

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch X., vom 16. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y. vom 25. Juni 2002 betreffend Verspätungszuschlag entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2001 wird mit 109,35 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) entrichtete am 21. Februar 2002 den Betrag von 254,21 € als Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2001 mit Fälligkeit 15. Februar 2002. Eine Umsatzsteuervoranmeldung wurde nicht abgegeben. Am 19. Juni 2002 langte beim Finanzamt eine "berichtigte" Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2001 ein, worin eine Vorauszahlung in Höhe von 33.598,43 S ausgewiesen war. Das Finanzamt verbuchte die in Schillingwährung berechnete Vorauszahlung irrtümlich als Eurobetrag in Höhe von 33.344,22 € (= Differenz zwischen 33.598,43 € und 254,21 €). Weiters setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 25. Juni 2002 einen Verspätungszuschlag von 2.654,28 € fest. In der Folge wurde der Bw. der Betrag von 33.598,43 € wieder gutgeschrieben und gleichzeitig ihr Abgabekonto in Höhe von 2.441,69 € (entspricht 33.598,43 S) belastet. Mit dem (händisch erstellten) Bescheid gemäß § 295 BAO vom 24. Juli 2002 wurde der Verspätungszuschlag auf 218,75 € herabgesetzt.

In der Berufung vom 16. Juli 2002 gegen den ursprünglichen Verspätungszuschlagsbescheid vom 25. Juni 2002 wurde auf den obigen Irrtum des Finanzamtes hingewiesen und die ersatz-

lose Aufhebung dieses Bescheides beantragt. Weitere Ausführungen zur Rechtmäßigkeit des Verspätungszuschlages enthielt der Berufungsschriftsatz nicht.

Mit Berufungvorentscheidung vom 31. Juli 2002 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Dies mit der Begründung, dass die Bw. am 21. Februar 2002 eine Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2001 in Höhe von 254,21 € geleistet habe. Die in der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2001 in Schillingwährung ausgewiesene Zahllast sei fälschlicherweise in Euro verbucht worden, wobei ein Verspätungszuschlag in Höhe von 2.654,28 € festgesetzt worden sei. In der Folge sei aber die Fehlbuchung berichtigt und der Verspätungszuschlag mit Bescheid vom 24. Juli 2002 auf 218,75 € herabgesetzt worden. Dieser verminderte Verspätungszuschlag bestünde im Ausmaß von 10 Prozent des verspätet entrichteten Vorauszahlungsteilbetrages (2.187,48 €) zu Recht.

Im fristgerechten Vorlageantrag vom 9. August 2002, der an die Abgabenbehörde zweiter Instanz erst am 7. Juni 2004 weitergeleitet wurde, brachte die Bw. vor, dass § 135 BAO eine Obergrenze von 10 Prozent der festgesetzten Abgabe vorsehe, welche sich auch am Verschulden des Abgabepflichtigen orientiere. Angesichts des geringfügigen Abgabenbetrages und der Tatsache, dass die Bw. ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen in der Vergangenheit stets pünktlich nachgekommen sei, erscheine die Festsetzung des Verspätungszuschlages weit überhöht. Der angefochtene Bescheid sei daher ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zunächst voranzustellen, dass der Verspätungszuschlagsbescheid vom 24. Juli 2002 an die Stelle des Verspätungszuschlagsbescheides vom 25. Juni 2002 getreten ist. Die Berufung vom 16. Juli 2002 gegen den Bescheid vom 25. Juni 2002 gilt daher als auch gegen den Bescheid vom 24. Juli 2002 gerichtet (§ 274 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I 97/2002). Nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären, soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt. Aus der Neufassung des § 274 BAO lässt sich keine Zuständigkeit für die Gegenstandsloserklärung ableiten. Diese kann entweder von der Abgabenbehörde erster Instanz oder von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgenommen werden. Die diesbezügliche Zuständigkeit der Abgabenbehörde erster Instanz bleibt durch die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz unberührt (§ 276 Abs. 6 dritter Satz BAO). Soweit allerdings eine Berufung als gegenstandslos zu erklären ist, darf über sie gemäß § 289 Abs. 1 erster Satz BAO nicht mit Berufungsentscheidung abgesprochen werden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S. 188 f.). Hieraus ergibt sich für den Berufungsfall, dass über die Rechtmäßigkeit des Verspätungszuschlages nur mehr insoweit zu entscheiden ist, als dieser mit Bescheid vom 24. Juli 2002 in Höhe von 218,75 € festgesetzt wurde.

In der Sache selbst wird auf die Bestimmung des § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz UStG 1994 verwiesen. Danach 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. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung.

Die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung entfällt nach dem zweiten Unterabsatz dieser Bestimmung in Verbindung mit § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II 206/1998, nur im Fall einer fristgerechten Entrichtung der sich nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnenden Vorauszahlung oder wenn sich für den betreffenden Vorauszahlungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

§ 135 BAO in der für den Berufungsfall gültigen Fassung normiert, dass die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen kann, 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.

Die Bw. hat die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember 2001 nicht zum Fälligkeitstag, sondern erst am 21. Februar 2002, und zwar nur im Teilbetrag von 254,21 € entrichtet. Sie hat bis zum Fälligkeitstag auch keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben, sondern erst am 19. Juni 2002 eine "berichtigte" Voranmeldung für Dezember 2001 eingereicht, in welcher eine Zahllast in Höhe von 33.598,43 S (2.441,69 €) ausgewiesen war. Die Bw. hat somit ihrer Voranmeldungsverpflichtung nicht (zeitgerecht) entsprochen, obwohl sie dazu mangels Vorliegens der für den Entfall der Voranmeldung maßgeblichen Voraussetzungen verhalten gewesen wäre. Die grundsätzliche Berechtigung zur Festsetzung des Verspätungszuschlages nach Maßgabe des § 135 BAO ist daher gegeben.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung von Verspätungszuschlägen setzt neben der (hier gegebenen) Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung voraus, dass diese Versäumnis nicht entschuldbar ist. Nach Lehre und Rechtsprechung kann bei der Umsatzsteuer ein Verspätungszuschlag wegen schuldhafter Nichtein-

reichung der Umsatzsteuervoranmeldung auch dann verhängt werden, wenn die Pflicht zur Einreichung nur deshalb nicht entfallen ist, weil die Umsatzsteuervorauszahlung nicht vorschriftsmäßig – also nicht zeitgerecht und/oder in unzutreffender Höhe – entrichtet wurde. Der Grund für die verspätete Entrichtung bzw. Entrichtung in unzutreffender Höhe ist jedoch in solchen Fällen insoweit von Bedeutung, als er für die Beurteilung der Frage, ob die Nichteinreichung der Voranmeldung entschuldbar war (bzw. subsidiär bei der Ermessensübung), zu berücksichtigen ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/2, § 135, Tz. 20, und die dort zit. Judikatur). Ausgehend von dieser Rechtslage ist daher zu prüfen, ob das Vorbringen der Bw. die Nichteinreichung der Voranmeldung zum Fälligkeitszeitpunkt zu rechtfertigen vermag.

Die am 21. Februar 2002 geleistete Zahlung (254,21 € war) nicht nur rechnerisch unrichtig, sondern auch verspätet. Ungeachtet dessen hat sich die Bw. zur nicht fristgerechten Entrichtung dieser "Teilzahlung" nicht geäußert. Auch aus der Aktenlage sind keine Gründe erkennbar, welche die verspätete Zahlung entschuldbar erscheinen ließen. Schon aus diesem Grund ist die unterlassene Umsatzsteuervoranmeldung vorwerfbar und verschuldet.

Was das im Vorlageantrag eingewendete – für die Berechnung der um zirka 33.000 S zu niedrigen Vorauszahlung ursächliche – Versehen betrifft, so hat die Bw. nicht aufgezeigt, wo durch der betreffende Fehler hervorgerufen worden sein könnte. Die Bw. hat insbesondere nicht behauptet, dass sie aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt habe, welche ein Verschulden ausschließen könnte. Sie hat sich weder auf eine Unkenntnis der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen noch auf sonstige Unklarheiten hinsichtlich ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtungen noch auf eine irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung berufen. Die Bw. hat auch nicht konkret dargelegt, dass sie die gebotene, sachlich erforderliche und nach ihren subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt beachtet habe. Auf der anderen Seite steht aber fest, dass die Bw. nur einen Bruchteil (rd. ein Zehntel) der für Dezember 2001 geschuldeten Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt hat. Schon diese Größenordnung spricht dafür, dass die Bw. die ihr obliegende Sorgfalt bei der Steuerberechnung außer Acht gelassen hat. Zudem betrafen die dem Entstehen der Steuerschuld zugrunde liegenden Vorgänge, nämlich die Erzielung laufender Umsätze, den unmittelbaren Geschäftsbereich der Bw. und waren diese typischerweise mit abgabenrechtlichen Zahlungs- bzw. Erklärungspflichten verbunden. Angesichts der erheblichen steuerlichen Bedeutung einer korrekten Abfuhr der Umsatzsteuer ist schließlich zu fordern, dass sich ein seit Beginn seiner Erwerbstätigkeit durch einen Steuerberater vertretener Abgabepflichtiger fachkundig informiert und beraten lässt, um so seinen steuerlichen Obliegenheiten ordnungsgemäß nachkommen zu können. Aus den genannten Gründen vermag das Vorbringen der Bw., die unrichtige Selbstberechnung der Umsatzsteuer sei versehentlich erfolgt, die Annahme eines Verschuldens im Sinn des § 135 BAO nicht zu widerlegen. Schließt doch bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit aus (vgl. zB VwGH 19. 1. 2005, 2001/13/0133; 16. 11. 2004, 2002/17/0267; 27. 9. 2000, 96/14/0174; 29. 11. 1994, 94/14/0094).

Liegt keine entschuldbare Verspätung vor, so ist die Festsetzung des Verspätungszuschlages in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, das im Sinne des Gesetzes unter Bedachtnahme auf den Zweck der Vorschrift des § 135 BAO und unter Berücksichtigung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20) zu üben ist (vgl. zB Stoll, BAO-Kommentar, S. 1531). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Zweck des Verspätungszuschlages darin gelegen, den Abgabepflichtigen zur Erfüllung der ihm gesetzlich obliegenden Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen anzuhalten. Bei der Ermessensübung ist daher die grundsätzliche Zielrichtung des Verspätungszuschlages sowie Art und Ausmaß der objektiven Pflichtwidrigkeit des säumigen Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 12. 8. 2002, 98/17/0292; 17. 5. 1999, 98/17/0265; VwGH).

Dem auf die Nichtfestsetzung des Verspätungszuschlages gerichteten Berufungsbegehren war nicht zu entsprechen, weil die Abstandnahme von einem Verspätungszuschlag im Rahmen einer gesetzeskonformen Ermessensübung vor allem solchen Fällen vorbehalten bleibt, in denen das Verschulden, das Ausmaß der Fristüberschreitung wie auch die in Betracht kommende Höhe des Verspätungszuschlages unbedeutend sind (vgl. nochmals Stoll, a. a. O., S. 1532). Ein derartiger Bagatelfall liegt hier aber nicht vor, weil aus den bereits dargelegten Gründen nicht von einem bloß geringfügigen Verschulden an der eingetretenen Verspätung bei der Abgabe der "berichtigten" Umsatzsteuervoranmeldung ausgegangen werden kann. Ebenso wenig ist die Höhe des festzulegenden Verspätungszuschlages als unbedeutend anzusehen. Dabei erscheint als Vergleichsmaßstab die durch BGBI. I 71/2003 geschaffene Ausnahmeregelung des § 135 BAO geeignet, der zufolge Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, nicht festzusetzen sind. Durch diese Bestimmung wird der Rahmen abgesteckt, innerhalb dessen der Gesetzgeber von der Festsetzung von Verspätungszuschlägen Abstand nehmen wollte. Auch wenn es sich hiebei nicht um ein spezifisches Ermessenskriterium handelt, so kann jedenfalls die Abgabenbehörde diesen Rahmen nicht nach Belieben erweitern.

Der weitere Einwand, die Bw. sei ihren abgabenrechtlichen Verpflichtungen in der Vergangenheit stets pünktlich nachgekommen, ist unzutreffend. Vielmehr war die Bw. auch bei der Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner, Februar und März 2001 sowie der Lohnsteuer für Februar, März und April 2001 säumig. Auf die Festsetzung von Säumniszuschlägen mit Bescheiden vom 9. April 2001, 9. Mai 2001 und 11. Juni 2001 wird diesbezüglich hingewiesen. Zudem ist in Rechnung zu stellen, dass die Bw. durch die zirka fünf Monate nach dem gesetzlichen Fälligkeitstermin erfolgte Erklärungsabgabe bzw. Steuerentrichtung einen nicht unerheblichen Zins- bzw. Liquiditätsvorteil erlangt hat, über den pflichtgemäß pünktlich erklärende Abgabepflichtige nicht verfügen.

Auf der anderen Seite muss aber darauf Bedacht genommen werden, dass der Tarif der Zuschlagshöhe gleitend ist. Nach Stoll, a. a. O., S. 1533, hat dieser Umstand nur dann einen

Sinn, wenn der Höchstsatz auf schwerste Pflichtverletzungen und Rechtsverstöße angewendet wird, hingegen Fälle geringeren Verschuldens nach den niedrigeren Sätzen der Skala geahndet werden. Im Berufungsfall war keine vorsätzliche Pflichtwidrigkeit festzustellen und ergeben sich derartige Anhaltspunkte auch nicht aus den Akten. Die vom Finanzamt nicht näher begründete Wahl des Höchstsatzes bei der Festlegung der Zuschlagshöhe erscheint daher nicht sachgerecht. Vielmehr kann nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit einem geringeren Prozentsatz das Auslangen gefunden werden, der nach Lage des Falles in Höhe von 5 Prozent ermittelt wird. Der Verspätungszuschlag beträgt somit 109,37 €.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Mai 2005