



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Unternehmensberatung, Graz, vertreten durch TAX CONSULT Mag. Hubert Plesiutschnig KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 8053 Graz, Harter Straße 1, vom 1. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. August 2004 betreffend Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Jänner bis März 2004, vertreten durch ADir. Michaela Hinteregger, nach der am 1. März 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftührerin VB Claudia Schmölzer durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Jänner bis März 2004 wird mit € 715,26 festgesetzt (= 7 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 10.218,02).

Entscheidungsgründe

Da der Berufungswerber (Bw.) die Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Jänner bis März 2004 in Höhe von € 10.218,02 weder am Fälligkeitstag (17. Mai 2004) entrichtet, noch spätestens am Fälligkeitstag, sondern erst am 30. August 2004 eine Voranmeldung eingereicht hat, hat das Finanzamt einen Verspätungszuschlag in Höhe von € 817,44 (= 8,00 %) festgesetzt.

Dagegen hat der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Gemäß § 135 BAO könne die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10,00 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liege sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde.

Der angefochtene Bescheid wegen verspäteter Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung enthalte keine Begründung für die maßgeblichen Umstände und Erwägungen der Abgabenbehörde zur Höhe des mit 8,00 % bei weitem überhöht festgesetzten Verspätungszuschlages und sei somit rechtswidrig. Die Begründung des Verspätungszuschlagsbescheides habe alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zu enthalten (zB BMF, AÖF 1981/183, Abschn. 2), sodass die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar sei.

In gesetzeskonformer Ausübung der Ermessensentscheidung nach Zweckmäßigkeit und Billigkeit sprächen im vorliegenden Fall folgende Gründe für die Nichtfestsetzung eines Verspätungszuschlages:

- Kein finanzieller Vorteil durch die verspätete Entrichtung, weil der Zinsenvorteil im Zusammenhang mit der verspäteten Voranmeldung durch den noch festzusetzenden 2,00 %igen Säumniszuschlag aufgesogen bzw. sogar überkompensiert werde
- Erstmaligkeit der Säumigkeit seit Erfassung des Bw. als Abgabepflichtiger

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Da die elektronische Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung erst mit einer Verspätung von 72 Arbeitstagen erfolgt sei, sei der Verspätungszuschlag in Höhe von 8,00 % festgesetzt worden. Der Bw. habe in der Berufung Gründe, die zu einer entschuldbaren Verspätung geführt haben könnten, nicht einmal angeführt. Da die Verspätungszuschlagsbescheide ohne Zutun eines behördlichen Organs ausschließlich im automatisierten Verfahren erlassen würden, habe das Finanzamt überhaupt keine Einflussmöglichkeit auf die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages. Es werde jedoch mitgeteilt, dass bei einer Verspätung bis zu fünf Arbeitstagen der Verspätungszuschlag 0,00 %, von sechs bis zehn Arbeitstagen 2,00 %, von 10 bis 20 Arbeitstagen 5,00 % und über 20 Arbeitstagen 8,00 % betrage.

Demgemäß sei angesichts der Verspätung von 72 Arbeitstagen der im gegenständlichen Fall festgesetzte Verspätungszuschlag nicht als überhöht zu betrachten.

Zur Einbeziehung des Säumniszuschlages in die Erwägungen bezüglich der Höhe des Zuschlages sei lediglich festzustellen, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der herrschenden Literaturmeinung die Verhängung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO bei Festsetzung eines Verspätungszuschlages nicht zu berücksichtigen sei.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat der Bw. ergänzend Folgendes ausgeführt:

Die Mitteilung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass Verspätungszuschlagsbescheide tatsächlich ohne Zutun eines behördlichen Organs ausschließlich im automatisierten Verfahren erlassen würden, saniere nicht die Rechtswidrigkeit der mangelhaften bzw. fehlenden Begründung. Die Begründung einer Ermessensentscheidung habe alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zu enthalten, sodass die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar sei.

Im Rahmen einer Berufung gegen einen von vornherein rechtswidrigen Bescheid, dessen Rechtswidrigkeit auch nicht mit der Berufungsvorentscheidung saniert werde, weil auch in derselben noch immer nicht die gesetzlich geforderten maßgeblichen Umstände und Erwägungen der Abgabenbehörde für ihre Ermessensübung dargelegt werden, könne vom Bw. von jeder weiteren Begründung abgesehen werden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung des UFS Linz vom 5. Jänner 2005, GZ. RV/0014-L/04, die Begründung im Vorlageantrag insoweit ergänzt, als im gegenständlichen Fall nicht nur keine ausreichende Begründung, sondern überhaupt kein Bescheid vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung von Verspätungszuschlägen setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 4 und 10 zu § 135 und VwGH 14.3.1986, 84/17/0135).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte dem Berufungsbegehren aus nachstehenden Erwägungen nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein:

Da im vorliegenden Fall die Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Jänner bis März 2004 nicht am Fälligkeitstag (17. Mai 2004) entrichtet und auch keine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht worden ist (diese wurde erst am 30. August 2004 online übermittelt), ist infolge Verletzung der sich aus § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der Verordnung des BM Finanzen, betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBI. II Nr. 206/1998 idF BGBI. II 462/2002, ergebenden Verpflichtung, wonach für den Fall, dass die Vorauszahlung nicht zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen ist, die grundsätzliche Berechtigung zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages nach Maßgabe des § 135 BAO jedenfalls gegeben.

Bezüglich der Entschuldbarkeit der Verspätung bleibt der Bw. sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag nähere Ausführungen schuldig. Aber auch aus der Aktenlage sind Umstände, die für eine Entschuldbarkeit sprechen würden, nicht erkennbar. Denn anlässlich der Aufnahme der Tätigkeit als Unternehmensberater per 1. Jänner 2003 wäre es ihm durchaus zumutbar gewesen, sich über die einschlägige Rechtslage zu informieren. Eine entschuldbare Gesetzesunkenntnis oder objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen liegen nämlich nur dann vor, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden; dies gilt insbesondere bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgabenpflichten, und damit mit Erklärungspflichten verbunden sind. Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig informieren und beraten zu lassen, auszugehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, Wien 1994, 1530 und die dort zitierte Judikatur). Angesichts der Tatsache, dass der Bw. vom Beginn seiner selbständigen Tätigkeit durch einen Steuerberater vertreten wird, wird

wohl davon auszugehen sein, dass er von diesem über die eingangs zitierten umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Kenntnis gesetzt worden ist. Im Übrigen trifft ein allfälliges Verschulden des Vertreters den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (vgl. VwGH 27.9.2000, 96/14/0174 und die dort zitierte Literatur). Somit hat er, aus welchen Gründen er auch immer – er machte dazu während des gesamten Verfahrens auch nicht einmal andeutungsweise nähere Ausführungen – dieser Verpflichtung dennoch nicht nachgekommen ist, jedenfalls ein Verschulden, zumindest Fahrlässigkeit in der Form von culpa levissima zu vertreten.

Dem Einwand, wonach durch die verspätete Entrichtung kein finanzieller Vorteil verbunden gewesen wäre, weil der Zinsenvorteil durch den noch festzusetzenden 2,00 %igen Säumniszuschlag aufgesogen bzw. sogar überkompensiert würde, ist wie folgt zu entgegnen:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der herrschenden Literaturmeinung (vgl. VwGH 27.9.2000, 96/14/0174 und die dort zitierte Literatur) ist die Verhängung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO bei Festsetzung des Verspätungszuschlages nicht zu berücksichtigen. Der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages ist nämlich darin zu erblicken, dass der Abgabepflichtige zur Erfüllung der ihm gesetzlich obliegenden Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen angehalten werden soll. Der Säumniszuschlag hingegen ist eine objektive Säumnisfolge, ein "Druckmittel" zur rechtzeitigen Erfüllung der Abgabenentrichtungspflicht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 1 und 2 zu § 217).

Im Übrigen vermag der vom Bw. relevierte "Zinsenvorteil" keinesfalls allein das gesamte Spektrum des finanziellen Vorteiles abzudecken. Denn es ist daneben jedenfalls auch der Liquiditätsvorteil – der Bw. hat die Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von € 10.218,02 erst 3 1/2 Monate nach dem gesetzlichen Fälligkeitstermin entrichtet – und der Wettbewerbsvorteil gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen bei der Bemessung des Hundertsatzes zu berücksichtigen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1534).

Des Weiteren bildet auch die Höhe der Abgabe, bezüglich der die Pflichten zur Einreichung der Abgabenerklärung verletzt wurden, ein Kriterium für die Festlegung des Prozentsatzes für die Bemessung des Verspätungszuschlages (vgl. Stoll, aaO, 1534). Da diese im gegenständlichen Fall € 10.218,02 beträgt und damit absolut gesehen keinen Bagatellbetrag, sondern eine wirtschaftlich und budgetär relevante Größe darstellt, erweist sich die Ausmessung des Prozentsatzes mit 8,00 % auch unter diesem Gesichtspunkt als gesetzmäßig. Aber angesichts der Tatsache, dass der Bw. seit Betriebseröffnung mit 1. Jänner 2003 unbestritten erstmalig säumig geworden ist, ist der Prozentsatz auf 7,00 % zu vermindern.

Denn auch das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen ist bei der Ermessensübung entsprechend zu berücksichtigen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 13 zu § 135 und die dort zitierte Judikatur).

Zum Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag, wonach der angefochtene Bescheid ohne Zutun eines behördlichen Organs ausschließlich im automatisierten Verfahren erlassen worden sei und keine entsprechende für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes geeignete Begründung enthalte, ist Folgendes auszuführen:

Da der im Wege automationsunterstützter Datenverarbeitung ergangene Verspätungszuschlagsbescheid, mit Ausnahme der Begründung, alle nach § 93 Abs. 2 und 3 iVm § 96 BAO erforderlichen Bescheidbestandteile enthält kann ihm die Bescheidqualität keinesfalls abgesprochen werden. Denn lediglich Erledigungen ohne Spruch (somit ohne normativen Inhalt) sind keine Bescheide (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 8 zu § 93). Hingegen hindert eine fehlende (mangelhafte) Begründung nicht den Eintritt der Rechtskraft (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 18 zu § 93 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH 15.3.1988, 87/14/0073, wonach auch ein mangelhaft begründeter Bescheid in Rechtskraft erwächst, wenn gegen ihn nicht berufen oder der Lauf der Berufungsfrist gemäß § 245 Abs. 2 oder 3 BAO gehemmt wird).

Somit lässt sich die im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegte Rechtsansicht des Bw., wonach dem angefochtenen Bescheid überhaupt keine Bescheidqualität zukomme – die von ihm dazu zitierte Berufungsentscheidung des UFS Linz stützt sich im Wesentlichen ausschließlich auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1987, G 110-113/87, G 123-126/87 und V 45/87, V 46/87 sowie V 57/87 und V 58/87, in dem der Gerichtshof zu Recht erkannt hat, dass das Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich § 47 Abs. 2 erster Satz des Verwaltungsstrafgesetzes, BGBI. Nr. 172/1950, idF BGBI. Nr. 176/1983 und das Verordnungsprüfungsverfahren hinsichtlich der Worte "sowie gemäß § 36 lit. e KFG 1967" in § 3, "§ 24 Abs. 1 lit. a" in § 5 sowie hinsichtlich der §§ 8, 11 und 12 der Verordnung der Bundespolizeidirektion Wien vom 12. Jänner 1984, mit der einzelne Tatbestände von Verwaltungsübertretungen bestimmt und die jeweils zu verhängenden Strafen im vorhinein festgesetzt werden, Z P 1886/18/a/83, eingestellt werden und § 47 Abs. 2 zweiter Satz des Verwaltungsstrafgesetzes, BGBI. Nr. 172/1950, idF BGBI. Nr. 176/1983, und § 18 Abs. 4 letzter Satz des Allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetzes, BGBI. Nr. 172/1950, idF BGBI. Nr. 199/1982, nicht als verfassungswidrig aufgehoben werden – nicht mit der herrschenden Rechtsansicht (vgl. nochmals die vorhin zitierte Literatur und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) in Einklang bringen.

Bezüglich der Problematik, dass auch in der Berufungsvorentscheidung, wie der Bw. zutreffend ausführt, "noch immer nicht die gesetzlich geforderten maßgeblichen Umstände und Erwägungen der Abgabenbehörde für ihre Ermessensübung dargelegt werden" ist Folgendes auszuführen:

Eine fehlerfrei begründete Sachentscheidung der im Rechtsmittelweg angerufenen Berufungsbehörde (Abgabenbehörde zweiter Instanz) behebt den Begründungsmangel des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz, weil, wie aus § 289 Abs. 2 BAO zu folgern ist, die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz tritt. Ein Fehler im Begründungsbereich des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz wird damit bedeutungslos, wenn er durch die Begründung der Rechtsmittelentscheidung beseitigt wird (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Band 1, 973).

Mit Rücksicht auf das das abgabenbehördliche Rechtsmittelverfahren beherrschende Gebot der prinzipiell meritorischen Entscheidung über ein Rechtsmittel geht auch das Recht und die Pflicht zur Ermessensübung auf die Berufungsbehörde über. Im Rechtsmittelverfahren hat somit die Rechtsmittelbehörde die Ermessensentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen, von sich aus inhaltlich zu gestalten und zu vertreten (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Band 1, 213).

Somit erweisen sich die diesbezüglichen Bedenken des Bw. als unbegründet und der unabhängige Finanzsenat ist jedenfalls berechtigt im Rahmen der Berufungsentscheidung das im § 135 BAO eingeräumte Ermessen eigenverantwortlich zu üben.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. März 2005