



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft mbH, Wirtschaftstreuhänder, 7503 Großpetersdorf, Ungarnstraße 10/GIP2, vom 21. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Fachvorständin Hofrätin Mag. Edith Hanel-Schmidt, vom 17. August 2009 betreffend Verspätungszuschlag für den Zeitraum 5/2004 – 4/2005, 5/2005 – 4/2006, 5/2006 – 4/2007, 5/2007 – 4/2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Verspätungszuschläge betreffend Zusammenfassende Meldungen gemäß [Art. 21 UStG 1994](#) werden gemäß [§ 135 BAO](#) i. V. m. [Art. 21 Abs. 9 UStG 1994](#) wie folgt festgesetzt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Prozentsatz	Verspätungszuschlag
5/2004 – 4/2005	5.000,00 €	0,75 %	37,50 €
5/2005 – 4/2006	9.166,67 €	0,75 %	68,75 €
5/2006 – 4/2007	143.166,67 €	0,75 %	1.073,75 €
5/2007 – 4/2008	60.166,67 €	0,75 %	451,25 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Transportunternehmerin.

Anlässlich einer Außenprüfung wurde unter anderem infolge „nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung“ von Zusammenfassenden Meldungen (ZM) gemäß [Art. 21 UStG 1994](#) mit Bescheiden vom 17. August 2009 ein Verspätungszuschlag von jeweils 1 % verhängt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Prozentsatz	Verspätungszuschlag
5/2004 – 4/2005	5.000,00 €	1 %	50,00 €
5/2005 – 4/2006	9.166,67 €	1 %	91,97 €
5/2006 – 4/2007	156.500,00 €	1 %	1.565,00 €
5/2007 – 4/2008	60.166,67 €	1 %	601,67 e

Hiergegen wurde mit Schreiben vom 21. September 2009 Berufung mit dem Antrag erhoben, die Verspätungszuschläge jeweils mit 0,1 % der Bemessungsgrundlage festzusetzen:

„Im Erlass des BMF GZ BMF-010103/0030-VI/2006 vom 10.4.2006 wird ausgeführt, dass die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen zu enthalten hat. Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Ermessensübung kommt weder in der Niederschrift bzw. im Bericht noch in der Bescheidebegründung zum Ausdruck. Es wird lediglich festgehalten, dass ein Verspätungszuschlag iHv 1% festgesetzt wird. Der Grund für die Ermessensübung im Höchstausmaß von 1% ist nicht ersichtlich. Im og. Erlass wird eine Mindesthöhe von 0,1% als angemessen angesehen.

Wir stellen den Antrag, den Verspätungszuschlag mit 0,1% festzusetzen.“

Die Prüferin gab hierzu am 20. Oktober 2009 folgende Äußerung ab:

„... Im Zuge der Ap wurde ein Verspätungszuschlag i.H. von 1% für nicht eingereichte Zusammenfassende Meldungen festgesetzt.

Vom geprüften Unternehmen wurde im gesamten Prüfungszeitraum keine Zusammenfassende Meldungen abgegeben.

2008 wurde erstmalig eine Zusammenfassende Meldung abgeben, jedoch auch nur teilweise gemeldet. Lt. Berufung sind in der Niederschrift bzw. im Bericht die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen nicht enthalten. Vom Unternehmen wird ein Verspätungszuschlag von 0,1% als angemessen angesehen.

Da die Begründungsmängel im Rechtsmittelverfahren von der Erstbehörde saniert werden kann, wird die Ermessensübung wie folgt begründet: Die Firma A Transport GmbH führte im gesamten Prüfungs- u. Nachschauzeitraum lfd. innergemeinschaftliche Lieferungen durch. Die Kriterien für die Ermessensübung sind insbesondere der Grad des Verschuldens, das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Erklärungsabgabe erreichten finanziellen Vorteils und der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig gewesen ist. In anbetracht dieser Umstände sind im gegenständlichen Fall der Grad des Verschuldens wie folgt zu beurteilen: Die ZM wurde vom geprüften Unternehmen in den Vorjahren und im gesamten Prüfungszeitraum nicht abgeben. Da es sich jedoch dabei um eine Steuererklärung handelt und außer im Nachschauzeitraum

2008 nur teilweise und sonst nicht gemeldet wurde, ist nicht von leichter Fahrlässigkeit iSd. § 1332 ABGB, die einem minderen Grad des Versehens gleichzusetzen ist, auszugehen. Die Fristüberschreitung ist in diesem Fall von hohem Ausmaß und der Umstand, dass der Abgabepflichtige nicht nur ausnahmsweise sondern lfd. säumig gewesen ist (mit Ausnahme d. teilweisen Meldung 2008), sieht die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag i.H. von 1% als angemessen."

Mit Bericht vom 29. Jänner 2010 wurde vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (unter anderem) die Berufung gegen die Verspätungszuschlagsbescheide dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt des Referenten vom 4. Feber 2010 wurde die Bw. ersucht, sich zu der in der Äußerung vom 20. Oktober 2009 dargestellten Ermessensübung zu äußern.

Mit Schreiben vom 1. März 2010 verwies die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin darauf, dass ihr die Äußerung vom 20. Oktober 2009 nicht bekannt sei. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags von 0,1% erscheine der Bw. angemessen, da die Bw. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen ansonsten nachkomme und durch die verspätete Abgabe keinen finanziellen Vorteil erreicht habe.

In weiterer Folge übermittelte der Referent der Bw. mit Vorhalt vom 9. März 2010 die Äußerung vom 20. Oktober 2009 in Kopie und ersuchte – unter anderem – um eine Stellungnahme zur Begründung der Höhe des Verspätungszuschlags.

Mit Schreiben vom 29. April 2010 nahm die Bw. zur Frage des Verspätungszuschlags wie folgt Stellung:

„... Wie in unserer Stellungnahme vom 1. März 2010 bereits ausgeführt, liegt die Angemessenheit des Verspätungszuschlages iHv 0,1% darin begründet, dass zum einen unsere Klientin keinen finanziellen Vorteil erreicht hat und zum anderen ihren sonstigen abgaberechtlichen Meldepflichten fristgerecht nachkommt. Bei der Nichtabgabe ist von leichter Fahrlässigkeit auszugehen, da die Zusammenfassenden Meldungen zwar erstellt, jedoch nur teilweise gesendet wurden. Der Grund dafür lag in der unzureichenden Kenntnis des Buchhaltungsprogrammes durch die zuständige Sachbearbeiterin im Unternehmen.

Weiters möchten wir anmerken, dass die Ausfuhrlieferung in den Kosovo keine innergemeinschaftliche Lieferung darstellt und daher auch nicht in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen war. Die Beinessungsgrundlage für die Festsetzung der Verspätungszuschläge ist daher um € 13.333,33 zu verringern."

Das mit Vorhalt vom 4. Mai 2010 zur Äußerung aufgeforderte Finanzamt wiederholte mit am 23. Juli 2010 eingelangtem Schreiben hinsichtlich des Verspätungszuschlags das Vorbringen in der Stellungnahme vom 20. Oktober 2009.

Der Referent übermittelte diese Äußerung der Bw. am 18. August 2010 zur Kenntnis und teilte mit, „dass [Art. 21 Abs. 9 UStG 1994 § 135 BAO](#) – der einen Rahmen von bis zu 10% der festgesetzten Abgabe für einen Verspätungszuschlag vorsieht – dahingehend modifiziert, dass dem Umstand, dass dem Steuerpflichtigen kein finanzieller Vorteil durch die verspätete Abgabe der Zusammenfassenden Meldung entsteht, mit der Höchstgrenze von 1% der zu meldenden Bemessungsgrundlagen, gedeckelt mit 2.200 €, Rechnung getragen wird, und dieser Umstand daher nicht nochmals bei der Ermessensübung zu berücksichtigen ist. Nach den Feststellungen des Finanzamtes wurden mehrere Jahre hindurch keine Zusammenfassenden Meldungen abgegeben. Ein Verspätungszuschlag von nur 0,1%, wie von Ihnen beantragt, erscheint daher nicht angemessen.“

Eine Reaktion der Bw. hierzu erfolgte nicht.

Über Anfrage des Referenten teilte das Finanzamt am 25. November 2010 mit E-Mail mit, dass versehentlich auch für das Land Kosovo ein Verspätungszuschlag festgesetzt wurde, da der Bw. diese zwei Rechnungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat, da eine ungültige UID-Nummer angegeben wurde. Diesbezüglich sei im Festsetzungszeitraum 5/2006-4/2007 vom Nettobetrag von 13.333,33 € der Verspätungszuschlag festgesetzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [Art. 21 Abs. 3 UStG 1994](#) hat der Unternehmer bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben (Zusammenfassende Meldung).

Nach [Art. 21 Abs. 6 UStG 1994](#) muss die Zusammenfassende Meldung folgende Angaben enthalten:

1. für innergemeinschaftliche Warenlieferungen im Sinne des [Art. 21 Abs. 4 Z 1 UStG 1994](#)
 - a) die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer jedes Erwerbers, die ihm in einem anderen Mitgliedsstaat erteilt worden ist und unter der die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen an ihn ausgeführt worden sind, und

b) für jeden Erwerber die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen;

2. für innergemeinschaftliche Warenlieferungen im Sinne des [Art. 21 Abs. 4 Z 2 UStG 1994](#)

a) die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers in den Mitgliedstaaten, in die er Gegenstände verbracht hat und

b) die darauf entfallende Summe der Bemessungsgrundlagen.

Nach [Art. 21 Abs. 9 UStG 1994](#) gilt die Zusammenfassende Meldung als Steuererklärung, wobei [§ 135 BAO](#) sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass der Verspätungszuschlag 1 % der Summe aller nach [Art. 21 Abs. 6 Z 1 lit. b UStG 1994](#) und [Art. 21 Abs. 6 Z 2 lit. b UStG 1994](#) zu meldenden Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen im Sinne des Abs. 4 nicht übersteigen und (je ZM) höchstens 2.200 € betragen darf.

Nach [§ 135 BAO](#) kann die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) verhängen, wenn eine Abgabenerklärung nicht fristgerecht eingereicht wird und die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages ist darin zu erblicken, dass der Abgabepflichtige zur Erfüllung der ihm gesetzlich obliegenden Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen angehalten werden soll (vgl. VwGH 17.5.1999, [98/17/0265](#)). Es handelt sich demnach um eine administrative Ungehorsamsfolge eigener Art bzw. um ein Druckmittel eigener Art (vgl. *Ritz*, BAO³, § 135 Tz 3 m. w. N.).

Nach dem Gesetzeswortlaut setzt die Verhängung eines Verspätungszuschlages voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist dann nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft, wobei aber bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt (vgl. VwGH 19.1.2005, [2001/13/0133](#)).

Weiters liegt die Festsetzung eines Verspätungszuschlages dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Als Kriterien für die Ermessensübung sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten, sowie der Grad des Verschuldens zu werten (*Ritz*, BAO³, § 135 Tz. 13 und die dort zitierte Judikatur).

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass in der gegenständlichen Fallkonstellation nicht von einer entschuldbaren Fehlleistung auszugehen ist, wenn während mehrerer Jahre keine ZM abgegeben werden. Dies sieht auch die Bw. so, die nicht von einer Entschuldbarkeit, sondern leichter Fahrlässigkeit ausgeht.

Entgegen der Ansicht der Bw. kann aber auch nicht von leichter Fahrlässigkeit gesprochen werden, wenn die Bw. eine Sachbearbeiterin beschäftigt, der die für die Wahrnehmung der steuerlichen Verpflichtungen der Bw. erforderlichen Kenntnisse des von der Bw. verwendeten Buchhaltungsprogramms fehlen, ohne dafür Sorge zu tragen, ihrer Mitarbeiterin die erforderlichen Kenntnisse auch zu vermitteln. Dieses Versäumnis ist der Bw. zuzurechnen.

Wie bereits im Vorhalt vom 18. August 2010 angeführt, ist bei der Ermessensübung nicht zu berücksichtigen, dass der Bw. durch die unterlassenen Meldungen „kein finanzieller Vorteil“ entstand. Diesem Umstand hat der Gesetzgeber bereits mit der Höchstgrenze von 1 % der zu meldenden Bemessungsgrundlagen Rechnung getragen, während ansonsten beim Verspätungszuschlag eine Bandbreite bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe besteht.

Im Hinblick darauf, dass zum einen über einen langen Zeitraum hindurch keine ZM abgegeben wurden, zum anderen aber die Bw. ansonsten ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen ordnungsgemäß nachgekommen ist, erscheint der Berufungsbehörde ein Verspätungszuschlag von 0,75 % der Bemessungsgrundlage angemessen.

Auf Grund der mehrjährigen Nichtabgabe der ZM war ein Verspätungszuschlag im obersten Bereich der zur Verfügung stehenden Bandbreite zu verhängen, wobei der Umstand, dass es sich um die erstmalige Verhängung eines Verspätungszuschlags handelt und die ZM zwar erstellt, nicht aber an das Finanzamt abgesendet wurden, gegen das Ausschöpfen der gesamten Bandbreite – wie vom Finanzamt geschehen – spricht.

Zur Bemessungsgrundlage ist festzuhalten, dass hinsichtlich des Zeitraumes 5/2006-4/2007 der Betrag von 13.333,33 € aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden war, da dieser Lieferungen in einen Drittstaat (Kosovo) und nicht in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union betraf, sodass diese Lieferungen nicht in eine Zusammenfassende Meldung nach [Art. 21 UStG 1994](#) aufzunehmen waren.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu gegeben und es waren die Verspätungszuschläge wie im Spruch ersichtlich festzusetzen.

Wien, am 4. Jänner 2011