

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Leibnitz vom 15. Februar 2001 betreffend Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum September 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2001 keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Da die Bw. die Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum September 2000 in Höhe von S 1.430.213,00 weder am Fälligkeitstag entrichtet, noch spätestens am Fälligkeitstag eine Voranmeldung eingereicht habe, hat das Finanzamt einen Verspätungszuschlag in Höhe von S 114.417,00 (= 8 %) festgesetzt.

Gegen das prozentuelle Ausmaß des Verspätungszuschlages wurde von der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die unbeabsichtigte Nichtzahlung der Umsatzsteuer für den Monat September sei darauf zurückzuführen, dass es sich bei diesem Monat um einen der arbeitsintensivsten Monate des Jahres in dieser Branche handle.

Bei der Erstellung der Jahresumsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 im Februar 2001 sei dieses Missgeschick festgestellt und der ausständige Betrag umgehend an das Finanzamt gezahlt worden. Die Dauer der Fristüberschreitung betrage daher von der Fälligkeit (15. November 2000) bis zur Einzahlung (Buchungstag: 15. Februar 2001) drei Monate. In diesem Zusammenhang sei zu erwähnen, dass sie die Umsatzsteuervorauszahlungen der vorangegangenen Monate und Jahre ausnahmslos rechtzeitig durchgeführt habe und es bisher auch keine Verspätungszuschläge gegeben habe.

Die Höhe des durch die verspätete Einzahlung erreichten finanziellen Vorteiles sei insofern geringfügig, als bei einer Guthabensverzinsung von 0,25 % des Geschäftskontos bei der R. ein Zinsvorteil in Höhe von rund S 900,00 zu verzeichnen sei. Der bescheidmäßig verhängte Verspätungszuschlag in Höhe von S 114.417,00 übersteige daher den durch die verspätete Einreichung erreichten finanziellen Vorteil wesentlich.

Da in den Jahren 1997 bis 1999 keine Abgaben verspätet oder gar nicht entrichtet worden seien und es daher zu keinem Verspätungszuschlag gekommen sei, handle es sich um eine ausnahmsweise Säumigkeit.

Weiters sei das Gesamtverhalten der Bw. bei der Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten äußerst pflichtbewusst und sei auf Grund des bisherigen Verhaltens gegenüber der Abgabenbehörde das Bemühen um Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen deutlich erkennbar.

Das Finanzamt hat den Verspätungszuschlag in der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung ohne nähere Begründung unter Bezugnahme auf eine Rücksprache mit der steuerlichen Vertretung auf S 57.208,00 (= 4 %) herabgesetzt.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die Bw. die Herabsetzung des Verspätungszuschlages auf 1 % des verspätet entrichteten Umsatzsteuerbetrages begehrt und ergänzend Folgendes ausgeführt:

Unbestritten sei in objektiver Betrachtung insoweit ein Versehen passiert, als die Umsatzsteuer für September nicht fristgerecht überwiesen worden ist. Die Buchhalterin habe für die Firmengruppe F. eine Reihe von Umsatzsteuerzahlungen vorzunehmen, was auch bis auf eine einzige Ausnahme fristgerecht geschehen sei. Eine nochmalige Rücksprache mit ihr habe ergeben, dass dieses Versehen bis heute nicht erklärbar sei und es sich einfach um einen Irrtum handle, wie er in der Hektik des Büroalltages nur allzu leicht vorkommen könne. Unmittelbar nach Feststellung dieses Versehens sei der Fehler dahingehend berichtigt worden, dass sofort eine Nachzahlung vorgenommen und nicht, wie etwa in anderen Fällen erst eine Berichtigung bzw. Nachzahlung im Zuge der Jahresumsatzsteuererklärung vorgenommen worden sei. Nach der Verwaltungspraxis hätte eine Nachzahlung im Wege der Jahresumsatzsteuererklärung bzw. Jahresumsatzsteuerveranlagung lediglich zur Vorschreibung eines Säumniszuschlages und nicht auch zur Verhängung eines Verspätungszuschlages geführt.

In Anbetracht der relativ kurzen Säumigkeit habe die Abgabenbehörde allein durch den Säumniszuschlag durch diese Verspätung einen wirtschaftlichen Vorteil genossen, sodass aus dieser Sicht für die darüber hinausgehende Verhängung eines Verspätungszuschlages kein Platz bleibe.

Festzuhalten sei weiters, dass durch diese Verspätung keinerlei Verzögerung der Veranlagung des Finanzamtes eingetreten sei bzw. der Plan und die Organisation des Verwaltungsablaufes der Finanzverwaltung in keinsten Weise beeinträchtigt worden sei.

Es handle sich im gegenständlichen Falle um eine einmalige Verspätung, wobei bei der Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes die Vielzahl der von der zuständigen Buchhalterin zu erfüllenden Steuertermine und darüberhinaus auch das Gesamtverhalten der Firmengruppe F. berücksichtigt werden sollte.

Da sie durch die gegenständliche Verspätung nicht nur keine wirtschaftlichen Vorteile habe, sondern allein durch den Säumniszuschlag eine ausreichende Sanktion vorliege, andererseits aber die Abgabenbehörde keinerlei Nachteile habe, wäre die Aufrechterhaltung eines Säumniszuschlages in Höhe von 4 % (gemeint wohl Verspätungszuschlages) des Verspätungsbetrages, was zusammen mit dem Säumniszuschlag Jahreszinsen in Höhe von 18 % entspreche, wohl unbillig.

Da es sich im gegenständlichen Falle wohl um ein einmaliges Versehen handle, das als entschuldbar im Sinne des § 135 BAO angesehen werden müsse, würde die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 1 % den begangenen Fehler mehr als ausreichend sanktionieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung von Verspätungszuschlägen 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 der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. Rz 4 und 10 zu § 135 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999 und VwGH 14.3.1986, 84/17/0135).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte aus nachstehenden Erwägungen dem im Vorlageantrag mit "Herabsetzung des Verspätungszuschlages auf 1 % des verspätet eingezahlten Umsatzsteuerbetrages" formulierten Berufungsbegehren nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein:

Da im vorliegenden Fall die Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum September 2000 nicht am Fälligkeitstag 15. November 2000, sondern erst am 15. Februar 2001 entrichtet und bis zum Fälligkeitstag keine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht worden ist, ist infolge Verletzung der sich aus § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der Verordnung des BM Finanzen, betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II Nr. 206/1998, ergebenden Verpflichtung, wonach für den Fall, dass die Vorauszahlung nicht oder nicht in voller Höhe entrichtet wird, eine

Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen ist, die grundsätzliche Berechtigung zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages nach Maßgabe des § 135 BAO jedenfalls gegeben.

Bezüglich der Entschuldbarkeit der Verspätung wird von der Bw. im Vorlageantrag das Versehen der Buchhalterin als einmalig und bis heute nicht erklärbar bzw. als Irrtum, wie er in der Hektik des Büroalltages nur allzuleicht vorkommen könne, dargestellt. Aber gerade bezüglich dieses Eingeständnisses menschlichen Versagens ist festzustellen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes selbst der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) die Entschuldbarkeit ausschließt (vgl. VwGH 14.3.1986, 84/17/0135). Im Übrigen wird von der Bw. auch nicht einmal behauptet, dass ein derartiges "Versehen" der Buchhalterin nicht vermeidbar wäre. Vielmehr kann durch eine entsprechende Büroorganisation, die gerade für termingebundene Arbeitsverrichtungen, noch dazu, wenn mit dem Terminverlust finanzielle Sanktionen verbunden sind, auch ein entsprechendes Kontroll- und Überwachungssystem der Mitarbeiter umfasst, vorgebeugt werden, dass eine Säumnis der monatlichen Umsatzsteuervorauszahlungs- bzw. Umsatzsteuervoranmeldungsverpflichtung eintritt. An dieser Beurteilung vermag auch die Behauptung, dass "die unbeabsichtigte Nichtzahlung der Umsatzsteuer für den Monat September darauf zurückzuführen sei, dass es sich bei diesem Monat um einen der arbeitsintensivsten Monate des Jahres in dieser Branche handle" nichts zu ändern. Denn gerade der Umstand, dass in einem Monat eine erhöhte Arbeitsbelastung gegeben ist, würde entsprechende Maßnahmen in der Büroorganisation erfordern, die gewährleisten, dass Zahlungsverpflichtungen, die mit Säumnisfolgen verbunden sind, jedenfalls eingehalten werden.

Bezüglich der Argumentation der Bw., dass in Anbetracht der Verhängung eines Säumniszuschlages für die Verhängung eines Verspätungszuschlages kein Raum bleibe, zumal der Plan und die Organisation des Verwaltungsablaufes der Finanzverwaltung in keinsten Weise beeinträchtigt worden sei, ist ihr die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und die herrschende Literaturmeinung, wonach die Verhängung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO bei Festsetzung des Verspätungszuschlages nicht zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 27.9.2000, 96/14/0174 und die dort zitierte Literatur), entgegenzuhalten. Im Übrigen ist aber nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Hätte der Gesetzgeber die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages bloß dann ermöglichen wollen, wenn eine Störung des

"Veranlagungsgeschäftes" eintritt, so hätte er einem solchen Anliegen wohl durch eine entsprechende Formulierung Rechnung getragen (vgl. VwGH 17.5.1999, 98/17/0265).

Unter Beachtung der bei der Ermessensübung für die Höhe des Verspätungszuschlages maßgeblichen Kriterien erweist sich eine Festsetzung in Höhe von 4 % der nicht rechtzeitig entrichteten Umsatzsteuervorauszahlung aus nachstehenden Erwägungen gerechtfertigt:

Unter Bedachtnahme auf das Ausmaß der Fristüberschreitung von 3 Monaten (Fälligkeitstag 15. November 2000 und Entrichtung am 15. Februar 2001) und auf den Verschuldensgrad - nach den obigen Ausführungen Fahrlässigkeit zumindest in der Form von culpa levissima - hat das Finanzamt durch Festsetzung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 8 % - ohne nähere Begründung der Ermessensübung - das von Gesetzes wegen zustehende Ermessen überschritten. Selbst die Tatsache, dass die Bw. entgegen ihren Ausführungen in der Berufungsschrift, auch im Jahr 1999 bezüglich der Lohnabgaben säumig war - am 9. Juni 2000 wurde das Abgabenkonto auf Grund der Feststellungen einer Lohnsteuerprüfung mit S 80.454,00 belastet - vermag den zur Anwendung gelangten Prozentsatz nicht zu rechtfertigen.

Bezüglich des für die Ermessensübung ebenso relevanten finanziellen Vorteiles, der durch die verspätete Einreichung der Voranmeldung und Entrichtung der Vorauszahlung erzielt worden ist, ist Folgendes auszuführen:

Der von der Bw. auf Basis der Guthabensverzinsung des Geschäftskontos errechnete Zinsvorteil allein vermag keinesfalls das gesamte Spektrum des finanziellen Vorteiles abzudecken. Denn es ist daneben jedenfalls auch der Liquiditätsvorteil - die Bw. hat die Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 1.430.213,00 erst 3 Monate nach dem gesetzlichen Fälligkeitstermin entrichtet - und der Wettbewerbsvorteil gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen bei der Bemessung des Hundertsatzes zu berücksichtigen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1534).

Des Weiteren bildet auch die Höhe der Abgabe, bezüglich der die Pflichten zur Einreichung der Abgabenerklärung verletzt wurden, ein Kriterium für die Festlegung des Prozentsatzes für die Bemessung des Verspätungszuschlages (vgl. Stoll, aaO, 1534). Da diese im gegenständlichen Fall nahezu S 1.500.000,00 beträgt und damit absolut gesehen keinen Bagatellbetrag, sondern eine wirtschaftlich und budgetär relevante Größe darstellt, erweist sich die Ausmessung des Prozentsatzes mit 4 % auch unter diesem Gesichtspunkt als gesetzmäßig.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 24. März 2003