sich ausschließlich gegen die Form der Ermessensausübung bei der Ermittlung der Höhe der Verspätungszuschläge, da diese jeweils mit dem

gesetzlichen Höchstbetrag angesetzt worden seien. Es werde anerkannt bzw. eingestanden, dass es sich um keine entschuldbare Fristversäumnis handle, da man angesichts des Fristenlaufes für Zusammenfassende Meldungen schlicht einem Irrtum unterlegen sei bzw. die Fristen versäumt habe. Wenngleich es sich weder um einen entschuldbaren Rechtsirrtum noch um eine entschuldbare Fristversäumnis gehandelt habe, liege dennoch kein vorsätzliches Verhalten vor, was insbesondere auch dadurch bestätigt werde, dass der Bf. aus der verspäteten Einreichung von Zusammenfassenden Meldungen keinerlei finanzielle Vorteile entstehen und unabhängig von vereinzelt Verspätungen die Zusammenfassenden Meldungen regelmäßig übermittelt worden seien und weiterhin übermittelt werden.

Angesichts des bisherigen Verhaltens der Bf. sowie angesichts der begleitenden Umstände erscheine es daher unbillig und nicht sachgerecht, die jeweiligen Verspätungszuschläge mit dem gesetzlichen Höchstbetrag festzusetzen. Weder liege bei einem der sanktionierten Fälle eine besonders ausgeprägte Verspätung vor (max. Verspätung 1 Monat und 8 Tage) noch bedürfe es aufgrund des von der Bf. sonst an den Tag gelegten Verhaltens hinsichtlich ihrer abgabenrechtlichen Pflichten einer präventiven Sanktion, um hartnäckiges Fehlverhalten abzustellen. Zudem seien vom Zeitpunkt der zuerst eingetretenen Verspätung (8.1.2023 hinsichtlich der ZM 10/2023) bis zum Zeitpunkt der Vorschreibung des Verspätungszuschlages (3.10.24) nahezu 21 Monate verstrichen. Es erscheine nicht angemessen, die um rund einen Monat zu spät übermittelte Zusammenfassende Meldung erst nach Ablauf von 21 Monaten mittels Vorschreibung eines Verspätungszuschlages vorzuhalten und dabei auch noch den Höchststrahmen der Sanktionierung auszuschöpfen.

Die Vorschreibung von Verspätungszuschlägen erscheine vor dem Hintergrund der angeführten Umstände unangemessen und werde daher beantragt, die Verspätungszuschläge für die ZM 02/2023 und 05/2023 auf jeweils 0,1% (d.s. 16,29 Euro und 88,80 Euro) sowie für die ZM 09/2022 und ZM 10/2022 auf jeweils pauschal 250 Euro herabzusetzen. Hinsichtlich der beantragten Herabsetzung der Verspätungszuschläge für die ZM 09/2022 und 10/2022 von 2.200 Euro auf 250 Euro werde angemerkt, dass Art. 21 Abs. 9 UStG (BMR) nach Auffassung des Bf. nicht zwingend die Bemessung des Verspätungszuschlages anhand eines Prozentsatzes der Bemessungsgrundlage vorsehe. Es werde lediglich 1 % oder 2.200 Euro als Höchstbetrag festgesetzt.

Mit Bericht vom 24. Februar 2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte zusammengefasst aus, dass die Verhängung der Verspätungszuschläge dem Grunde nach außer Streit stehe. Hinsichtlich der Höhe werde festgehalten, dass die gegenständlichen Zusammenfassenden Meldungen unstrittig mit rund zweimonatiger Verspätung eingebracht worden seien. In Summe handle es sich um vier Fristüberschreitungen. Eine einmalige Versäumnis liege demnach nicht vor. Für den Zeitraum 09/2022 sei der Verspätungszuschlag mit dem Höchstbetrag von 2.200 Euro festgesetzt worden (rechnerisch mit rund 0,35% der Bemessungsgrundlage von 606.423 Euro).

Für den Zeitraum 10/2022 sei der Verspätungszuschlag mit dem Höchstbetrag von 2.200 Euro festgesetzt worden (rechnerisch mit weniger als 0,1% der Bemessungsgrundlage von 493.668 Euro). Von einer unbilligen Ermessensübung könne daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht ausgegangen werden. Die im Vorlageantrag geforderte pauschale Sanktionierung mit 250 Euro sei von Gesetzes wegen nicht gedeckt. Die Bemessung unterliege der Höhe nach nicht pauschalen Sätzen, sondern sei in Proportion zur Bemessungsgrundlage festzustellen. Für die Zeiträume 02/2023 und 05/2023 sei der Verspätungszuschlag mit 1% der Bemessungsgrundlagen festgesetzt worden. Aufgrund des Umstandes, dass es sich dabei um die dritte und vierte verspätete zusammenfassende Meldung handelte, und somit wiederholt nicht fristgerecht gemeldet wurde, erscheine auch hier die Ermessensübung der Höhe nach nicht überschritten worden zu sein. Es wurde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abweisen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 27.02.2025 wurde die belangte Behörde ersucht, ergänzende Fragen zu beantworten und die MIAS-Daten für die Jahre 2022 bis 2023 vorzulegen. Dieser Aufforderung kam die belangte Behörde mit Schreiben vom 05.03.2025 nach.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist Unternehmerin im Sinne des § 2 UStG 1994. Voranmeldungszeitraum ist gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 der Kalendermonat. Neben Lieferungen und sonstigen Leistungen im Inland führt die Bf. auch innergemeinschaftliche Warenlieferungen aus, weshalb für sie eine Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) besteht.

Die Bf. hat die Zusammenfassende Meldung für die Meldezeiträume ab 01/2022 verspätet abgegeben. Folgende Verspätungszuschläge wurden von der belangten Behörde verhängt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Verspätungszuschlag	Ausmaß
09/2022	606.423,00	2.200,00	Höchstbetrag
10/2022	2.493.668,00	2.200,00	Höchstbetrag
02/2023	16.287,00	162,87	1 %
05/2023	88.800,00	888,00	1 %
Gesamt		5.450,87	

Dabei handelt es sich um jene Fälle, bei welchen die Zusammenfassenden Meldungen mehr als einen Monat zu spät eingelangt sind. Die belangte Behörde hat somit zwei Verspätungszuschläge pro Jahr festgesetzt und dafür jeweils den Höchstsatz von 1 % (bzw. Höchstbetrag von 2.200 Euro) zur Anwendung gebracht.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem von der belangten Behörde übermittelten Verwaltungsakt und dem vom Verwaltungsgericht durchgeführten Vorhalteverfahren.

Die belangte Behörde hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2025 folgende Daten aus dem MwSt-Infomationsaustauschsystem (MIAS) übermittelt:

Auszug ZM 2022

12/22	M	21.02.2023	E	21.02.2023, FON	Kärntner S
11/22	M	31.01.2023	E	31.01.2023, FON	Kärntner S
10/22	M	08.01.2023	E	08.01.2023, FON	Kärntner S
09/22	M	05.12.2022	B	05.12.2022, FON	Kärntner S
08/22	M	31.10.2022	E	31.10.2022, FON	Kärntner S
07/22	M	29.09.2022	E	29.09.2022, FON	Kärntner S
06/22	M	31.08.2022	E	31.08.2022, FON	Kärntner S
05/22	M	21.07.2022	E	21.07.2022, FON	Kärntner S
04/22	M	21.06.2022	E	21.06.2022, FON	Kärntner S
03/22	M	26.05.2022	E	26.05.2022, FON	Kärntner S
02/22	M	25.04.2022	E	25.04.2022, FON	Kärntner S
01/22	M	18.03.2022	E	18.03.2022, FON	Kärntner S

Auszug ZM 2023:

03/23	M	25.05.2023	E	25.05.2023, FON	Kärntner S
02/23	M	03.05.2023	E	03.05.2023, FON	Kärntner S
01/23	M	31.03.2023	E	31.03.2023, FON	Kärntner S
12/22	M	21.02.2023	E	21.02.2023, FON	Kärntner S
12/23	M	29.02.2024	E	29.02.2024, FON	Kärntner S
11/23	M	30.01.2024	E	30.01.2024, FON	Kärntner S
10/23	M	30.12.2023	E	30.12.2023, FON	Kärntner S
09/23	M	27.11.2023	E	27.11.2023, FON	Kärntner S
08/23	M	31.10.2023	E	31.10.2023, FON	Kärntner S
07/23	M	04.10.2023	E	04.10.2023, FON	Kärntner S
06/23	M	29.08.2023	E	29.08.2023, FON	Kärntner S
05/23	M	07.08.2023	E	07.08.2023, FON	Kärntner S

Aus der vorstehenden Aufstellung ist ersichtlich, dass die Bf. die Zusammenfassende Meldung für die Meldezeiträume 01/2022 bis 12/2023 verspätet abgegeben hat.

Die Feststellung, dass die belangte Behörde bei der Verhängung der Verspätungszuschläge nur jene Zeiträume herangezogen hat, in denen die Zusammenfassenden Meldungen mehr als einen Monat zu spät eingelangt sind, geht ebenso aus dieser Vorhaltsbeantwortung hervor. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Verspätungszuschläge sind den angefochtenen Bescheiden zu entnehmen. Für die Zeiträume 09/2022 und 10/2022 wurde aufgrund der hohen Bemessungsgrundlage der Höchstbetrag festgesetzt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Rechtliche Grundlagen

Das Verwaltungsgericht ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß Art 21 Abs. 3 UStG 1994 hat der Unternehmer im Sinne des § 2 bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt oder Gegenstände im Rahmen einer Konsignationslagerregelung gemäß Art. 3 Abs. 2 verbracht hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben (Zusammenfassende Meldung), in der er die Angaben nach Abs. 6 zu machen hat. Das gilt auch, wenn er im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet. Unternehmer, für die das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum ist (§ 21 Abs. 2), haben diese Meldung bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates abzugeben. Für die Anwendung dieser Vorschrift gelten auch nichtselbständige juristische Personen im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 als Unternehmer, sofern sie eine eigene Umsatzsteueridentifikationsnummer haben. Die Zuständigkeit in Angelegenheiten der Zusammenfassenden Meldung richtet sich nach der Zuständigkeit für die Festsetzung der Umsatzsteuer des Unternehmers.

Gemäß Art 21 Abs. 9 UStG 1994 gilt die Zusammenfassende Meldung als Steuererklärung. § 135 BAO ist sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Verspätungszuschlag 1% der Summe aller nach Art 21 Abs 6 Z 1 lit b, Z 2 lit b und Z 3 lit. b UStG 1994 zu meldenden Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen iSd Art 21 Abs 4 UStG 1994 und im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, nicht übersteigen und höchstens 2.200 Euro betragen darf.

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; 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.

Rechtliche Würdigung

Im vorliegenden Beschwerdefall ist die Zusammenfassende Meldung im Hinblick auf § 21 Abs. 1 UStG 1994 monatlich - und zwar bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates - abzugeben. Die ZM ist keine Steuererklärung, sie wird jedoch durch Art. 21 Abs. 9 UStG 1994 zu einer solchen erklärt. Die verspätete Einreichung kann daher auch mit Verspätungszuschlag sanktioniert werden.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages iSd § 135 BAO liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (zB VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054; VwGH 11.12.2009, 2009/17/0151; VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005). Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 135 Tz 4). Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (zB VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125; VwGH 20.1.2016, Ro 2014/17/0036; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

Wie in freier Beweiswürdigung festgestellt werden konnte, hat die Bf. nicht nur in den beschwerdegegenständlichen Meldezeiträumen gegen die Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung von Zusammenfassenden Meldungen verstoßen Sowohl im Jahr 2022 als auch im Jahr 2023 erfolgte keine Meldung fristgerecht. Die Bf. hat in ihrem Beschwerdevorbringen eingestanden, dass es sich um keine entschuldbare Fristversäumnis gehandelt hat. Die Festsetzung der Verspätungszuschläge ist somit mangels Entschuldbarkeit dem Grunde nach zu Recht erfolgt.

Strittig war, in welchem Ausmaß im Rahmen der vorzunehmenden Ermessensübung ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden darf. Bei der Ermessensübung sind verschiedene Kriterien zu berücksichtigen, u.a. das Ausmaß der Fristüberschreitung, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen und der Grad des Verschuldens. Die belangte Behörde hat betreffend jener Meldezeiträume einen Verspätungszuschlag verhängt, denen die Frist um mehr als 1 Monat überschritten wurde. Die beschwerdegegenständlichen Verspätungszuschläge wurden im Höchstausmaß von 1 Prozent bzw. mit dem Höchstbetrag von 2.200 Euro festgesetzt. Dieses Ausmaß erscheint dem Bundesfinanzgericht überhöht.

Zu bedenken ist einerseits, dass die Bf. über mehrere Monate gegen die Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung von Zusammenfassenden Meldungen verstoßen hat. Der Grad des Verschuldens ist mit leichter Fahrlässigkeit anzusehen. Andererseits ist die Bf. ihren sonstigen abgabenrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachgekommen, insbesondere die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung erfolgte fristgerecht. Unter Abwägung dieser Umstände erachtet das Bundesfinanzgericht einen Verspätungszuschlag von 0,35% der Bemessungsgrundlagen als ausreichend und angemessen.

Diese Festsetzung wird insbesondere auch zur Erreichung des Gesetzeszweckes, dass die Bf. zur Erfüllung der ihr gesetzlich obliegenden Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung der Zusammenfassenden Meldungen angehalten werden soll, als sachgerecht erachtet.

Der Beschwerde war somit teilweise stattzugeben. Die Verspätungszuschläge werden wie folgt festgesetzt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Verspätungszuschlag	Ausmaß
09/2022	606.423,00	2.122,48	0,35%
10/2022	2.493.668,00	2.200,00	Höchstbetrag
02/2023	16.287,00	57,00	0,35%
05/2023	88.800,00	310,80	0,35%
Gesamt		4.690,29	

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weswegen die Voraussetzungen für die Revisionszulassung nicht erfüllt sind. Im Übrigen lag die Festsetzung der Verspätungszuschläge dem Grunde und der Höhe nach im - zu begründenden - Ermessen des Bundesfinanzgerichtes und hing von den Umständen des Einzelfalles ab.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Juli 2025