



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dynama Wirtschaftstrhd GmbH, 1040 Wien, Wohllebengasse 13, vom 23. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Mai 2005 betreffend Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer des Jahres 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe des Verspätungszuschlages beträgt: Euro 166,53;
somit 5% der iHv Euro 3.330,59 festgesetzten Umsatzsteuer des Jahres 2002.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat am 1. September 2003 mit Fristsetzung 15. Oktober 2003 die Steuererklärungen des Bw. für das Jahr 2002 beim steuerlichen Vertreter abberufen. Infolge mehrmaliger Fristverlängerungen ist aus der Aktenlage als letzte gesetzte Frist der 12. Jänner 2004 festzustellen. Die Einbringung der Erklärungen erfolgte schließlich durch den steuerlichen Vertreter des Bw. am 6. Februar 2004.

Die Veranlagung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 erfolgte mit Bescheid vom 19. Mai 2005. Mit weiterem Bescheid gleichen Datums wurde unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 135 BAO ein Verspätungszuschlag iHv 10% aufgrund der nicht fristgerechten Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung vorgeschrieben. Der Verspätungszuschlag wurde iHv Euro 333,05, das sind 10% der festgesetzten Umsatzsteuer, bemessen.

Gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlages erhob der Bw. mit Schreiben vom 23. Juni 2005 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung.

Im weiteren Verfahren wurde durch den steuerlichen Vertreter des Bw. ausgeführt, dass mehrfach Ersuchen um Fristverlängerung zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2002 gestellt und bewilligt worden seien; zuletzt am 27. Jänner 2004. Die Abgabenerklärung hätte infolge Zurückweisung dieses letzten Antrages bis zum 12. Jänner 2004 eingebracht werden müssen. Tatsächlich habe man die Erklärung am 6. Februar 2004 eingebracht. Im Normalfall würden Abgabenerklärungen immer fristgerecht an die zuständigen Behörden versendet und es handle sich hier um ein einmaliges Fristversäumnis.

Unter Bezug auf die Ermessensbestimmung des § 135 BAO wurde der Antrag auf Aufhebung des Verspätungszuschlages, widrigenfalls auf eine Reduktion des anzuwendenden Prozentsatzes, gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 27. September 2005 wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen.

Da führte die Behörde aus, dass die Abgabenerklärungen für das Jahr 2002 nach 6 Fristverlängerungen verspätet am 6. Februar 2004 eingereicht worden seien. Ebenso verhalte es sich nach der Aktenlage mit der Abgabe der Steuererklärungen für 1998, 1999 und 2000. Diese seien jeweils zwischen 4 und 12 Monate verspätet eingereicht worden. In Ausübung des freien Ermessens und der hiebei zu berücksichtigenden Kriterien des Ausmaßes der Fristüberschreitung, der Höhe des erzielten finanziellen Vorteils durch die verspätete Einreichung, das bisherige steuerliche Verhalten und den Grad des Verschuldens erscheine der im gesetzlichen Höchstmaß festgesetzte Verspätungszuschlag gerechtfertigt.

Der Vorlageantrag wurde mit Schreiben vom 17. Oktober 2005 eingebracht.

Für den Bw. sei unstrittig, dass öfter Fristverlängerungen für Abgabenerklärungen beantragt worden seien. Jedoch seien diese Anträge ordnungsgemäß begründet und diesen wiederholt stattgegeben worden. Es sei rechtlich nicht nachvollziehbar, dass diese bewilligten Fristverlängerungen zumindest mittelbar in der BVE als für die Höhe des Zuschlages straf erhöhend gewertet worden seien. Es werde darauf verwiesen, dass ein Verspätungszuschlag nur dann zulässig sei, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei.

Gerade im Fall der USt-Erklärung 2002 sei es bedingt durch stark abweichenden Aufzeichnungen der Buchhaltung und den Ergebnissen einer stattgehabten Umsatzsteuernachschau (Niederschrift vom 28. Mai 2003) zu völlig unterschiedlichen Ansätzen gekommen, die in der Folge nicht aufgeklärt werden konnten. Dass eine schuldlose bzw. bloß leichte Fahrlässigkeit in der Nichteinhaltung des Abgabenerklärungszeitraumes durch diese Widersprüchlichkeiten vorliege, übersehe das Finanzamt zur Gänze. Die Höhe des ins Treffen gebrachte finanziellen Vorteils sei bei einer zu zahlenden Umsatzsteuer in Höhe von Euro

3.763,80 ebenfalls fraglich.

Es wurde daher der Antrag gestellt, den Verspätungszuschlag auf eine angemessene Höhe zu reduzieren.

Die Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf mündliche Verhandlung wurden mit Schreiben vom 29. März 2006 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 134 Abs. 1 BAO**, in der hier maßgeblichen Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2003, sind die Abgabenerklärungen u. a. für die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monats März jedes Jahres einzureichen. Diese Frist kann vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden. Von dieser Verordnungsermächtigung macht der Bundesminister für Finanzen derzeit keinen Gebrauch. Erlassmäßige Zufristungen führen nicht zu einer solchen Fristverlängerung; sie schützen allerdings den auf den Erlass vertrauenden Abgabepflichtigen gegebenenfalls vor der Verspätungszuschlagsfestsetzung (*Ritz*, BAO², § 134 Tz 3). Gem. **§ 134 Abs. 2 BAO** kann die Abgabenbehörde auf begründeten Antrag die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung verlängern.

Für die Einbringung der Abgabenerklärungen durch zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Personen (insbesondere durch Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte, Notare) gilt eine besondere, in der Behördenpraxis geübte, Regelung. Die Bestimmungen über diese generelle Erklärungsfristverlängerung finden sich im Anhang 3 der (nicht kundgemachten) Dienstanweisung Direktbearbeitung des BMF. Nach dieser Regelung gelten Abgabenerklärungen ohne das Erfordernis Einzelansuchen einbringen zu müssen, als rechtzeitig eingebracht, wenn sie bis zum 31. Mai des dem Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahres bzw. darüber hinaus bei sogenannten Quotenfällen bis 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Jahres eingebracht werden. Hinsichtlich der Quotenfälle können die Finanzämter im Bedarfsfall Abgabenerklärungen vorzeitig anfordern.

Voraussetzung dafür sind zwingende Gründe wie, dass die Veranlagung eines Falles vordringlich erscheine bzw. dass der kontinuierliche Fortgang der Veranlagung ohne vorzeitige Abberufungen nicht gewährleistet wäre (s. *Stoll*, Kommentar BAO, Band 2, 1520 und 1527).

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gem. **§ 135 BAO** einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen. Der Zweck des Verspätungszuschlages liegt darin, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen und setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist

bzw. Nachfrist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen.

Im gegenständlichen Fall wurden die Abgabenerklärungen des Bw. für das Jahr 2002 durch den zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten und bevollmächtigten Vertreter nach Abberufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht. Zur ursprünglichen Abgabefrist 15. Oktober 2003 wurden mehrmals Verlängerungen gewährt und schließlich letztmalig eine Nachfrist bis 12. Jänner 2004 gesetzt.

Die Einbringung der Abgabenerklärungen erfolgte am 6. Februar 2004, sodass diesfalls bezogen auf die Nachfrist eine Verspätung gegeben war, da eben diese zuletzt festgesetzte Frist nicht gewahrt worden war.

Der Hinweis des steuerlichen Vertreters des Bw., dass im Zuge einer durchgeführten, das Jahr 2002 betreffenden, Umsatzsteuernachschau widersprüchliche Feststellungen zur vorliegenden Buchhaltung getroffen wurden, rechtfertigt die Verspätung nicht. Zum einen weil der Abschluss der behördlichen Prüfung bereits mit Niederschrift vom 28. Mai 2003, somit lange vor der in Rede stehenden Erklärungsfrist, erfolgt ist und zum anderen wegen des Aspektes, dass insbesondere der berufsmäßige Parteienvertreter organisatorisch vorzusorgen hat, dass Abgabenerklärungen rechtzeitig erstellt und eingereicht werden können.

In der Folge sind bei der Ermessensübung, insbesondere hinsichtlich der Festsetzung der Höhe des Verspätungszuschlages, das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils sowie das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen.

Im Fall des Bw. erfolgte die Einreichung der Umsatzsteuererklärung des Jahres 2002 nach Ablauf der Nachfrist um 3 Wochen verspätet. Auch die Einreichungen der Abgabenerklärungen der Vorjahre erfolgte jeweils erst nach mehrmaligen Fristverlängerungen und für die Jahre 1998 und 1999 ebenfalls verspätet. Festzustellen ist, dass sich die Verspätungen in einem Rahmen von 3,5 bis 6 Monaten bewegten.

Wie der VfGH in seiner Rechtsprechung u. a. ausführt, hat der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen. In diesem Zusammenhang ist daher für die Beurteilung des finanziellen Vorteils, den der Bw. aus der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuererklärung gezogen hat, nicht allein auf die Höhe der festgesetzten Jahresumsatzsteuer, sondern auch auf die Höhe der Differenz zu den bisher geleisteten Vorauszahlungen Bedacht zu nehmen. Aufgrund der bisher für das Jahr 2002 festzustellenden Umsatzsteuergutschriften und des dem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer zu entnehmenden Nachforderungsbetrages von insgesamt Euro 7.510,21 ist der – durch die

verspätete Abgabe der Erklärung und das Hinausschieben der Entrichtung der Abgabenschuld – erreichte Zinsvorteil nicht als unbeachtlich zu beurteilen.

Weiters liegt durch die ungerechtfertigte verspätete Einreichung der Erklärung ein Verstoß gegen die den steuerlichen Vertreter als Wirtschaftstreuhänder treffende Sorgfaltspflicht vor, der über den minderen Grad des Versehens hinausgeht. Nach der Judikatur rechtfertigt schon leichte Fahrlässigkeit bzw. ein ganz geringfügiges Verschulden die Festsetzung eines Verspätungszuschlages.

Unter Berücksichtigung sämtlicher für die Ermessensübung maßgeblicher Kriterien hat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht einen Verspätungszuschlag festgesetzt. Da jedoch weder das Ausmaß der Fristüberschreitung noch der Grad des Verschuldens als sehr schwerwiegend zu beurteilen sind, erscheint eine Festsetzung im gesetzlichen Höchstmaß nicht als gerechtfertigt.

Der Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird daher mit 5% der Bemessungsgrundlage, d. h. von Euro 3.330,59, in Höhe von Euro 166,53 festgesetzt.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 4. April 2006