



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 6. November 2009 betreffend einen Verspätungszuschlag entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Unter Tz. 1 des Berichtes vom 8.7.2009 über das Ergebnis einer Außenprüfung bei der Berufungsberaterin (kurz: Bw.) wurde die Feststellung getroffen, dass die letzte Zusammenfassende Meldung (kurz: ZM) für das vierte Quartal 2004 eingebracht worden sei. Danach seien keine ZM mehr eingereicht worden, da das System zur elektronischen Übermittlung nicht funktioniert habe. Die Daten für die ZM seien seit dem 1. Quartal 2004 elektronisch über FinanzOnline zu übermitteln, die Datenübermittlung könne auch durch den Steuerberater oder Fiskalvertreter erfolgen. Unternehmen, die an der elektronischen Datenübermittlung nicht teilnehmen könnten, müssten für die Abgabe beim Finanzamt das amtliche Formular verwenden (siehe UStR Rz. 4217).

Da die ZM als Steuererklärung gelte, sei gemäß Art. 21 Abs. 9 UStG ein Verspätungszuschlag in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage der innergemeinschaftlichen Warenlieferungen festzusetzen. Die Berechnung des Verspätungszuschlages sei in der Beilage ersichtlich.

Die Nichtabgabe von ZM „über diesen langen Zeitraum (Anfang 2005 bis zur Betriebsprüfung Ende 2008)“ sei nicht entschuldbar, da der Abgabepflichtige die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen habe. Weil die elektronische Über-

mittlung nicht funktioniert habe, sei nichts mehr gemeldet worden. Die Abgabe mittels des amtlichen Formulars sei dem Unternehmen durchaus zumutbar gewesen.

Bei der Festsetzung der Höhe des Verspätungszuschlages seien mehrere Umstände berücksichtigt worden. Zum einen der Grad des Verschuldens des Abgabepflichtigen. Die Tatsache, dass die elektronische Abgabe nicht möglich gewesen sei, habe das Unternehmen nicht veranlasst, die notwendigen Schritte zu unternehmen, um das EDV-Problem zu lösen. Auch die Möglichkeit der Abgabe einer händischen Erklärung mittels des amtlichen Formulars sei nicht in Erwägung gezogen worden. Das Ausmaß der Fristüberschreitung und die wiederholte, sich über mehrere Jahre ziehende Nichtabgabe seien ebenfalls bei der Festsetzung des Verspätungszuschlages zu berücksichtigen. Auf Grund dieser Umstände werde der Verspätungszuschlag in Höhe von 1% festgesetzt.

Mit Ausfertigungsdatum 6.11.2009 wurde vordruckgemäß ein „Bescheid über einen Verspätungszuschlag“ erlassen, in dem gemäß § 135 BAO ein Zuschlag von 1% der Bemessungsgrundlage von 446.078,00 € festgesetzt wurde (4.460,78 €). In der Begründung des Bescheides wurde (vordruckgemäß) ausgeführt, dass der Verspätungszuschlag wegen nicht entschuldbarer Unterlassung der Einreichung „der Erklärung“ festzusetzen war (siehe Tz. 1 des Prüfungsberichtes vom 8.7.2009). Des Weiteren wurde der Betrag von 4.460,78 € wie folgt aufgegliedert. „Verspätungszuschlag 2004: 110,64 €, Verspätungszuschlag 2005: 4.160,56 €, Verspätungszuschlag 2006: 189,58 €“.

In der Berufung vom 11.12.2009 gegen den Bescheid über einen Verspätungszuschlag vom 9.11.2009 (offenkundig: vom 6.11.2009) wurde ausgeführt: Das Finanzamt habe die Verspätungszuschläge im höchstmöglichen Ausmaß festgesetzt ("Höchststrafe"). Zu beurteilen sei daher, ob die festgesetzten Verspätungszuschläge im Rahmen der nach Art. 21 Abs. 9 UStG 1994 in Zusammenhang mit § 135 BAO vorzunehmenden Ermessensübung angemessen seien. Bei der Ermessensübung seien weder die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. noch das bisherige steuerliche Verhalten der Bw. berücksichtigt worden. Die ZM sei ab dem 1.1.2006 monatlich (und nicht mehr vierteljährlich) abzugeben. Da Art. 21 Abs. 9 UStG nicht geändert worden sei, beziehe sich die Höchstgrenze des Verspätungszuschlages nunmehr auf einen Monat, was de facto eine Verdreifachung des Höchstbetrages bedeute. Nach den Ausführungen des Steuerdialogs 2006 sei bei der Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages darauf Bedacht zu nehmen, ob ein monatlicher oder ein vierteljährlicher Meldezeitraum vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.1.2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Verhängung des Verspätungszuschlages unter Berücksichtigung der aufgezählten Kriterien gerechtfertigt sei.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde darauf verwiesen, dass der Verspätungszuschlag 1% der zu meldenden Bemessungsgrundlagen und höchstens 2.200 € betragen dürfe. Im Rahmen der Ermessensübung wäre der geringste Prozentsatz demnach Null %. Der Beilage zum Prüfungsbericht sei zu entnehmen, dass die Verspätungszuschläge tatsächlich im höchstmöglichen Ausmaß festgesetzt wurden. Um den besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen der Bw. Rechnung zu tragen, werde beantragt, einen Verspätungszuschlag von nur 0,1% bzw. maximal 220 € pro Veranlagungszeitraum festzusetzen. Dies entspreche einem Zehntel des möglichen Rahmens. Die ZM für die Jahre 2004 bis 2006 seien mittlerweile erstellt und beim Finanzamt eingereicht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß Art. 21 Abs. 3 UStG 1994 (in der ab dem Kalenderjahr 2006 geltenden Fassung; BGBl. I Nr. 103/2005) hat der Unternehmer im Sinne des § 2 UStG bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben (Zusammenfassende Meldung), in der er die Angaben nach Art. 21 Abs. 6 UStG zu machen hat. Unternehmer, für die das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum ist (§ 21 Abs. 2 UStG), haben diese Meldung bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates abzugeben.

Für Zeiträume vor dem 1.1.2006 war Meldezeitraum (iSd Art. 21 Abs. 3 UStG) nicht der Kalendermonat, sondern das Kalendervierteljahr.

Die Zusammenfassende Meldung gilt als Steuererklärung. § 135 BAO ist sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Verspätungszuschlag 1% der Summe aller nach Art. 21 Abs. 6 Z 1 lit. b und Z 2 lit. b UStG zu meldenden Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen im Sinne des Art. 21 Abs. 4 UStG nicht übersteigen und höchstens 2.200 € betragen darf (Art. 21 Abs. 9 UStG).

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10% 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. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide *im Spruch* die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Zu den Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden (VwGH 24.1.2000, [95/17/0480](#)). Dazu zählt notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweilige Abgabe vorgeschrieben wird (VwGH 18.6.1993, [90/17/0339](#); *Ritz*, BAO, § 198 Tz. 16). Die Vorschreibung einer Abgabe für mehrere Jahre ohne Aufgliederung auf die einzelnen Besteuerungszeiträume ist rechtswidrig (VwGH 25.5.2000, 2000/16/0118).

Die formularmäßige Zusammenfassung mehrerer Abgabenbescheide – ggf. auf einem Vordruck – ist zulässig (VwGH 29.11.2000, [99/13/0225](#)). Die essentiellen Spruchbestandteile sind jedoch für sich gesondert anzuführen (VwGH 17.2.2000, [99/16/0027](#); VwGH 26.1.1995, [94/16/0232](#); VwGH 13.11.1985, [85/13/0057](#); *Ritz*, BAO, § 198 Tz. 8 mwN). Es liegen mehrere, isoliert der Rechtskraft fähige Bescheide vor (VwGH 13.12.1991, [90/13/0197](#)).

Sammelbescheide sind so zu gestalten, dass der Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennt (*Ritz*, BAO, § 93 Tz. 31).

2.) Die ZM ist keine Abgabenerklärung im Sinne der §§ 133 ff. BAO. Sie „gilt“ jedoch – gemäß Art. 21 Abs. 9 UStG – als „Steuererklärung“. Ungeachtet der von der BAO abweichenden Bezeichnung wird sie den „Abgabenerklärungen“ im Sinne der BAO gleichgestellt. Da auf Grund der ZM keine Abgaben festzusetzen sind und folglich auch die Basis für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 135 BAO fehlt, wird die Bemessungsgrundlage des Verspätungszuschlags in Art. 21 Abs. 9 UStG eigens geregelt (*Ruppe*, UStG, Art. 21 Tz. 14).

3.) Der angefochtene Bescheid, mit dem – offenkundig in Form eines Sammelbescheides – ein Verspätungszuschlag in Höhe von 4.460,78 € festgesetzt wurde, wird den Anforderungen des § 198 Abs. 2 iVm § 135 BAO damit (in mehrfacher Hinsicht) nicht gerecht:

a.) Der angefochtene Bescheid versteht sich als „Bescheid über einen Verspätungszuschlag“. Er enthält aber keine Angabe, welche *Abgabenerklärung* betroffen wäre. Dass es sich um eine Sanktion für die Nichtabgabe von ZM handelt, ist auch der Begründung des Bescheides nicht zu entnehmen. Diese enthält weder eine Bezeichnung jener Abgabenerklärungen, deren Frist zur Einreichung ungenutzt verstrichen wäre, noch einen Hinweis auf die Rechtsgrundlage der Festsetzung eines Verspätungszuschlags.

b.) Der angefochtene Bescheid weist eine *Bemessungsgrundlage* von 446.078,00 € aus. Er enthält – unter der Annahme einer Verletzung der Verpflichtung zur zeitgerechten Abgabe von ZM – aber keinerlei Angabe, welche *Zeiträume*, für die Verspätungszuschläge festgesetzt werden, betroffen sind. Meldezeitraum ist das Kalendervierteljahr bzw. der Kalendermonat.

Sollte entgegen der Bescheidbezeichnung (Vordruck: „Bescheid über *einen* Verspätungszuschlag“) ein Sammelbescheid erlassen werden, hätte dieser die essentiellen Spruchbestandteile für *jeden einzelnen* Verspätungszuschlag (pro Meldezeitraum) zu enthalten, dh – neben der Bezeichnung der betroffenen Abgabenerklärung und der Höhe der Abgabe – auch eine Bemessungsgrundlage für jeden festgesetzten Verspätungszuschlag.

Dass die Berechnung der Verspätungszuschläge der Beilage des Prüfungsberichtes entnommen werden kann (so Tz. 1 des Prüfungsberichtes), ist unzureichend, wenn sich ein solcher Verweis nur in der Begründung des Bescheides und nicht schon in dessen Spruch (§ 198 Abs. 2 BAO) befindet. Davon abgesehen weist die in Tz. 1 des Prüfungsberichtes erwähnte Beilage zwar durchgehend monatliche Summen der Bemessungsgrundlagen an innergemeinschaftlichen Lieferungen aus. Für Meldezeiträume vor 2006 (dh. für Kalendervierteljahre) mangelt es damit aber noch immer an einer Bemessungsgrundlage. Die mangelnde Darstellung der Bemessungsgrundlage ist auch nicht dadurch sanierbar, dass die Höhe der Abgabe dem Abgabepflichtigen bekannt geworden ist (VwGH 17.12.1993, [91/17/0183](#)).

c.) Folgt man der Aufgliederung der Verspätungszuschläge, wie sie in der Begründung des Bescheides enthalten ist, wäre der Bescheid als eine Zusammenfassung der Verspätungszuschläge 2004, 2005 und 2006 zu verstehen (siehe oben). Der Bescheid betrifft aber nicht, wie von einem unbefangenen Leser angenommen werden könnte, den Zeitraum vom 1.1.2004 bis zum 31.12.2006, sondern – wie sich wiederum (nur) aus der Beilage zum Prüfungsbericht ergibt – den Zeitraum vom 1.10.2003 bis zum 30.9.2006, also den Zeitraum der vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahre. Art. 21 UStG kennt aber weder eine ZM für ein Kalenderjahr noch eine ZM für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr.

d.) Nur der Abrundung halber sei bemerkt, dass es sich bei der im Spruch des Bescheides enthaltenen Bemessungsgrundlage (446.078,00 €) offenbar nur um einen *rückgerechneten Betrag* aus der festgesetzten Abgabe (4.460,78 €) handelt, da für einzelne Meldezeiträume – (nur) aus der Beilage zum Prüfungsbericht ersichtlich – die Obergrenze von 2.200 € anzuwenden war. Ein Verspätungszuschlag von 2.200 € entspricht aber – selbst bei einer Abgabe von 1% – noch keineswegs (zwingend) einer „Bemessungsgrundlage“ von 220.000 €.

4.) Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als rechtswidrig. Es handelt sich um einen Bescheid, mit dem ein Leistungsgebot in Bezug auf die Erbringung einer abgabenrechtlichen Geldleistung zum Ausdruck gebracht wird. Da er den für solche Bescheide (Abgabenbescheide) geltenden Anforderungen des § 198 BAO (aus den aufgezeigten Gründen) aber nicht zu genügen vermag, war er im Grunde des § 289 Abs. 2 BAO aufzuheben. Dabei brauchte auf die Frage (noch nicht) eingegangen zu werden, ob es überhaupt zulässig ist, einen

Verspätungszuschlag vorzuschreiben, wenn Teile der Bemessungsgrundlagen bzw. nur „negative“ Bemessungsgrundlagen „gemeldet“ wurden.

Innsbruck, am 23. April 2010