



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T, eingebracht durch S, vom 18. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 13. April 2007 zu StNr. 000/0000 betreffend Verspätungszuschläge entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 07-09/2006 wird auf 233,14 € herabgesetzt, der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 10-12/2006 wird auf 199,04 € vermindert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Sozialarbeiter. Dem Finanzamt wurde bekannt, dass er in den Jahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, aber keine Steuererklärungen abgegeben hatte.

Erst über Aufforderung des Finanzamtes wurden (wesentlich verspätet) Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 eingereicht, was die Vorschreibung von Verspätungszuschlägen zur Folge hatte, die Gegenstand des mit Berufungsentscheidung vom 27.11.2007, GZ. RV/0087-L/07 abgeschlossenen Verfahrens waren. Auf den Inhalt dieser Entscheidung wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Erst am 12.4.2007 wurden elektronisch Umsatzsteuervoranmeldungen für das dritte und vierte Quartal 2006 eingereicht. In diesen wurden Vorauszahlungen in Höhe von 3.269,57 € (fällig gewesen am 15.11.2006) und 3.672,61 € (fällig gewesen am 15.2.2007) erklärt.

Mit Bescheiden vom 13.4.2007 setzte das Finanzamt wegen verspäteter Einreichung dieser Voranmeldungen Verspätungszuschläge in Höhe von jeweils 8 % der Vorauszahlungen, somit in Höhe von 261,57 € und 293,81 € fest.

Gegen diese Bescheide wurde mit Eingabe vom 18.5.2007 Berufung erhoben und beantragt, keine Verspätungszuschläge festzusetzen. Der Berufungswerber habe erst im September 2006 den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung erklärt. Dadurch sei es für den Zeitraum 7-9/2006 zu einer Zusammenballung der im gesamten bisherigen Geschäftsjahr erzielten Umsätze in diesem Quartal gekommen. Verteile man die Umsätze auf den gesamten Zeitraum, so komme eine Durchschnittsbelastung von 363,29 € pro Monat heraus. Der auf das Monat entfallende Betrag an Verspätungszuschlag würde somit 29,06 € ausmachen. Aufgrund der Überschreitung der Umsatzgrenze laut § 21 UStG sei auch der monatliche Voranmeldungszeitraum anzuwenden. Es sei daher kein Verspätungszuschlag festzusetzen. Im Zeitraum 10-12/2006 komme hinzu, dass "durch die Überrechnung der USt-Nachverrechnung gegenüber dem seinerzeitigen Geschäftspartner 2002-2004 in Höhe von 11.995,95 € eine außerordentliche Zusatzeinnahme" entstanden sei, welche alleine 1.999,33 € an zusätzlicher Umsatzsteuer mit sich gebracht habe, und der gesamte Betrag ohnehin dem Steuerkonto zugeflossen sei. Es erscheine daher unbillig und unzweckmäßig dafür einen Verspätungszuschlag zu verrechnen, zumal die Finanzverwaltung über diesen Umsatz nicht im Unklaren gelassen worden sei, und diesen Betrag auch zur Gänze überwiesen bekommen habe. Rechne man diesen Betrag heraus, so verblieben 1.673,28 € für das Quartal, umgerechnet auf den Monat somit 557,76 €, wodurch sich 44,62 € an "Säumniszuschlag" (gemeint: Verspätungszuschlag) errechnen würden. Die Bestimmung des § 135 letzter Satz BAO erlaube somit keine Festsetzung eines "Säumniszuschlages" (richtig: Verspätungszuschlages).

Mit Bescheid vom 2.4.2008 wurde der Berufungswerber zur Umsatzsteuer 2006 veranlagt, und diese Abgabe gegenüber den bisher erklärt Vorauszahlungen in Höhe von insgesamt 6.942,18 € mit nur mehr 6.231,60 € festgesetzt. Es ergab sich daher eine Abgabengutschrift in Höhe von 710,58 €.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 8.4.2009 wurde der Berufungswerber um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

"Am 12.4.2007 wurden elektronisch Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 07-09/2006 und 10-12/2006 eingereicht, und darin Umsätze in Höhe von 16.937,50 € und

18.671,45 € sowie Vorsteuern von 117,93 € und 61,68 € erklärt, sodass sich Vorauszahlungen in Höhe von 3.269,57 € und 3.672,61 € ergaben.

In der erklärungsgemäß veranlagten Umsatzsteuererklärung 2006 wurden dagegen nur mehr Umsätze von 32.056,05 € und (wie in den Voranmeldungen) Vorsteuern in Höhe von insgesamt 179,61 € erklärt, sodass die Umsatzsteuer 2006 mit 6.231,60 € festgesetzt wurde, und sich gegenüber den erklärten Vorauszahlungen eine Gutschrift von 710,58 € ergab.

Sie werden ersucht, zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Verspätungszuschläge die in den einzelnen Monaten (Jänner bis Dezember 2006) jeweils erzielten Umsätze und Vorsteuern und sich daraus für die einzelnen Monate ergebenden Umsatzsteuerzahllasten bekannt zu geben.

Weiters möge das in der gegenständlichen Berufung erstattet Vorbringen zum Voranmeldungszeitraum 10-12/2006 näher präzisiert werden. Inwiefern kam es zu einer "Überrechnung der USt-Nachverrechnung gegenüber dem seinerzeitigen Geschäftspartner 2002-2004"? Welchem Steuerkonto floss die erwähnte Umsatzsteuer in Höhe von 1.999,33 € tatsächlich (und zeitgerecht) zu?"

Der Berufungswerber gab zu diesem Vorhalt trotz Erinnerung und Setzung einer Nachfrist keine Stellungnahme ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 135 BAO kann Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgaben-erklärung nicht wahren, ein Verspätungszuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe auferlegt werden, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbe-hördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung 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.

Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 Euro nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; der Unternehmer kann jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen (§ 21 Abs. 2 UStG).

Im gegenständlichen Fall wurden erst am 12.4.2007, und damit wesentlich verspätet, Umsatzsteuervoranmeldungen für das dritte und vierte Quartal 2006 eingereicht.

Der Verspätungszuschlag ist formell akzessorisch, er ist hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage daher an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden (Ritz, BAO³, § 135 Tz 26 mwN). Im Falle der Selbstberechnung ist der Verspätungszuschlag an das Ergebnis der Selbstbemessung gebunden. Wird daher für ein Kalendervierteljahr eine Voranmeldung eingereicht, kann ein Verspätungszuschlag nur für die verspätete Abgabe der Voranmeldung für diesen Zeitraum festgesetzt werden. Nur wenn das Finanzamt in einem solchen Fall eine monatsweise Festsetzung der für ein Quartal erklärten Umsätze und Vorsteuern vornehmen würde, wären auch die Verspätungszuschläge (aufgrund der formellen Akzessorietät) für die einzelnen Monate festzusetzen. Darüber hinaus ist im Berufungsverfahren die Änderungsbefugnis der Berufungsbehörde durch die Sache im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Daher darf eine Berufungsentscheidung nicht eine andere Abgabe als jene des erstinstanzlichen Bescheides vorschreiben (Ritz, BAO³, § 289 Tz 38 f. mit Judikaturnachweisen). Im gegenständlichen Berufungsverfahren können daher nicht die erstinstanzlich festgesetzten und auf die erwähnten Kalendervierteljahre bezogenen Verspätungszuschläge in solche abgeändert werden, welche die Festsetzung derartiger Zuschläge für die nicht fristgerechte Einreichung monatlicher Umsatzsteuervoranmeldungen zum Gegenstand hätten. Aus dem Vorbringen, dass aufgrund der Überschreitung der Umsatzgrenze laut § 21 UStG der monatliche Voranmeldungszeitraum anzuwenden gewesen wäre, ist daher im gegenständlichen Verfahren nichts zu gewinnen.

Sind Verspätungszuschläge wegen schulhafter Verletzung der Voranmeldungspflicht verhängt worden und Berufungen gegen die Verspätungszuschlagsbescheide im Zeitpunkt der Veranlagung noch offen, so wäre es aus Rechtsschutzüberlegungen geboten, im Jahresbescheid die Höhe der Vorauszahlungen auszuweisen (Ritz, BAO³, § 135 Tz 20). Bei einer solchen im Jahresbescheid ausgewiesenen Aufteilung der gesamten Umsatzsteuerjahreszahllast auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume beständen auch hinsichtlich der (allenfalls geänderten) Bemessungsgrundlage für die Verspätungszuschläge keine Zweifel.

Im gegenständlichen Fall erfolgte keine solche Aufteilung. Da der Berufungswerber vorgebracht hatte, dass es aufgrund des erst im September 2006 erklärten Verzichtes auf die Kleinunternehmerregelung für den Zeitraum 7-9/2006 zu einer Zusammenballung der im gesamten bisherigen Geschäftsjahr erzielten Umsätze in diesem Quartal gekommen sei, wurde er zwei mal aufgefordert, zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Verspätungszuschläge die in den einzelnen Monaten (Jänner bis Dezember 2006) jeweils erzielten Umsätze und Vorsteuern und sich daraus für die einzelnen Monate ergebenden Umsatzsteuerzahllasten bekannt zu geben. Der Berufungswerber kam dieser Aufforderung jedoch nicht nach. Abgesehen davon wurde im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum Februar 2006 bis Jänner 2007 (Niederschrift vom 16.4.2007) ausdrücklich festgestellt, dass sich für diesen Zeitraum keine Feststellungen ergeben würden, die zu einer Änderung der bisher erklärten Bemessungsgrundlagen (für die beiden genannten Quartale) führen würden. Damit kam aber eine pauschale aliquote Verteilung der Umsätze aus dem dritten Quartal auf die einzelnen Monate Jänner bis September 2006, wie dies in der Berufung angeregt wurde, und wodurch sich eine monatliche Umsatzsteuerdurchschnittsbelastung von nur 363,29 € ergeben hätte, nicht in Betracht.

Trotz der bereits erwähnten zweimaligen Aufforderung legte der Berufungswerber auch nicht näher dar, inwiefern es im Voranmeldungszeitraum 10-12/2006 zu einer "Überrechnung der USt-Nachverrechnung gegenüber dem seinerzeitigen Geschäftspartner 2002-2004" gekommen wäre bzw. welchem Steuerkonto die erwähnte Umsatzsteuer in Höhe von 1.999,33 € tatsächlich (und zeitgerecht) zugeflossen wäre. Sollte damit die Berichtigung der Honorarforderung gemeint sein, die der Berufungswerber dem Verein P am 31.7.2006 in Rechnung stellte, so trifft es zwar zu, dass der darin ausgewiesene Betrag von 11.995,95 € mit Wirksamkeit 18.10.2006 vom Abgabenkonto des genannten Vereins auf das Abgabenkonto des Berufungswerbers zur teilweisen Abdeckung des zu diesem Zeitpunkt aushaltenden Abgabenzurückstandes überrechnet wurde. Das ändert jedoch nichts daran, dass die Umsatzsteuer aus dieser berichtigten Honorarverrechnung ($1.999,33 \text{ €} = 20\% \text{ aus dem Bruttbetrag von } 11.995,95 \text{ €}$) eben erst in der verspätet eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal 2006 erklärt wurde. Der überrechnete Betrag konnte daher schon deshalb nur andere und ältere Abgabenschulden des Berufungswerbers abdecken, nicht jedoch die dem Finanzamt erst später bekannt gegebene Umsatzsteuer für das vierte Quartal 2006. Eine "Herausrechnung" dieses Betrages vom 1.999,33 € aus der Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag für das vierte Quartal kam daher nicht in Betracht.

Bemessungsgrundlage für die Verspätungszuschläge waren somit zunächst aufgrund der eingereichten Voranmeldungen 3.269,57 € (drittes Quartal) und 3.672,61 € (viertes Quartal).

Im Zuge der mit Bescheid vom 2.4.2008 durchgeführten Jahresveranlagung ergab sich eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von 710,58 €. Da der Berufungswerber wie bereits mehrfach erwähnt trotz Aufforderung die in den einzelnen Monaten jeweils erzielten Umsätze und Vorsteuern nicht bekannt gab, und im Übrigen auch nicht erläutert hat, warum in der Jahreserklärung geringere Umsätze als in den (im Zuge einer abgabenbehördlich geprüften und für richtig befundenen) Voranmeldungen erklärt wurden, konnte die Gutschrift nur im Schätzungswege aliquot (somit jeweils mit 355,29 €) von den Bemessungsgrundlagen für die Verspätungszuschläge in Abzug gebracht werden. Diese verminderten sich dadurch von 3.269,57 € auf 2.914,28 € (drittes Quartal) und von 3.672,61 € auf 3.317,32 € (viertes Quartal).

Die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages setzt voraus, dass die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung nicht entschuldbar ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Verspätung dann entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, das heißt, wenn er die Versäumung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Die Judikatur erachtet in diesem Zusammenhang grobe Fahrlässigkeit als gegeben, wenn eine so schwere Sorgfaltswidrigkeit gesetzt wird, wie sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keineswegs unterläuft. Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht. Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (Judikurnachweise bei Ritz, BAO³, § 135 Tz 10). Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen, der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz, BAO³, § 135 Tz 11 mwN). Dem Verschulden des Abgabepflichtigen an der verspäteten Einreichung von Abgabenerklärungen ist somit das Verschulden seines Vertreters gleichzuhalten. Dieser Grundsatz gilt sowohl für gesetzliche wie auch für gewillkürte (bevollmächtigte) Vertreter (Stoll, BAO, 1530).

Im Verfahren gemäß § 135 BAO ist es Aufgabe des Abgabenerklärungspflichtigen, die für ihn sprechenden Entschuldigungsgründe den Abgabenbehörden vorzutragen und darzulegen. Die Abgabenbehörden müssen hierauf eingehen, dürfen sich über das Sachvorbringen nicht hinwegsetzen und haben gegebenenfalls ergänzende Ermittlungen vorzunehmen. Das entspricht dem allgemeinen Gebot der Amtswegigkeit des Verfahrens (Stoll, BAO, 1528).

Im gegenständlichen Fall brachte der Berufungswerber keinerlei Gründe vor, die ihn an der fristgerechten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen gehindert hätten. Es wurde

lediglich darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber erst im September 2006 den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung erklärt hätte, wodurch es im Zeitraum 7-9/2006 zu einer Zusammenballung der im gesamten bisherigen Geschäftsjahr erzielten Umsätze in diesem Quartal gekommen sei. Inwiefern dieser Umstand den Berufungswerber gehindert hätte, fristgerecht zum 15.11.2006 eine Umsatzsteuervoranmeldung für das dritte Quartal 2006 einzureichen, wurde nicht dargetan.

In einer im Finanzstrafverfahren gegen den Berufungswerber eingereichten Stellungnahme vom 29.1.2008 wurde die Nichtabgabe der Voranmeldungen damit zu rechtfertigen versucht, dass die zu erwartenden Steuernachzahlungen (betreffend die Jahre 2002 bis 2004) die vordringliche Gesprächsgrundlage zwischen dem Berufungswerber und seinem steuerlichen Vertreter gebildet hätten. Aufgrund des Umstandes, keinerlei Rücklagen gebildet zu haben, und einer Mitte des Jahres 2006 bestehenden Talsohle im Auftragsbestand an Klientenbetreuungen sei es auf der Hand gelegen, dass eine längerfristige Abstattung der Steuerfestsetzungen erforderlich sein würde. Somit hätte die laufende Verpflichtung zur Voranmeldungseinreichung keinen Gesprächsgegenstand mehr gebildet. Damit wird aber in keiner Weise aufgezeigt, dass den Berufungswerber an der verspäteten Einreichung der Voranmeldungen kein Verschulden getroffen hätte. Wirtschaftliche Schwierigkeiten aufgrund von Steuernachzahlungen bzw. Auftragsrückgängen rechtfertigen in keinem Fall die Nichtabgabe von Steuererklärungen, insbesondere von laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen.

Insgesamt gesehen wurden daher keinerlei Gründe vorgebracht, die für eine entschuldbare Verspätung bei der Einreichung der Voranmeldung sprechen würden, vielmehr ist von einer so schweren Sorgfaltswidrigkeit auszugehen, wie sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keineswegs unterläuft.

Das Ausmaß der Fristüberschreitung beträgt fünf Monate bei der Umsatzsteuervoranmeldung für das dritte Quartal 2006 bzw. zwei Monate bei jener für das vierte Quartal 2006.

Die verspätete Einreichung der Erklärungen führte zu einem entsprechenden finanziellen Vorteil für den Berufungswerber, da damit die Bezahlung der Umsatzsteuerzahllasten verzögert werden konnte, was (aufgrund der Verantwortung im Finanzstrafverfahren) gerade beabsichtigt war.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten wird auf die bereits eingangs zitierte Berufungsentscheidung vom 27.11.2007 betreffend Verspätungszuschläge hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2004 verwiesen. Es liegt bereits eine wiederholte Säumigkeit bei der Einreichung von Abgabenerklärungen vor.

Unter Berücksichtigung aller Umstände war ein Verspätungszuschlag von 8 % betreffend die Umsatzsteuervoranmeldung für das dritte Quartal und (aufgrund des geringeren Ausmaßes der Fristüberschreitung) von 6 % betreffend die Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal angemessen.

Daraus ergeben sich Verspätungszuschläge in Höhe von 233,14 € wegen der verspäteten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für das dritte Quartal 2006 (8 % von 2.914,28 €) und in Höhe von 199,04 € wegen der verspäteten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal 2006 (6 % von 3.317,32 €).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Juni 2009