

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache HG vertreten durch Woditschka & Picher WTH GesmbH, Bahnstraße 26 Tür I, 2130 Mistelbach, über die Beschwerde vom 23.06.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 20.05.2014, betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 in der Sitzung am 31. August 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 20. Mai 2014 hat das Finanzamt gegen die beschwerdeführende Hausgemeinschaft (in der Folge: Bf.) einen Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 in Höhe von 1% von 9.414,14 €, d.s. 94,14 €, festgesetzt.

In der dagegen gerichteten Beschwerde wurde vorgebracht.

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Festsetzung eines Verspätungszuschlages mit € 94,14 ausgehend von einer Jahresumsatzsteuer von € 9.414,14.

Zur Beschwerdebegründung wird angeführt, dass bei der Bemessung des Verspätungszuschlages im Rahmen der Ermessungsübung die Verschaffung des finanziellen Vorteils maßgebliches Kriterium ist. Im gegenständlichen Fall sind auf die Umsatzsteuerzahllast von € 9.414,14 im Rahmen der monatlichen Vorauszahlungen € 8.456,88 entrichtet worden, sodass die Jahresrestschuld lediglich € 957,26 beträgt. Wird der festgesetzte Prozentsatz auf diese Jahresrestschuld angewendet so würde der daraus resultierende Verspätungszuschlag € 9,57 betragen.

Nachdem der finanzielle Vorteil, welcher durch die „verspätete“ Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärung entstanden ist, marginal ist, sollte auch die Festsetzung eines Verspätungszuschlages unterbleiben und wird beantragt, bei der Ermessensübung den Umstand der entrichteten Vorauszahlungen zu berücksichtigen und den Verspätungszuschlag mit 1 % von € 957,26, d.s. € 9,57 festzusetzen."

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung mit folgender Begründung ab:

"Gem. § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zehn 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.

Im gegenständlichen Fall wurde vom Steuerpflichtigen die Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 2012 trotz mehrmaliger Erinnerungen und Androhungen und Vorschriften von Zwangsstrafen nicht eingereicht. Das darauf folgende Schätzungsverfahren im Sinn des § 184 BAO wurde auf den entrichteten Vorauszahlungen aufgebaut, es wurde ein Verspätungszuschlag wegen Nichtabgabe der Erklärung im Ausmaß von 3,9 % des Festsetzungsbetrages vorgeschrieben.

Aufgrund der Beschwerde vom 20.05.2014 wurde die Umsatzsteuer 2012 mit dem Betrag von € 9.414,14 festgesetzt. Der Verspätungszuschlag wurde auf 1 % der Bemessungsgrundlage vermindert.

Wie aus der oben angeführten gesetzlichen Bestimmung ersichtlich ist, wurde mit diesem Prozentsatz das mögliche Höchstausmaß bei weitem nicht erreicht. Durch Ansatz dieses geringen Verspätungszuschlages wurde einerseits der Tatsache Rechnung getragen, dass im Wesentlichen gegenüber den Vorauszahlungen eine relativ geringe Nachzahlung zur Vorschreibung gelangte, andererseits wurde auch der Tatsache Rechnung getragen, dass tatsächlich keine Abgabenerklärung eingebracht wurde und dies – siehe Verfahren 2011 – bereits wiederholt passierte.

Daneben ist auch auf die nichterfüllte Pflicht zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen in den folgenden Zeiträumen hinzuweisen.

Insgesamt ist daher im Rahmen der Ermessensentscheidung allen relevanten Aspekten Rechnung getragen worden, die Vorschreibung erfolgte daher zu Recht."

Dagegen richtet sich der wie folgt begründete Vorlageantrag:

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.7.2014, eingelangt am 1.8.2014 wurde die Beschwerde gegen den Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2012 als unbegründet abgewiesen.

Innerhalb offener Rechtsmittelfrist wird beantragt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und dort, wenn möglich, um Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat ersucht.

Zur Begründung wird angeführt, dass das Finanzamt die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen hat, dass die Verhängung des Verspätungszuschlages deshalb erforderlich war, weil die Frist zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung nicht wahrgenommen worden ist. Diesem Argument ist entgegenzuhalten, dass es gerade unsere Aufgabe

als berufsmäßige Parteienvertreter ist, die Steuererklärungen für unsere Vertretenen einzureichen und zu diesem Zweck stets entsprechende Fristerstreckungsansuchen gestellt werden. Leider ist es manchmal nicht möglich, die von der Finanzverwaltung vorgegebenen Termine einzuhalten, weil die Behörde die damit verbundenen Probleme nicht kennt und meint stets durch Sanktionen agieren zu müssen.

Gerade bei der Umsatzsteuer, welche als Selbstberechnungsabgabe ausgestaltet ist, erscheint es daher wichtig, dass die Umsatzsteuerzahlungen termingerecht erfolgen und dient die Jahreserklärung lediglich zur Bestätigung der in den einzelnen Veranlagungszeiträumen entrichteten Vorauszahlungen. Genau dieser Sachverhalt liegt im gegenständlichen Fall vor. Die monatlichen Vorauszahlungen werden termingerecht entrichtet. Bei der Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 hat es lediglich eine geringe Abweichung zwischen der Jahreszahllast von € 9.414,14 und den entrichteten Vorauszahlungen von € 8.456,88 ergeben. Dies auch nur deshalb, weil von einem Beteiligten im Oktober 2012 versehentlich keine Zahlung erfolgt ist.

Laut Rechtsprechung kommt bei der Ermessungsübung durch die Behörde „der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteils“ wesentliche Bedeutung zu. Im gegenständlichen Fall ist der erzielte Vorteil geringfügig, nämlich im Ausmaß von € 957,26, bei einer Jahreszahllast von € 9.414,14. Des Weiteren wird im Kommentar Ritz zur BAO festgehalten, dass „sollte bei schuldhafter Verletzung der Pflicht zur Einreichung der Jahresumsatzsteuererklärung ein Verspätungszuschlag verhängt werden“, die Höhe der entrichteten Vorauszahlungen zu berücksichtigten sei, um dem Kriterium des wirtschaftlichen Vorteils Rechnung zu tragen.

Im gegenständlichen Bescheid und der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung erscheint dieses Kriterium unberücksichtigt geblieben zu sein, weil die Berechnung des Verspätungszuschlages unverändert von der Jahreszahllast erfolgt ist. Würde man den angewendeten Prozentsatz von 1 % auf die Nachzahlung laut Erklärung von € 957,26 anwenden, so würde der Verspätungszuschlag lediglich € 9,57 betragen. Beim ursprünglichen Prozentsatz von 3,5% ergibt sich ein Verspätungszuschlag von € 33,50 ($€ 957,26 \times 3,5\%$).

Aus den Ausführungen des Finanzamtes kann daher entnommen werden, dass im Vordergrund der Beschwerdeabweisung, die Machtdemonstration der Behörde steht und nicht die objektive Beurteilung des Sachverhaltes.

Aus dem oben angeführten Gründen, wird daher die ersatzlose Aufhebung des beschwerdegegenständlichen Verspätungszuschlagsbescheides beantragt."

Nach Vorlage der Beschwerde richtete das Bundesfinanzgericht an die Bf. folgendes Schreiben:

"...Das Finanzamt hat die Berechnung des Verspätungszuschlages dergestalt vorgenommen, dass es 10% auf die Differenz zwischen Abgabebetrag und Vorauszahlungen ($9.414,14 \text{ minus } 8.456,88 = 957,26$) angewandt ($10\% = 95,72$, d.s. $1,02\%$ von $9.414,14$) und damit auch den finanziellen Vorteil berücksichtigt hat. Somit

wurden im Ergebnis (abgerundet) 1% Verspätungszuschlag der festgesetzten Abgabe verhängt.

Die Wahl von 10% ist laut Vorlagebericht des Finanzamtes auf folgende Umstände zurückzuführen: "Im Rahmen der Ermessenübung wurden, wie in der BVE bereits ausgeführt wurde, das bisherige steuerliche Verhalten der Bf. berücksichtigt: Nämlich dass die Bf. 2013 keine laufenden UVA's eingereicht hatten und die Steuererklärungen auch im Jahr 2011 nicht eingereicht worden waren. Weiters wurde das Ausmaß der Fristüberschreitung berücksichtigt, die Frist zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung war bereits am 30.4.2013 abgelaufen."

Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen wird Ihnen Gelegenheit geboten, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens darzulegen, aus welchen Gründen dennoch eine Aufhebung oder weitere Herabsetzung des Verspätungszuschlages erfolgen könnte."

Dieses Schreiben wurde von der Bf. wie folgt beantwortet:

"In Beantwortung des Schreibens vom 7.7.2016 zum oben genannten Beschwerdeverfahren wird noch einmal eindringlich darauf hingewiesen, dass ein Verspätungszuschlag, die nicht rechtzeitig Zahlung der Umsatzsteuer sanktionieren soll. Nicht sanktioniert wird damit die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, wie das vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung als Argument angeführt wird (über die Sinnhaftigkeit von Voranmeldungen bei Kleinstbetrieben und bei solchen Vermietungseinkünften könnte ebenfalls intensiv nachgedacht werden).

Wie aus dem beiliegenden Daten des Abgabenkontos für den Zeitraum 1.1.2012 bis 28.02.2013 eindeutig zu entnehmen ist, ist die Überweisung der monatlichen Umsatzsteuer stets termingerecht erfolgt. Dass es jeweils zwei Buchungen zu den einzelnen Voranmeldungszeiträumen gibt, liegt darin, dass die beiden Beteiligten aus persönlichen Gründen auch getrennte Überweisungen vornehmen. Es ist daher von einem eindeutigen Zahlungswillen und von einer eindeutigen Anerkennung des monatlichen Umsatzsteuersystems auszugehen. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages, ausgehend von einer Jahreszahllast, ignoriert daher sämtliche monatliche Zahlungen und führt diese ad absurdum.

Betrachtet man die Entwicklung des Abgabenkontos das ganze Jahr 2012 über, kann man feststellen, dass durchgehend Guthaben von € 762,55 bzw. € 512,55 bestanden haben. Diese resultieren im Wesentlichen daraus, dass keine Verrechnungsanweisung bei vereinzelter Überweisungen angeführt wurde und dementsprechend die Zahlung auf Saldo gebucht wurde.

Das Finanzamt vermeint bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlages neben einem Säumniszuschlag und Zwangsstrafen wegen nicht rechtzeitiger Abgabe der Jahreserklärungen Vormund der Abgabenschuldigen spielen zu müssen und überschreitet im Zuge der Ausübung von Hoheitsgewalt jegliche vernünftige Ermessungsübung und sachgerechte Behandlung der Steuerpflichtigen.

Auch der Gesetzgeber erklärt unverkennbar, dass die Festsetzung eines Verspätungszuschlages ausschließlich eine Sanktion für den finanziellen Vorteil, den der Steuerpflichtige dabei erzielt, ausgleichen soll.

Dieser ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, weil die Umsatzsteuerzahlungen monatlich rechtzeitig erfolgt sind und darüber hinaus nahezu durchgehend ein Guthaben auf dem Abgabenkonto bestanden hat, welches in der Folge mit dem Umsatzsteuerrückstand aus der Jahreserklärung auch saldiert worden ist. Unter diesem Gesichtspunkt kann als Ansatz für einen Verspätungszuschlag die verbliebene Jahreszahllast laut Erklärung von € 957,26 herangezogen werden. Korrekterweise müsste das für den Umsatzsteuerzeitraum bestehende Finanzamtsguthaben von € 762,55 in Abzug gebracht werden, sodass eine Bemessungsgrundlage von € 194,71 verbleibt. Geht man dennoch von der erhöhten Basis von € 957,26 aus und verzinst man den draus resultierenden Vorteil mit den üblichen Bankzinsen von damals rd. 2 % pro Jahr (keine Sparbuchzinsen sondern Verzinsung eines Girokontos im Soll) so würde ein allfälliger Verzinsungseffekt für einen Zeitraum von 1,5 Jahren (die Veranlagung erfolgte am 20.5.2014) bei € 28,73 liegen.

Umgekehrt könnte man die Festsetzung des Verspätungszuschlages mit € 95,73 als Wucherzins des Staates betrachten oder auch in der Weise sehen, dass die Kreditwürdigkeit unseres Staates bereits so gering ist, dass extrem erhöhte Zinsen für Staatsschulden bezahlt werden müssen, welche damit im Bereich von 10% liegen müssten.

Zusammenfassend ist daher folgendes festzuhalten: Für eine weitere vernünftige Zusammenarbeit zwischen Behörden und Abgabepflichtigen wird es notwendig sein, dass alle Behörden und insbesondere manche Finanzämter rasch aufhören, Weltverbesserer und Erzieher von Abgabepflichtigen zu spielen. Für eine positive wirtschaftliche Entwicklung ist eine Behördendiktatur nicht geeignet.

Wenn sich das Bundesfinanzgericht mit derartigen Bagatelldingen befassen muss, darf man sich nicht wundern, dass größere Rechtsmittel beim Bundesfinanzgericht eine „Liedauer“ von 10 bis 15 Jahren haben. Zu dieser Behauptung können wir gerne auf das Rechtsmittel zu GZ ... verweisen. Um solche Dinge abzustellen, ist daher notwendig, unverstündlich klar zustellen, dass solche Aktionen von den Finanzämtern nur Ärger auf beiden Seiten verursachen. Praktisch bedeutet dies, dass dann, wenn das Finanzamt bei solchen Verfahren einige Male nicht Recht bekommt, solche Verfahren auch nicht mehr begonnen werden. Umgekehrt wird die Willkür der Behörde immer größer, wenn durch die Oberbehörde solche Vorgangsweisen bestätigt werden.

Wir gehen daher davon aus, dass das Bundesfinanzgericht diesen Fall zu Gunsten der Abgabepflichtigen entscheiden wird und damit an das Finanzamt das Signal ergeht, solche Machtdemonstrationen zu unterlassen.

Zuletzt sei noch die ökonomische Komponente angeführt: Für Abgaben von € 95,73 befasst sich zuerst das Finanzamt mit einer Festsetzung, daraus resultieren insbesondere

Personalkosten. In der Folge befasst sich der Wirtschaftstreuhänder mit einem Einspruch. Landet das Verfahren beim BFG befasst sich der Senat, woraus ebenfalls erhebliche Personalkosten resultieren. Auch aus rein wirtschaftlichen Gründen sind solche Verfahren daher abzulehnen. Umgekehrt kann nicht erwartet werden, dass Steuerpflichtige, die ihren Abgabepflichten über Jahre hinweg ordentlich nachkommen, sich unseriöse behördliche Vorgangsweisen kommentarlos gefallen lassen."

Durch Einsicht in die Verrechnungsdaten konnte bestätigt werden, dass das gesamte Jahr 2012 Guthaben in der von der Bf. angegebenen Höhe bestanden haben. Darüber hinaus waren auch ab 2013 bis zur Durchführung der Veranlagung 2012 - unterbrochen nur durch einen kurzen Zeitraum, in der die Schätzung 2011 eingebucht wurde (der dagegen gerichteten Berufung wurde in der Folge mit Berufungsvorentscheidung entsprochen) - Guthaben in Höhe zwischen € 412,64 und € 662,64 ausgewiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist unstrittig, dass die Umsatzsteuererklärung 2012 verspätet eingereicht wurde. Dass die verspätete Abgabe der Erklärung entschuldbar war, wurde von der Bf. nicht vorgebracht und ist auch aus der Aktenlage nicht ableitbar.

Rechtsgrundlagen

§ 135 BAO lautet:

"Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde 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."

Rechtlich folgt daraus:

Wie oben ausgeführt, besteht kein Hinweis darauf, dass die Verspätung entschuldbar war. Das Bundesfinanzgericht hatte daher neuerlich Ermessen zu üben.

Von der Judikatur wurden in diesem Zusammenhang folgende Kriterien für die Ermessensübung entwickelt (Ritz, BAO⁵, § 135 Tz 13):

"Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

- das Ausmaß der Fristüberschreitung (VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; 25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035; UFS 18.2.2010, RV/0098-L/06; 16.1.2012, RV/0906-G/11),*
- 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),

- *das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 28.11.1969, 189/69; 21.1.1998, 96/16/0126) bzw dass der Abgabepflichtige in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist (FJ-LS 93/1991), weiters etwa die Nichteinreichung der Erklärungen für die Vorjahre (VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80) oder der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war (VwGH 17.5.1999, 98/17/0265),*
- *der Grad des Verschuldens (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70; 25.6.2007, 2006/14/0054; UFS 27.11.2007, RV/0087-L/07; 8.9.2009, RV/0193-L/08),*
- *die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen (BMF, AÖF 2006/128, Abschn 4)."*

Misst man den vorliegenden Beschwerdefall an diesen Kriterien, so spricht gegen die Bf. das doch beträchtliche Ausmaß der Fristüberschreitung, der Umstand, dass die Bf. bereits mehrfach säumig war und ferner, dass sie auch im Übrigen nicht immer ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen in vollem Umfang nachgekommen ist. Hierauf hat das Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung und im Vorlagebericht zu Recht hingewiesen.

Somit kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es dem Grunde nach die Verhängung eines Verspätungszuschlages als gerechtfertigt angesehen hat. Die vom steuerlichen Vertreter geortete "Machtdemonstration" kann hierin keinesfalls erblickt werden.

Auch die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils wurde vom Finanzamt grundsätzlich zutreffend durch Gegenüberstellung der Abschlusszahlung zu den Vorauszahlungen berücksichtigt.

Allerdings weist der vorliegende Beschwerdefall insoweit eine ungewöhnliche Konstellation auf, als am Abgabenkonto ab 2012 bis zur Veranlagung 2012 Guthaben zwischen € 412,64 und € 762,55 bestanden haben. Auch diese sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bei Ermittlung des finanziellen Vorteils zu berücksichtigen.

Hingewiesen sei allerdings darauf, dass es angebracht gewesen wäre, dass die Bf. hierauf bereits in ihrer Beschwerde hingewiesen hätte, da dadurch dieses von der Bf. zu Recht als "Bagatellverfahren" bezeichnete Beschwerdeverfahren hätte vermieden werden können.

Vermindert man dem folgend die Nachforderung von € 957,26 um ein Guthaben von (durchschnittlich) nur € 500, ergibt sich eine Basis von € 457,26. Davon 10% ergibt € 45,72. Dieser Betrag liegt allerdings unter der Freigrenze von € 50 nach § 135 letzter Satz BAO, weshalb der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Hinterfragt werden könnte auch, ob in derartigen Fällen von geringer steuerlicher Auswirkung ein Antrag auf Entscheidung durch den Senat tatsächlich erforderlich gewesen wäre.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da das Bundesfinanzgericht die durch die Judikatur entwickelten Ermessenskriterien beachtet hat.

Wien, am 31. August 2016