

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, [Adresse], vertreten durch WT, [WT-Adresse], über die Beschwerde vom 04.07.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 22.06.2016, Abgabekontonummer GZ, betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages in der Sitzung am 02.02.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde ein Verspätungszuschlag von 5% der Vorauszahlung an Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2016 in Höhe von 109,20 EUR festgesetzt. Die Begründung lautete:

"Die Festsetzung erfolgte, weil Sie, obwohl eine Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung(en) bestand, die Voranmeldung(en) nicht bzw. verspätet eingereicht haben."

Der Beschwerdeführer führte in seiner fristgerecht eingebrachten Beschwerde aus, die Verhängung eines Verspätungszuschlages setze gemäß § 135 BAO zwingend voraus, dass die Fristverletzung nicht entschuldbar sei. Im konkreten Fall sei die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für das erste Quartal 2016 ausschließlich darauf zurückzuführen, dass der Bf in diesem Zeitraum nur Umsätze in Höhe von 12.000,00 EUR erzielt habe. Umsätze in einer derartigen Höhe seien aber gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG steuerbefreit.

Da dem Bf am 15. Mai 2016 (anders als am Jahresanfang) bereits bekannt gewesen sei, dass die Umsätze des Jahres 2016 rund 55.000,00 EUR betragen würden, könne an dieser Beurteilung auch die im Februar 2016 eingereichte Kleinunternehmerverzichtserklärung nichts ändern.

Gehe ein Abgabepflichtiger am Jahresanfang davon aus, dass seine Umsätze 30.000,00 EUR nicht übersteigen würden und verzichte in Folge dessen auf die Befreiung, werde aber im Laufe des Jahres die Umsatzgrenze überschritten, so werde die Verzichtserklärung gegenstandslos. Sie entfalte daher keinerlei Bindungswirkung

Tatsächlich seien die gegenständlichen Umsätze nur aus verfahrensökonomischen Gründen bereits mit der UVA für das erste Quartal 2016 als steuerpflichtig erklärt worden, um dem Finanzamt im Hinblick auf den im Laufe des Jahres 2016 jedenfalls eintretenden Wechsel von der Steuerfreiheit in die Steuerpflicht eine zweifache Änderung der Stammdaten und ein allenfalls damit verbundenes Vorhalteverfahren zu ersparen.

Hätte das Finanzamt bei dem gegebenen Sachverhalt nicht in rechtswidriger Weise einen Verspätungszuschlag in der unverständlichen Höhe von gleich 5 % verhängt, hätte die gewählte Vorgangsweise auch keinerlei Verwaltungsaufwand nach sich gezogen. Tatsächlich sei das Finanzamt auf den gegenständlichen Sachverhalt bereits am Tag der Einreichung der UVA ausdrücklich aufmerksam gemacht worden, um das nun anhängige Rechtsmittelverfahren zu vermeiden.

Von einer nicht entschuldbaren Fristverletzung im Sinne des § 135 BAO könne daher überhaupt keine Rede sein, da die Kleinunternehmergrenze im ersten Quartal noch nicht überschritten worden sei. Sei eine Erklärung aber unrichtig, so könne ein Verspätungszuschlag nicht verhängt werden.

Zudem sei in diesem Zusammenhang auf die Verwaltungspraxis in den UStR zu verweisen: Demnach könne „aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung“ auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hinsichtlich dieser Tätigkeit wie ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, somit als Nichtunternehmer, behandelt werden (UStR Abschn 2 Rz 184 mit Verweis auf EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06 „van der Steen“). Folglich habe es im ersten Quartal noch gar keine Steuerschuld gegeben, da der Bf in diesem Zeitraum seine Geschäftsführerbezüge entsprechend der vom BMF vorgegebenen Verwaltungspraxis noch nicht mit Umsatzsteuer fakturiert habe. Diese Umstellung sei vielmehr erst Ende Juni 2016 erfolgt. Es liege daher auch unter diesem Gesichtspunkt keine nicht entschuldbare Fristverletzung im Sinne des § 135 BAO vor.

Die Verhängung von Verspätungszuschlägen liege gemäß § 135 BAO dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Behörde. Im Rahmen dieser Ermessensausübung seien unter anderem die nachstehenden Umstände zu berücksichtigen (AÖF 2006/128, Pkt 4.):

- Der Grad des Verschuldens des Abgabepflichtigen.
- Das Ausmaß der Fristüberschreitung.
- Die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erreichten finanziellen Vorteiles.
- Der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig gewesen sei.
- Die Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten.

- Die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen.

Die Begründung des Verspätungszuschlages habe das Vorliegen der Voraussetzungen für die Festsetzung darzulegen und weiters die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen zu enthalten. Im konkreten Fall sei der Bescheid allerdings inhaltlich überhaupt nicht begründet und beinhalte nur eine allgemeine Floskel, die in keinem Fall die gesetzlichen Anforderungen an die Begründung einer Ermessensentscheidung erfülle. Der bekämpfte Bescheid erweise sich schon aus diesem Grunde zweifelsfrei als rechtswidrig.

Es sei zur Ermessensausübung auch darauf zu verweisen, dass der Verspätungszuschlag von seiner Funktion her unter anderem den mit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verbundenen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abdecken solle (VfGH 29.6.1985, G 42/85, 109-111/85). Ein derartiger zusätzlicher Verwaltungsaufwand sei im konkreten Fall aber gar nicht gegeben gewesen, da der Bf die Selbstbemessungsabgaben ohne Zutun des Finanzamtes in der gemeldeten Höhe berechnet und abgeführt habe.

Im Hinblick auf die oben aufgelisteten Ermessenskriterien sei zu betonen, dass der Verspätungszuschlag im konkreten Fall in der exorbitanten Höhe von gleich 5 % festgesetzt worden sei. Ganz offenkundig sei dieser Prozentsatz nur deshalb gewählt worden, um jedenfalls die 50,00 EUR-Grenze des § 135 letzter Satz BAO überschreiten zu können. Ein in Anlehnung an den Säumniszuschlag in nachvollziehbarer Höhe nur mit 2 % verhängter Verspätungszuschlag hätte nur 43,68 EUR betragen.

Die gegenständliche Ermessensausübung müsse daher schon angesichts des Umstandes, dass das Gesetz - wie die 50 EUR-Grenze beweise - bei derart geringen Bemessungsgrundlagen gar keine Verhängung von Verspätungszuschlägen vorsehe, als gesetzwidrig eingestuft werden. Schließlich entspreche die Verhängung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 109,20 EUR für eine nur um rund ein Monat zu spät bezahlte Abgabe von 2.184,00 EUR einem Jahreszinssatz von rund 60%. Es bedürfe daher wohl keiner weiteren Erläuterung, dass der Bf durch die verspätete Einreichung der UVA für das erste Quartal 2016 einen auch nur in annähernd gleicher Höhe sich bewegenden finanziellen Vorteil nicht erzielt habe. Vielmehr gebe es derzeit eine Negativzinsphase, da der Basiszinssatz seit März 2016 derzeit minus 0,62 % betrage. Die Verhängung eines Zuschlages, der gleich um drei Prozent jenen Satz übersteige, der gesetzlich für den insoweit vergleichbaren Fall von Säumniszuschlägen vorgesehen sei, sei auch unter diesem Gesichtspunkt nicht nachvollziehbar.

Zudem sei im Rahmen der Ermessenserwägungen nicht berücksichtigt worden, dass der Bf überhaupt noch nicht säumig gewesen sei und auch keinerlei Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten aufweise.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.07.2016 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, wenn der Jahresumsatz des Vorjahres 30.000,-- EUR nicht übersteige, bestehe unter der Voraussetzung, dass eine

errechnete Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag entrichtet werde oder sich für den Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergebe, keine Verpflichtung, eine Umsatzsteuer-Voranmeldung einzureichen.

Bei neu beginnenden Unternehmern sei mangels Vorliegens eines Vorjahresumsatzes vom voraussichtlichen umgerechneten Jahresumsatz im Jahr des Beginnens auszugehen. Der Bf habe als voraussichtlichen Jahresumsatz 2016 20.000,00 EUR angegeben.

Da der Bf die für den Zeitraum 1-3/2016 sich ergebende Vorauszahlung nicht zum Fälligkeitszeitpunkt entrichtet habe, wäre er verpflichtet gewesen, für diesen Voranmeldungszeitraum eine Voranmeldung bis zum 17.5.2016 einzureichen.

Tatsächlich habe er diese Voranmeldung erst am 22.6.2016 eingereicht, was einer Verspätung von mehr als einem Monat entspreche.

In Abwägung des Ausmaßes der Verspätung einerseits und des geringen finanziellen Vorteiles andererseits sei es angemessen, den Verspätungszuschlag nicht im Höchstmaß zu verhängen. Es bestehe allerdings auch keine Veranlassung, den Prozentsatz zu verringern.

Zweck des Verspätungszuschlages sei es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag brachte der Bf in Ergänzung seiner Beschwerde im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung vor, es bleibe auch weiterhin unerklärlich, warum

1. die Verhängung eines Verspätungszuschlags dem Grunde nach gerechtfertigt sein sollte, obwohl im ersten Quartal 2016 nur Leistungen als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und somit nach der Verwaltungspraxis keine steuerbaren Umsätze erzielt worden seien;
2. der Verspätungszuschlag in einer Höhe gerechtfertigt sein sollte, die jene des vergleichbaren Falls des Säumniszuschlags um mehr als das Doppelte übersteige (und so die Bagatellgrenze des § 135 letzter Satz BAO unterlaufe, deren gesetzlicher Zweck es aber letztlich sei, Beschwerdeverfahren wie das gegenständliche zu verhindern).

Zunächst werde festgehalten, dass eine Entscheidung über eine Verrechnung der Geschäftsführerbezüge mit Umsatzsteuer im ersten Quartal 2016 noch nicht gefallen gewesen sei. Zum damaligen Zeitpunkt sei der Bf vielmehr entschlossen gewesen, die Bezüge als zu 50% beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer entsprechend der vom BMF eingeräumten Ermächtigung (vgl UStR Abschn 2 Rz 184 mit Verweis auf EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06 „van der Steen“) nicht unternehmerisch zu behandeln. Daher habe der Bf im gegenständlichen Zeitraum auch keine Rechnungen mit Umsatzsteuer an die GmbH ausgestellt (und habe diese auch keinen Vorsteuerabzug aus den an den BF im ersten Quartal 2016 geleisteten Zahlungen geltend gemacht). Nachweislich sei erstmals am 30. Juni 2016 eine Rechnung mit Umsatzsteuer vom Bf an die GmbH ausgestellt

worden. Dem Bf könne daher ganz zweifelsfrei kein nicht entschuldbares Verschulden im Sinne des § 135 BAO unterstellt werden.

Zur grundsätzlichen Ermessensausübung durch das Finanzamt werde neuerlich darauf verwiesen, dass dieses bei seiner Entscheidung nicht sämtliche im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigenden Kriterien überprüft habe. Es habe in seinen Erwägungen im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vielmehr ausschließlich auf das Ausmaß der Verspätung (von einem Monat) und den geringen finanziellen Vorteil abgestellt. Selbst diese beiden Kriterien stünden aber wie schon in der Beschwerde aufgezeigt einer Nachvollziehbarkeit der verhängten Höhe des Verspätungszuschlags entgegen: Sollte das Finanzamt trotz der derzeitigen Negativzinsphase seinen Erwägungen beispielsweise einen Jahreszinssatz von 5% zum Ausgleich seiner finanziellen Schadens aus der einmonatigen Verspätung zugrunde legen, wäre dieser Nachteil mit gerade einmal 9,10 EUR zu beziffern ($= 2.184 \text{ mal } 0,05 / 12 \text{ Monate}$).

Keine Berücksichtigung hätten unverändert die ebenfalls zwingend zu berücksichtigenden Kriterien des bisherigen steuerlichen Verhaltens des Bf, der Umstand, dass er in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen und zuvor nie säumig gewesen sei, sowie der Grad des Verschuldens, gefunden.

Bezüglich seines bisherigen steuerlichen Verhaltens wies der Bf darauf hin, dass er am 18. Mai 2016 freiwillig eine Erhöhung seiner Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2016 und die Folgejahre von 0,00 EUR auf 4.000,00 EUR beantragt habe. Er leiste nun freiwillig Vorauszahlungen an das Finanzamt in Höhe von gesamt 8.000,00 EUR (je 4.000,00 EUR für die Jahre 2016 und 2017), obwohl diese Einkommensteuern bis zum 1. Oktober 2017 (bzw für das 2017 bis 30. September 2018) dadurch zinsfrei gewesen wären, dass die Erklärungen 2016 im Zuge der bestehenden Quotenvereinbarung erst nach dem 30. September 2017 hätte eingereicht werden müssen (und daher auch für das Jahr 2017 keine Vorauszahlungen an Einkommensteuer mehr hätten vorgeschrieben werden können).

Es sei daher aktenwidrig, ein auf einen Zinsenvorteil abzielendes Verhalten des Bf gegenüber dem Finanzamt im Zusammenhang mit seinen unterjährigen Vorauszahlungen anzunehmen.

Bezugnehmend auf die für den 2. Februar 2017 anberaumte mündliche Verhandlung brachte der Bf mit Schreiben vom 20.01.2017 dem Bundesfinanzgericht die jüngste Entwicklung im Abgabenverfahren zur Kenntnis.

Mit Einschreiben vom 15. November 2016 habe der Bf ordnungshalber in offener Frist die Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG zurückgenommen. Dieser Schritt sei nur aus advokatorischer Vorsicht erfolgt, da eine am Jahresanfang abgegebene Verzichtserklärung ohnehin gegenstandslos werde und keinerlei Bindungswirkung entfalte, wenn im Laufe des Jahres die Kleinunternehmergrenze überschritten werde. Die Steuerpflicht des Bf sei daher für das Jahr 2016 nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu beurteilen.

Dieser habe in den ersten beiden Quartalen 2016 Umsätze von nur gesamt 28.800,00 EUR erzielt, die folglich gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG zwingend steuerbefreit seien. Erst im dritten Quartal 2016 sei die Umsatzgrenze überschritten worden, und somit erst zu diesem Zeitpunkt Steuerpflicht eingetreten.

Die steuerliche Vertretung des Bf habe daher ebenfalls noch am 15. November 2016 neben der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 2016 berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen für die ersten beiden Quartale 2016 eingereicht, um eine gesetzkonforme Festsetzung der UVA herbeizuführen. Es seien daher die in den ersten beiden Quartalen 2016 erzielten Umsätze zunächst als steuerfrei behandelt worden und erst in der UVA 07-09/2016 gemeinsam mit den im dritten Quartal 2016 erzielten Umsätzen erklärt worden.

Obwohl das Finanzamt außer Streit stelle, dass Steuerpflicht nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes für das Kalenderjahr 2016 vorliege, habe es die berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen negiert und jene für das dritte Quartal nicht erklärungsgemäß festgesetzt. Hierdurch sei der rechtswidrige Veranlagungsstand herbeigeführt worden, dass auch für die ersten beiden Quartale 2016 eine Zahllast ausgewiesen werde.

Die Absicht hinter dieser Vorgangsweise sei ganz offenkundig: Das Finanzamt versuche, durch Aufrechterhaltung eines gesetzwidrigen Veranlagungsstands zu verhindern, dass die Bemessungsgrundlage für den mit Bescheid vom 22. Juni 2016 verhängten verfahrensgegenständlichen Verspätungszuschlag auf Null herabgesetzt werden müsse.

Die steuerliche Vertretung des Bf habe daher im Hinblick auf diese Vorgangsweise am 22. Dezember 2016 einen Antrag auf Abrechnungsbescheid stellen und am 12. Jänner 2017 eine neuerliche Beschwerde einbringen müssen. Ferner hätte ein in rechtswidriger Weise verhängter Säumniszuschlag bekämpft werden müssen.

An dieser Stelle sei festzuhalten, dass der strittige Verspätungszuschlag 109,20 EUR betrage. Da dieser als Betriebsausgabe ertragsteuerlich abzugsfähig sei, betrage das maximale Budgetaufkommen aus diesem Verfahren sogar nur 54,60 EUR. Die behördlichen Verfahrenskosten würden daher bereits jetzt den Streitwert um ein Vielfaches übersteigen.

Die Anträge vom 22. Dezember 2016 und 12. Jänner 2017 seien bis dato noch nicht erledigt worden. Ihre Erledigung werde aber dazu führen, dass der Verspätungszuschlagsbescheid geändert bzw aufgehoben werden müsse.

Damit würde aber auch das dem BFG vorliegende Beschwerdeverfahren gegenstandslos werden.

Die steuerliche Vertretung des Bf habe am 10. Jänner 2017 versucht, das leidige Verfahren mittels telefonischer Rücksprache zu bereinigen. Dabei habe man ihr zur Kenntnis gebracht, dass die zuständige Sachbearbeiterin eine gesetzkonforme Festsetzung im Hinblick auf das anhängige Beschwerdeverfahren mit der Begründung

verweigere, dass die Gesamtsumme der für das Jahr 2016 festgesetzten Voranmeldungen ohnehin richtig sei.

Die einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungen seien als Steuererklärungen für verschiedene Besteuerungsabschnitte (Voranmeldungszeiträume) aber natürlich jeweils isoliert zu betrachten.

Da die steuerliche Vertretung des Bf nicht davon ausgehe, dass der Fachbereich des Finanzamts das dargestellte Vorgehen der Referentin kenne und billige, werde eine Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 269 Abs 3 BAO angeregt.

Die steuerliche Vertretung des Bf sei selbstverständlich zu jeder verfahrensökonomischen Bereinigung dieses Rechtsstreits bereit. Tatsächlich handle es sich beim Bf um jemanden, der jede abgabenrechtliche Verfehlungen geradezu vorbildlichst zu vermeiden versuche und beispielsweise sogar am 18. Mai 2016 freiwillig eine Erhöhung seiner Einkommensteuervorauszahlungen 2016 von 0,00 EUR auf 4.000,00 EUR beantragt habe. Warum gerade diesem im gleichen Zeitraum ein auf einen Zinsenvorteil abzielendes Verhalten unterstellt werde, sei daher nicht erklärlich.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der steuerliche Vertreter des Bf, es sei eine vertretbare Rechtsansicht vorgelegen, dass der Bf. für das erste Vierteljahr 2016 keine Umsatzsteuervoranmeldung abgeben müsse, weshalb die Nichteinreichung entschuldbar sei. Im Juni 2016 hätte das Finanzamt den Bf. darauf hingewiesen, dass er verpflichtet sei, Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, weshalb dann am 22. Juni eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht worden sei. Gleichzeitig sei auch die Rechtsansicht, warum keine Umsatzsteuervoranmeldung abgegeben worden sei, dem Finanzamt mitgeteilt worden.

Der Amtsvertreter gab an, er gehe davon aus, dass ein rückwirkender Wegfall der Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung nicht vorgesehen sei. Hinsichtlich der Höhe des Verspätungszuschlages könne man durchaus auch anders vorgehen.

Dem entgegnete der steuerlicher Vertreter des Bf, nach der Rechtsprechung des VwGH seien auch irrtümlich objektive fehlerhafte Rechtsauffassungen entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit anzurechnen, wenn die nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bf gab der belangten Behörde in seinem Schreiben vom 08.02.2016 die Eröffnung eines Betriebes mit 01.01.2016 bekannt, dessen Tätigkeit er mit "Gesellschafter Geschäftsführer" bezeichnete. Als voraussichtlichen Jahresumsatz gab er 20.000,00 EUR und als voraussichtlichen Gewinn 10.000,00 EUR an. Gleichzeitig gab er an, einen

Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 stellen zu wollen und legte eine mit gleichem Datum unterschriebene Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 vor, in der er auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2016 verzichtete. Diese Verzichtserklärung widerrief er mit Schreiben vom 15.11.2016.

Am 22.06.2016 wurde eine Umsatzsteuervoranmeldung für das erste Vierteljahr 2016, die eine Zahllast in Höhe von 2.184,00 EUR auswies, abgegeben. In der Folge setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid einen Verspätungszuschlag von 5% der vom Bf erklärten Umsatzsteuervorauszahlung von 2.184,00 EUR in Höhe von 109,20 EUR fest. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den genannten Unterlagen und ist auch nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

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. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

§ 21 Abs 1 und 2 UStG 1994 lauten:

"(1) Der Unternehmer hat 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. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, daß in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. Unternehmer, die danach für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des

amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuß.

Von den Voranmeldungen sind Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.

Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Voranmeldungen auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Voranmeldung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

(2) Für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 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."

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II Nr. 206/1998 idgF (VO) entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 30 000 Euro nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergibt.

Die Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldungen entfällt entsprechend der zitierten Verordnung nur in den Fällen, in denen sich für den Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch eine Gutschrift ergibt. Das trifft zu, wenn ein Unternehmer in einem Kalenderjahr (noch) keine Umsätze tätigt (ein Abzug von allfälligen Vorsteuern kann auch erst in der Jahreserklärung vorgenommen werden) oder wenn er lediglich steuerfreie Umsätze tätigt. Dies trifft beispielsweise auf Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 zu (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 21 Tz 17/1).

Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 UStG im Veranlagungszeitraum 30 000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der

Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG steuerfrei sind, außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 befreit sind, kann gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Geht der Unternehmer irrtümlich davon aus, dass er Kleinunternehmer ist und erklärt er den Verzicht auf die Steuerbefreiung, so ist dies kein Verzicht im Sinne des § 6 Abs 3 UStG 1994. Es tritt somit insbesondere die Bindungswirkung nicht ein. Wird daher im Laufe eines Kalenderjahres die Umsatzgrenze überschritten, so wird die Verzichtserklärung gegenstandslos und entfaltet insbesondere keine Bindungswirkung für die Folgejahre (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 6 Tz 475)

Im Hinblick darauf, dass der Bf sein Unternehmen erst 2016 gegründet hat, und die Vorjahresumsätze daher 100.000,00 EUR nicht übersteigen, war für ihn 2016 das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum. Als Kleinunternehmer im Sinne des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 wäre er nach § 1 der VO nicht verpflichtet gewesen, vierteljährliche Voranmeldungen abzugeben. Da er aber mit Schreiben vom 08.02.2016 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2016 verzichtet hat, waren die von ihm getätigten Umsätze nicht steuerbefreit im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung.

Der Umstand, dass der Bf im zweiten Kalenderhalbjahr aufgrund der Umsatzüberschreitung die Umsatzsteuerbefreiung als Kleinunternehmer nicht mehr in Anspruch nehmen konnte und daher jedenfalls verpflichtet war, vierteljährliche Voranmeldungen abzugeben, kann entgegen der von ihm vertretenen Meinung nicht dazu führen, dass die von ihm mit dem Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung übernommene Verpflichtung zur vierteljährlichen Einreichung von Voranmeldungen rückwirkend wegfällt.

Indem der Bf die Voranmeldung für das erste Kalendervierteljahr 2016 nicht spätestens am 17.05.2016 eingereicht hat, hat er daher die ihm eingeräumte Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht gewahrt. Damit hat er den in § 135 BAO umschriebenen Tatbestand verwirklicht, zumal die Verspätung im Hinblick darauf, dass es ihm bzw. seiner steuerlichen Vertretung ja bekannt war, dass er eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 abgegeben hat, nicht entschuldbar ist.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden

nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Die im § 20 erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 20 Tz 7)

Bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen sind folgende Kriterien für die Ermessensübung heranzuziehen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 135 Tz 13 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes):

- das Ausmaß der Fristüberschreitung
- die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten
- der Grad des Verschuldens
- die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Frist zur Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung lediglich um etwas mehr als ein Monat überschritten wurde, ein finanzieller Vorteil des Bf aus der Fristüberschreitung nicht ersehen werden kann, das steuerliche Verhalten des Bf keinen Hinweis auf eine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten zulässt und es sich um eine erstmalige Fristüberschreitung handelt, kann im Hinblick darauf, dass die Fristüberschreitung auch keine Gefährdung der Einbringung der Abgaben nach sich zog, von einer Festsetzung eines Verspätungszuschlages Abstand genommen werden.

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.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen die Verhängung eines Verspätungszuschlages wegen verspäteter Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung gerechtfertigt ist, im Sinne der zitierten

Literatur und der dort wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Februar 2017