

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhand GmbH, Rudolf von Alt-Platz 1, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 1/23 vom 17.12.2014, betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages hinsichtlich Vorauszahlung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 07-09/2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der Verspätungszuschlag wird mit 2% von 3.680,40 Euro, somit in Höhe von 73,61 Euro festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17.12.2014 setzte das Finanzamt Wien 1/23 von der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Zeitraum 07-09/2014 iHv € 3.680,40 einen Verspätungszuschlag mit 5%, das sind € 184,02 fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer (Bf.), obwohl eine Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung bestanden habe, diese nicht bzw. verspätet eingereicht habe.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. per FinanzOnline eine Bescheidbeschwerde ein mit der Begründung, dass es sich bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlages um eine Ermessensentscheidung handle, die von der Abgabenbehörde zu begründen sei. Diese Begründung fehle jedoch im Bescheid vom 17.12.2014. Die bisherigen Umsatzsteuervoranmeldungen seien stets fristgerecht eingereicht worden, bei der Verspätung der Abgabe der UVA für das 3. Quartal handle es sich um ein Versäumnis der steuerlichen Vertretung auf Grund eines Sachbearbeiterwechsels. Trotz sorgfältiger interner Kontrollmaßnahmen sei es trotzdem zu dieser Säumnis gekommen und sei diese entschuldbar. Der Bf. ersuche daher die Abgabenbehörde, das Ermessen so zu gestalten, dass in diesem entschuldbaren Einzelfall kein Verspätungszuschlag festgesetzt wird.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.1.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für das

3. Quartal 2014 erst nach schriftlicher Erinnerung vom 1.12.2014 am 17.12.2014, also zwei Monate verspätet, erfolgt sei. Die verspätete Abgabe sei nicht, wie behauptet, zum ersten Mal, sondern schon zum zweiten Mal "passiert", es sei auch für das letzte Quartal 2013 die Umsatzsteuervoranmeldung verspätet und erst nach einer Erinnerung elektronisch eingereicht worden.

Ein Verspätungszuschlag könne bis zu 10% der festgesetzten Abgabe ausmachen, in diesem Fall, nach zweimonatiger Verspätung und einer Verspätung zum zweiten Mal, sei er mit 5% bemessen worden.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlages an sich nicht rechtswidrig erfolgt sei, jedoch sei die Ausübung des Ermessens strittig. Der in der Beschwerdeentscheidung festgehaltene Sachverhalt werde nicht bestritten. Allerdings sei darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der Fälligkeit (15.11.2014) auf dem Abgabenkonto ein Guthaben iHv € 3.107,25 bestanden habe, da der Bf. die USt in Monatsbeträgen entrichtete, wenn auch nicht mit Widmung. Da die Zahlungen aber auch nicht für andere Abgaben verwendet worden wären und das Guthaben letztlich auch für die UVA gewidmet worden sei, habe tatsächlich nur eine Säumnis iHv € 573,15 bestanden. Laut Ritz, BAO-Kommentar 2014, Rz 13 zu § 135 BAO, seien ua folgende Kriterien bei der Ermessensübung zu berücksichtigen: die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (vgl UFS 21.10.2003, RV/0234-G/02; FJ 2004,77; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; 25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035; BMF, AÖF 2006/128, Abschn 5; UFS 24.8.2009, RV/0430-L/04; 18.2.2010, RV/0098-L/06). Die bereits erfolgten Zahlungen seien wohl bei der Ermessensübung zu berücksichtigen. Effektiver Rückstand € 573,15 mit 5%, ergibt € 28,66. Beträge unter € 50 seien nicht festzusetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Bf. erzielte im Jahr 2013 den Betrag von € 100.000 nicht übersteigende Umsätze und war im Streitjahr verpflichtet, die Umsatzsteuervoranmeldungen vierteljährlich einzureichen.

Die UVA für das 3. Quartal 2014 wurde nach schriftlicher Erinnerung vom 1.12.2014 am 17.12.2014 elektronisch beim Finanzamt eingereicht.

In der Folge verhängte die Behörde mit Bescheid vom 17.12.2014 wegen der nicht fristgerechten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 07-09/2014 einen Verspätungszuschlag in Höhe von € 184,02.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2013 wurde ebenfalls verspätet und erst nach Erinnerung abgegeben.

Die Entrichtung der Umsatzsteuer erfolgte monatlich. Am 15.11.2014 wies das Abgabenkonto des Bf. ein Guthaben iHv € 3.107,25 aus.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Unterlagen, den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten sowie den unbestritten gebliebenen Beschwerdeausführungen.

Rechtslage:

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 lautet auszugsweise:

Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung.

Gemäß Abs. 2 leg.cit. ist für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 Euro nicht überstiegen haben, das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum.....

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. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

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; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages 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 von maximal 10 Prozent 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, BAO⁵, § 135, Tz 13 und die dort zitierte Judikatur sowie VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Erwägungen:

Da die Umsätze des Bf. im Kalenderjahr 2013 den Betrag von € 100.000 nicht überstiegen haben, war von Gesetzes wegen Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr. Der Bf. war demnach verpflichtet, für das dritte Quartal 2014 (Juli bis September 2014) eine Umsatzsteuervoranmeldung bis zum 15.11.2014 abzugeben bzw. die sich daraus ergebende Zahllast bis zu diesem Datum zu entrichten.

Dass die Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2014 nicht rechtzeitig eingebracht wurde, wird vom Bf. ebenso wenig bestritten wie die Berechtigung zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages dem Grunde nach. Strittig ist jedoch, ob die bereits erfolgten Zahlungen bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sind.

Nach dem Vorbringen im Vorlageantrag handelt es sich bei diesen Zahlungen um die monatlich entrichtete Umsatzsteuer. Aus dem Abgabenkonto des Bf. ist ersichtlich, dass der Bf. regelmäßig monatliche Einzahlungen iHv € 1.226,80 getätigt hat und dass am Fälligkeitstag (17.11.2014) ein Guthaben iHv € 3.107,25 (resultierend aus drei Zahlungen iHv je € 1.226,80 am 8.10.2014, am 21.10.2014 und am 12.11.2014 sowie einer Gutschrift an Umsatzsteuer 2013 iHv € 283,85 und einer Nachforderung an Einkommensteuer 2013 iHv € 858) bestanden hat. Insoweit der Bf. die Auffassung vertritt, dass auf Grund des am Fälligkeitstag auf seinem Abgabenkonto ausgewiesenen Guthabens tatsächlich nur eine Säumnis iHv € 573,15 bestanden habe, ist ihm entgegenzuhalten:

Da § 135 bei Verspätungszuschlagsberechnung auf die "festgesetzte" Abgabe abstellt und nicht auf die auf Grund des Bescheides zu entrichtende Abgabe, ist der Stand der nach den §§ 213ff für den Abgabepflichtigen geführten Gebarung, also der Stand der Verrechnung aller aufgelaufenen Lastschriften, Zahlungen und sonstigen aus welchem Anlass auch immer entstandenen sonstigen Gutschriften in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Die Grundlage der Zuschlagsberechnung ist eben allein die "festgesetzte" Abgabe (zum Beispiel VwGH 30.6.1961, 2249/59) und nicht der nach dem Stand der Gebarung zu entrichtende (oder nachzuentrichtende) Abgabebetrag. Allfällige Guthaben vermögen daher die Berechnung von der festgesetzten Abgabe nicht zu verhindern oder die Berechnungsgrundlage zu vermindern, auch wenn die mit Abgabenbescheid vorgeschriebene Abgabe ganz oder teilweise im ausgewiesenen Guthaben Deckung findet. Da die Abgabenfestsetzung unabhängig von Vorauszahlungen erfolgt, sind von der Grundlage für die Berechnung des Zuschlages auch bereits entrichtete Vorauszahlungen nicht in Abzug zu bringen (Stoll, BAO, § 135, S. 1535).

Im vorliegenden Fall bildet die - nicht entschuldbare - verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2014 die Grundlage für die Festsetzung des Verspätungszuschlages. Gemäß § 135 BAO ist bei Selbstberechnungsabgaben der Zuschlag vom selbst berechneten Betrag zu bemessen; entrichtete Vorauszahlungen oder ein allfälliges Guthaben führen entsprechend obiger Ausführungen grundsätzlich nicht zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage.

Allerdings ist im Rahmen der Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages u.a. auch die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils zu berücksichtigen. Da der Bf. die Vorauszahlungen (in Höhe des der vorangemeldeten Umsatzsteuer für das 3. Quartal 2014 entsprechenden Betrages) rechtzeitig entrichtet hat, ist davon auszugehen, dass die verspätete Einreichung der Voranmeldung zu keinem erkennbaren finanziellen Vorteil für ihn geführt hat. Trotzdem ist angesichts der übrigen, bei der Ermessensübung zu beachtenden Kriterien, insbesondere auf Grund des Ausmaßes der Fristüberschreitung und des Umstandes, dass es sich nicht - wie vom Bf. ursprünglich behauptet - um eine erstmalige verspätete Abgabe handelt (auch die UVA betreffend das 4. Quartal 2013 wurde nicht rechtzeitig und erst nach Erinnerung eingereicht), die Festsetzung eines Verspätungszuschlages durchaus gerechtfertigt. Wenn andere Ermessenskriterien erfüllt sind, ist eine Zuschlagsfestsetzung dennoch berechtigt, zumal der Verspätungszuschlag den Zinsvorteil des Abgabepflichtigen berücksichtigen kann, einen solchen aber nicht zur Voraussetzung hat (vgl. Stoll, BAO, § 135, S. 1534). Aus den angeführten Gründen ist daher nach Ansicht des BFG angesichts eines Höchstausmaßes von 10% die Verhängung eines Verspätungszuschlages im Ausmaß von 2% des selbst berechneten Betrages gerechtfertigt. Somit ergibt sich ein Zuschlag iHv € 73,61.

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. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist

Wien, am 12. April 2016