



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 25. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf vom 10. August 2005 betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich der zusammenfassenden Meldungen für die Quartale Oktober bis Dezember 2004 und Jänner bis März 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), einer mit Gesellschaftsvertrag vom xx. Februar 2004 gegründeten GmbH, welche einen Einzelhandel mit Fahrzeugen betreibt, wurde eine Außenprüfung und eine Nachschau vorgenommen.

Gegenstand der Prüfung waren u.a. die Zusammenfassenden Meldungen betreffend die Quartale "04/2004 - 03/2005" (Prüfungs- und Nachschauauftrag AB 1).

Am 24. Mai 2005 erfolgte die Anmeldung beim Steuerberater. Als Termin des Prüfungsbeginnes wurde der 31. Mai 2005 vereinbart (Aktennotizen AB 2).

Prüfungsbeginn war am vereinbarten Termin, also am 31. Mai 2005 (Aktennotiz AB 2).

Bei Prüfungsbeginn wurden dem Prüfer die Zusammenfassenden Meldungen "f. d.'4. Quart. 2004' & '1. Quart. 2005' in Kopie ausgehändigt.

Gleichzeitig wurde seitens des Stb. die sofortige Übermittlung an das FA in die Wege geleitet

(lt. Aussage [der namentlich bezeichneten Sachbearbeiterin des steuerlichen Vertreters])
 (Aktennotizen AB 4).

Am 31. Mai 2005 wurden dem Finanzamt – wie gegenüber dem Prüfer angegeben – die Zusammenfassenden Meldungen betreffend das 4. Quartal 2004 und das 1. Quartal 2005 mit den Bemessungsgrundlagen von € 964.750,00 bzw. € 410.850,00 übermittelt (MIAS-Abfragen und zugrunde liegende ZM-Grundlagen, Ausstellungsdatum: 31.05.2005, AB 57ff).

Mit Schreiben vom 25. Juli 2005 erging die Einladung zur Besprechung über das Prüfungsergebnis, und zwar zu nachstehenden "bisherigen Prüfungsfeststellungen und die beabsichtigten Änderungen der Besteuerungsgrundlagen" (AB 8f):

"Zusammenfassende Meldungen:

Bei Prüfungsbeginn waren die zusammenfassenden Meldungen für die Quartale 04/2004 bzw. 01/2005 weder via Radio-Austria überspielt, noch beim zuständigen Finanzamt eingebracht worden.

Die entsprechenden verspäteten Meldungen erfolgten erst nach Prüfungsbeginn am 31.5.2005.

Gem. Art. 21 Abs. 9 UStG ist die verspätete Abgabe von ZMs mit der Verhängung eines Verspätungszuschlages im Ausmaß von 1% der Summe aller nach Abs. 6 Z 1 lit. b und Z 2 zu meldenden Bemessungsgrundlagen zu ahnden, wobei der Betrag von € 2.200,00 nicht überschritten werden darf.

ZM 4. Quartal 2004:

Bemessungsgrundlage:	€ 964.750,00	resultierender Verspätungszuschlag:	€ 2.200,00
----------------------	--------------	-------------------------------------	------------

ZM 1. Quartal 2005:

Bemessungsgrundlage:	€ 410.850,00	resultierender Verspätungszuschlag:	€ 2.200,00
----------------------	--------------	-------------------------------------	------------

Diese Feststellungen wurden *ident* in die "Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO" übernommen (Steuerliche Feststellungen Tz. 1 Verspätungszuschlag - ZM).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte den Verspätungszuschlag mit jeweils € 2.200,00 fest (Bescheid vom 10. August 2005).

Mit dem Rechtsmittel der Berufung wurde die Stornierung des Verspätungszuschlages mit nachstehender Begründung beantragt:

"Der Verspätungszuschlag wurde gemäß § 135 BAO festgesetzt, wonach der Verspätungszuschlag von der Abgabe zu berechnen ist. Mit einer Zusammenfassenden Meldung steht jedoch keine Abgabe in Zusammenhang und es erfolgt daher durch die verspätete Abgabe keine – auch nur vorübergehende – Nichtentrichtung von Abgaben. Zudem

scheint es unangemessen, den Verspätungszuschlag von den IG Lieferungen zu bemessen, das wäre so als würde der Verspätungszuschlag im Falle einer Umsatzsteuerschuld von den steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen bemessen werden (und nicht vom zu entrichtenden Saldo).

Zu der im Bescheid festgestellten 'nicht entschuldbaren Unterlassung der Einreichung' möchten wir anmerken, dass die Zusammenfassenden Meldungen der Vorquartale alle pünktlich übermittelt wurden. In diesem Fall ist die nicht pünktliche Einreichung durch eine Umschichtung der Arbeit in unserer Kanzlei zustande gekommen, wodurch 2 Mitarbeiter angenommen haben, dass jeweils der andere die Meldung gemacht hat.

Ein Verspätungszuschlag von € 4.400,-- für die - wie wir hoffen, dargestellt zu haben - entschuldbare verspätete Abgabe von 2 Erklärungen, mit denen keine Abgaben in Verbindung stehen, scheint uE jedenfalls nicht angemessen."

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte nach Wiedergabe des Prüfungsverlaufes und rechtlicher Bestimmungen begründend aus:

"Die Bw. entschuldigt nun die Nichterfüllung der – gem. § 133 Abs. 1 erster Satz BAO – bestehenden gesetzlichen Verpflichtungen zur Abgabe dieser Steuererklärungen mit einem Versehen infolge kanzleiinternen Umschichtungen der Zuständigkeiten beim steuerlichen Bevollmächtigten, womit jedoch lt. herrschender Lehre die Bw. noch keineswegs der Erfüllung ihrer gesetzlichen Sorgfaltspflicht enthoben ist. Diese Sorgfaltspflicht wurde nun tatsächlich nur mangelhaft erfüllt, anders es nicht zu dem Verschulden hätte kommen dürfen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit dem Institut der Sorgfaltspflicht wiederholt festgestellt, dass bereits in der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung ein Verschulden zu erkennen ist. Dass eine Erkundigung ob der erfolgten Durchführung von zusammenfassenden Meldungen auch für den gegenständlichen Fall jedenfalls als geboten und zumutbar zu erachten ist, darf als unzweifelhaft vorausgesetzt werden.

Wenn die Bw. in ihrer Berufungsschrift des Weiteren einwendet, dass durch die verspätete – tatsächlich jedoch bis zu Prüfungsbeginn verabsäumten – Abgabe von zusammenfassenden Meldungen ihr kein geldwerter Abgabenvorteil erwachsen ist, so ist das zutreffend zu erkennen. Die Bw. verkennt dabei jedoch, dass sich gegenständliche Ermessensübung am Zweck der Norm orientiert. Der Zweck der hier in Frage stehenden Norm liegt eben nicht in der Festsetzung oder Bemessung einer Steuer. Sinn und Zweck der zusammenfassenden Meldung liegt darin, im Zusammenhang mit dem MIAS-Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem den Wegfall der Binnengrenzen zu kompensieren, Kontrollmöglichkeiten bezüglich des Umsatzsteueraufkommens zu schaffen

und Steuerausfälle in den anderen Mitgliedstaaten zu vermeiden. Der Verspätungszuschlag im Fall der Bestimmung des Art. 21 UStG 1994 stellt ein geeignetes Mittel dar, um die rechtzeitige Abgabe der zusammenfassenden Meldung, und damit die Erfüllung des Normzweckes, sicherzustellen.

Die Betriebsprüfung ist daher nach Meinung der Berufungsbearbeiters zu Recht vom Vorliegen einer nicht entschuldbaren Verspätung ausgegangen, weshalb der Berufung ein Erfolg zu versagen war."

Mit Vorlageantrag wurde beantragt, den Verspätungszuschlag zu stornieren, allenfalls aber herabzusetzen. Das Begehren wurde begründet wie folgt:

"Zur Begründung dürfen wir – im Umkehrschluss – auf die Begründung des Finanzamtes aus beigelegter Berufungsvorentscheidung verweisen, wobei außer Streit gestellt wurde, dass die Abgabe von zusammenfassenden Meldungen für die Quartale 04/2004 und 01/2005 tatsächlich verabsäumt worden ist. Wie wir aber bereits dargestellt haben, erscheint uns – wie das Finanzamt selbst darauf hinweist, die Höchststrafe von jeweils EUR 2.200,-- als unangemessen.

Bezüglich der Unangemessenheit verweisen wir auf die Verwaltungspraxis, die uns nicht nur als Steuerberatungskanzlei von unseren Klienten bekannt ist, sondern auch immer wieder in veröffentlichten und kommentierten Entscheidungen bekannt wird.

Auch die kumulierte Vorschreibung des höchstmöglichen Verspätungszuschlages zweimal hintereinander, ohne eine Chance gehabt zu haben, Versäumtes nachzuholen, erscheint uns doch als zu hart.

Wir ersuchen bei Bemessung der Strafe auch zu berücksichtigen, dass die Verletzung der Sorgfaltspflicht bei uns, also dem steuerlichen Vertreter, gelegen ist und dass es nicht unsere Absicht war, wiederholt gegen zweifellos bestehende gesetzliche Verpflichtungen zu verstoßen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 bestimmt:

Der Unternehmer im Sinne des § 2 hat bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben (Zusammenfassende Meldung), in der er die Angaben nach Abs. 6 zu machen hat.

Gemäß Abs. 6 Z 1 lit. b der angeführten Gesetzesstelle muss die Zusammenfassende Meldung folgende Angabe enthalten: für innergemeinschaftliche Warenlieferungen im Sinne des Abs. 4 Z 1 für jeden Erwerber die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen.

Gemäß Z 2 lit. b muss die Zusammenfassende Meldung folgende Angabe enthalten: für innergemeinschaftliche Warenlieferungen im Sinne des Abs. 4 Z 2 die darauf entfallende Summe der Bemessungsgrundlagen.

Nach Abs. 4 der angeführten Gesetzesstelle ist eine innergemeinschaftliche Warenlieferung im Sinne dieser Vorschrift

Z 1. eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art. 7 Abs. 1 mit Ausnahme der Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer;
Z 2. eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art. 7 Abs. 2 Z 1.

Abs. 9: Die Zusammenfassende Meldung gilt als Steuererklärung. § 135 der Bundesabgabenordnung ist sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass der Verspätungszuschlag 1% der Summe aller nach Abs. 6 Z 1 lit. b und Z 2 lit. b zu meldenden Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen im Sinne des Abs. 4 nicht übersteigen und höchstens 2.200,00 Euro betragen darf.

Nach § 135 BAO kann die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag verhängen, wenn eine Abgabenerklärung nicht fristgerecht eingereicht wird und die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 135 mwN).

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).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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.

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 13 zu § 135 und die dort zitierte Judikatur sowie VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bw. betreffend einen Zeitraum von zwei Quartalen gegen die Verpflichtung zur Einreichung von Zusammenfassenden Meldungen verstoßen hat. Zu beurteilen ist, ob diese Verstöße entschuldbar waren und ob im Rahmen der nach Art. 21 Abs. 9 UStG 1994 in Zusammenhang mit § 135 BAO vorzunehmenden Ermessensübung die Verspätungszuschläge von jeweils 2.200,00 Euro angemessen sind.

Die Zusammenfassende Meldung für das 4. Quartal 2004 war beim Finanzamt bis zum Montag dem 31. Jänner 2005 abzugeben, tatsächlich wurde sie *nach Prüfungsbeginn* am 31. Mai 2005, somit um vier Monate verspätet abgegeben; die Zusammenfassende Meldung für das 1. Quartal 2005 war bis zum Montag dem 2. Mai 2005 abzugeben, tatsächlich wurde sie *nach Prüfungsbeginn* am 31. Mai 2005, somit um ein Monat verspätet abgegeben.

Hinsichtlich der zweitgenannten Zusammenfassenden Meldung lag zwar ein geringeres Ausmaß der Fristüberschreitung vor, man wurde jedoch diesbezüglich bereits das zweite Mal säumig.

Der Argumentation, bei Bemessung der Strafe auch zu berücksichtigen, dass die Verletzung der Sorgfaltspflicht beim steuerlichen Vertreter gelegen sei, ist die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach ein Verschulden des Vertreters dem Vertretenen zuzurechnen ist. Bezuglich einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft ist von der Kenntnis der einschlägigen Steuergesetze auszugehen. Das Kanzleiwesen war auf eine solche Weise aufgebaut, dass die Nichteinreichung der Zusammenfassenden Meldung für das 4. Quartal 2004 *monatlang* und jener für das 1. Quartal 2005 ein Monat lang im Dunkeln blieb *und* dieser Umstand erst anlässlich des Prüfungsbeginnes am 31. Mai 2005 hervorkam. Im Lichte dieser Umstände ist ein über leichte Fahrlässigkeit hinausgehendes Verschulden des Steuerpflichtigen im Sinne des § 135 BAO anzunehmen.

Hinsichtlich der Höhe der Verspätungszuschläge gilt es, auch folgende Überlegung zu bedenken:

Die Verhängung eines Verspätungszuschlages im Höchstmaß von 1% der Summe der Bemessungsgrundlagen würde bereits bei einer Summe der Bemessungsgrundlagen in Höhe von € 220.000,00 (x 1% = € 2.200,00) zur Verhängung eines Verspätungszuschlages in Höhe von € 2.200,00 führen. Diese Summe der Bemessungsgrundlagen wird hinsichtlich des 4. Quartals 2004 *um rd. 338% überschritten* und hinsichtlich des 1. Quartals 2005 immerhin um rd. 86% überschritten. Bezogen auf die tatsächliche Summe der jeweiligen Bemessungsgrundlagen entsprechen die verhängten Verspätungszuschläge somit rd. 0,23% bzw. 0,53% der Summe der Bemessungsgrundlagen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 6. Mai 2008