

10. April 2006
BMF-010103/0030-VI/2006

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzämter mit Gebührenagenden
Großbetriebsprüfung
unabhängigen Finanzsenat

Erlass zum Verspätungszuschlag (§ 135 BAO)

Voraussetzungen für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen, Kriterien für die Ermessensübung, Rechtsschutz

1. Voraussetzungen für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen

Gemäß § 135 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Verspätungszuschlag bis zu 10% der festgesetzten bzw. selbstberechneten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar war.

Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sind:

- Ein Abgabepflichtiger (§ 77 BAO) hält die Frist oder die Nachfrist (§ 134 Abs. 2 BAO) zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht ein.
- Diese Verspätung ist nicht entschuldbar.
- Eine Abgabe wurde festgesetzt bzw. selbstberechnet.

Nach § 77 Abs. 1 BAO ist Abgabepflichtiger, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt. Auch Abfuhrpflichtige (zB Versicherer nach § 7 Abs. 1 VersStG) sind Abgabepflichtige im Sinn des § 77 Abs. 1 BAO.

Als Verspätung gilt auch die Nichtabgabe der Abgabenerklärung.

Eine Mahnung (Erinnerung) des Abgabepflichtigen, eine Abgabenerklärung abzugeben, ist für die Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht notwendig (VwGH 10.1.1958, 2296/56).

Eine Verspätung ist dann entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige die Versäumung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Unter Fahrlässigkeit ist hier auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen (zB VwGH 19.1.2005, 2001/13/0133).

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat.

Erlassmäßige Zufristungen durch das Bundesministerium für Finanzen sind zwar für die Frage der objektiven Verspätung ohne Einfluss (VwGH 12.2.1975, 1930/74; VwGH 25.1.1980, 3411/79), doch kann einem Abgabepflichtigen, der zutreffend der erlassmäßigen Zufristung vertraut, kein Verschulden an einer derartigen Fristversäumnis angelastet werden (VwGH 25.1.1980, 3411/79).

2. Abgabenerklärungen

Abgabenerklärungen sind beispielsweise in folgenden Abgabenvorschriften vorgesehen:

- § 42 EStG 1988,
- § 21 Abs. 1 UStG 1994 (Umsatzsteuervoranmeldungen),
- § 21 Abs. 4 UStG 1994,
- § 25a Abs. 4 UStG 1994,
- Art. 21 Abs. 2 UStG 1994,
- §§ 10 und 13 GrEStG 1987,
- § 10 Abs. 1 KVStG,
- § 8 Abs. 2 und 3 VersStG,
- § 6 Abs. 2 FeuerschutzStG,
- § 6 Abs. 4 KfzStG 1992,
- § 5 Abs. 4 ElektrizitätsAbgG,
- § 6 Abs. 4 ErdgasAbgG,

- § 6 Abs. 4 KohleAbgG,
- § 11 NoVAG,
- § 4 Abs. 3 WerbeAbgG.

Keine Abgabenerklärungen (im Sinn des § 135 BAO) sind beispielsweise:

- Anzeigen gemäß den §§ 15, 120 und 139 BAO,
- Anzeigen gemäß § 31 GebG,
- Anzeigen gemäß § 43 UmgrStG,
- Anzeigen gemäß § 6 Abs. 1 KfzStG 1992,
- Anmeldungen gemäß § 80 EStG 1988 (Lohnsteueranmeldungen),
- Anmeldungen gemäß § 96 Abs. 3 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer),
- Anmeldungen gemäß § 22 ErbStG,
- Mitteilungen gemäß § 101 Abs. 3 EStG 1988.

Ob ein Anbringen als Abgabenerklärung im Sinn des § 135 BAO zu werten ist, richtet sich nach seinem Inhalt.

Zur Wahrung der Erklärungspflicht nicht ausreichend ist beispielsweise, wenn ein unterschriebenes Einkommensteuerformular ohne Angaben über Art und Höhe der Einkünfte eingereicht wird (zB VwGH 25.4.2002, 2000/15/0032).

Abgabenerklärungen liegen auch vor, wenn sie entgegen § 133 Abs. 2 BAO nicht unter Verwendung amtlicher Vordrucke eingereicht wurden (vgl. zB VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; VwGH 22.10.1992, 92/16/0014). Dies gilt gleichermaßen, wenn sie unter Verletzung der Pflicht zur elektronischen Einreichung (zB § 42 Abs. 1 EStG 1988, § 21 Abs. 1 und 4 UStG 1994) nicht elektronisch, sondern auf Papier eingereicht wurden.

Die Verletzung der sich etwa aus § 42 Abs. 1 EStG 1988, § 21 Abs. 1 und 4 UStG 1994, § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ergebenden Pflichten zur Verwendung amtlicher Vordrucke bzw. zur elektronischen Übermittlung ist somit nicht mit Verspätungszuschlag sanktionierbar. Sie stellt weiters keine Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (§ 119 BAO) dar.

Weiters darf ein Verspätungszuschlag nicht deshalb festgesetzt werden, weil gesetzlich geforderte Beilagen (vgl. zB § 44 EStG 1988) verspätet nachgereicht werden.

3. Fristen zur Einreichung von Abgabenerklärungen

Fristen zur Einreichung von Abgabenerklärungen sind beispielsweise geregelt in:

- § 134 Abs. 1 BAO (bezüglich Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer),
- § 21 Abs. 1 UStG 1994 (Umsatzsteuervoranmeldungen),
- §§ 10 Abs. 1 und 13 Abs. 1 GrEStG 1987,
- § 8 Abs. 2 VersStG,
- § 6 Abs. 4 KohleAbgG,
- § 11 Abs. 1 NoVAG,
- § 23 KinderbetreuungsgeldG.

Nach § 134 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Die Verlängerung der Frist zur Einreichung von Abgabenerklärungen setzt einen vor deren Ablauf gestellten Antrag voraus (VwGH 25.2.2003, 99/14/0341).

Die Nachfrist ist dem § 110 Abs. 2 BAO zufolge verlängerbar. Die Einhaltung der Nachfrist schließt einen Verspätungszuschlag aus. Dies gilt auch für den Fall, dass die bescheidmäßige Bewilligung bzw. Verlängerung der Nachfrist rechtswidrig ist (vgl. VwGH 8.4.1992, 91/13/0116).

Die Regelung des § 134 Abs. 2 BAO über die Verlängerbarkeit von Erklärungsfristen und über die Nachfristsetzung gilt nicht nur für die in § 134 Abs. 1 BAO genannten Fristen, sondern etwa auch für die in § 21 Abs. 1 UStG 1994 oder in § 10 Abs. 1 GrEStG 1987 geregelten Fristen.

§ 108 Abs. 4 BAO (Nichteinrechnung der Tage des Postenlaufes) gilt auch für die Abgabenerklärungsfristen. Die Postaufgabe am letzten Tag der Frist reicht daher zur Fristwahrung, sofern das Anbringen an die zuständige Behörde mit zutreffender Adresse

gerichtet ist (zB VwGH 22.3.1995, 94/12/0313) und sofern es tatsächlich dort einlangt (zB VwGH 20.2.2004, 2003/18/0034).

Wird eine Erklärungsfrist ohne grobes Verschulden versäumt, so kommt nach Maßgabe des § 308 BAO eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht.

4. Kriterien für die Ermessensübung

Liegen alle tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 135 BAO vor, so kann die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag bis zur Höhe von 10% der festgesetzten bzw. selbstberechneten Abgabe festsetzen.

Ob und wie hoch ein Verspätungszuschlag festgesetzt wird, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 12.8.2002, 98/17/0292).

Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben.

Hiebei sind unter anderem folgende Umstände zu berücksichtigen:

- a) Der Grad des Verschuldens des Abgabepflichtigen (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70), wobei ein Verschulden des Vertreters den Vertretenen trifft (zB VwGH 12.8.2002, 98/17/0292),
- b) das Ausmaß der Fristüberschreitung (zB VwGH 9.11.2004, 99/15/0008), wobei im Fall einer Fristüberschreitung nicht zuletzt auch der zeitliche Abstand zum jeweiligen gesetzlichen Termin für die Einreichung der Abgabenerklärung berücksichtigt werden könnte,
- c) die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erreichten finanziellen Vorteiles (zB VwGH 9.11.2004, 99/15/0008),
- d) der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig war (zB VwGH 17.5.1999, 98/17/0265),
- e) die Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 21.1.1998, 96/16/0126),
- f) die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen.

Zu lit. c sei ergänzt, dass danach etwa zu berücksichtigen sein wird, ob zB ein Abgabepflichtiger eine Umsatzsteuervoranmeldung zwar verspätet einreicht, jedoch die

Vorauszahlung zeitgerecht entrichtet; diesfalls erscheint in der Regel ein Verspätungszuschlag von höchstens 1% angemessen.

Würde ausschließlich eines der genannten Kriterien berücksichtigt (etwa nur die Zeitdauer der Verspätung), so wäre das im § 135 BAO eingeräumte Ermessen nicht dem Gesetz entsprechend ausgeübt.

5. Errechnung der Höhe des Verspätungszuschlages

Die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag ist der bescheidmäßige festgesetzte bzw. der selbstberechnete Abgabenbetrag.

Zur Berücksichtigung des durch die verspätete Einreichung einer Abgabenerklärung erreichten finanziellen Vorteiles könnte (bei der Ermessensübung) folgende Berechnungsmethode bei der Wahl des Prozentsatzes herangezogen werden:

Zunächst wird unter Berücksichtigung aller anderen für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände das Ausmaß (der Prozentsatz) gewählt. Sodann wird die Höhe des Verspätungszuschlages errechnet, die sich ergeben würde, wenn er lediglich von der Differenz zwischen den Vorauszahlungen und der Abgabenschuldigkeit laut Veranlagungsbescheid zu berechnen wäre. Danach wird errechnet, welcher Prozentsatz des die Bemessungsgrundlage bildenden Abgabenbetrages der vorgenannten Verspätungszuschlagshöhe entspricht. Mit diesem Prozentsatz ist (nach allfälliger Auf- oder Abrundung) der Verspätungszuschlag bescheidmäßig festzusetzen, wobei in der Regel eine Mindesthöhe von 0,1% als angemessen angesehen werden kann.

Beispiel:

Vorauszahlungen 6.000 Euro, Abgabenschuld laut Veranlagungsbescheid 10.000 Euro (Nachforderung daher 4.000 Euro). Wegen verspäteter Einreichung der Abgabenerklärung wäre bei pflichtgemäßer Ermessensübung der Verspätungszuschlag in Höhe von 5% festzusetzen. 5% des Nachforderungsbetrages (4.000 Euro) sind 200 Euro. Da dieser Betrag 2% von 10.000 Euro entspricht, wäre im Bescheid der Verspätungszuschlag mit 2% festzusetzen.

Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 135 letzter Satz BAO). Die 50 Euro-Grenze gilt auch für die Abänderung von Verspätungszuschlagsbescheiden (zB gemäß § 276 Abs. 1 BAO, § 293 BAO, § 295 Abs. 3 BAO).

Beispiel:

Verspätungszuschlag wird in Höhe von 3% von 5.000 Euro (somit 150 Euro) festgesetzt. Diese Bemessungsgrundlage wird mit Berufungsvorentscheidung auf 1.000 Euro vermindert. 3% von 1.000 Euro sind 30 Euro. Daher ist der Verspätungszuschlagsbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO (ersatzlos) aufzuheben.

6. Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO)

Die Begründung des Verspätungszuschlagsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für die Festsetzung darzulegen. Auch das Vorliegen des Verschuldens ist nachvollziehbar zu begründen (VwGH 22.5.2002, 2002/15/0041).

In keinem Fall genügt beispielsweise die bloße Behauptung, eine Umsatzsteuervoranmeldung sei nicht bzw. verspätet eingereicht worden.

Die Begründung hat weiters die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen zu enthalten (vgl. zB VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083).

7. Anpassung des Verspätungszuschlages an Änderungen seiner Bemessungsgrundlage

Wird die Bemessungsgrundlage des Verspätungszuschlages nachträglich abgeändert, so ist ein gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderter Verspätungszuschlagsbescheid zu erlassen (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167).

Dabei ist das Ermessen unter Beachtung obiger Gesichtspunkte neuerlich zu üben. Eine bloße Anpassung an die neue Bemessungsgrundlage unter starrer Beibehaltung des einmal gewählten Prozentsatzes stellt insbesondere dann eine unrichtige Ermessensübung dar, wenn der Abgabenbetrag (etwa im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens) beträchtlich höher festgesetzt wird.

Da der Verspätungszuschlag in Prozentsätzen der festgesetzten bzw. selbstberechneten Abgabe vorgeschrieben wird, ist der Prozentsatz gegebenenfalls zu senken (bzw. allenfalls zu erhöhen).

Wird die festgesetzte bzw. selbstberechnete Abgabe bescheidmäßig mit Null festgesetzt oder der Abgabenbescheid (ersatzlos) aufgehoben bzw. durch einen Nichtveranlagungs- oder

Nichtfestsetzungsbescheid ersetzt, so ist der Verspätungszuschlagsbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO (ersatzlos) aufzuheben.

8. Berufungsverfahren

Der Bescheid, mit dem der Verspätungszuschlag festgesetzt wird, ist unabhängig von einem etwaigen Rechtsmittelverfahren gegen den die Bemessungsgrundlage darstellenden Abgabenbescheid isoliert rechtsmittelfähig (vgl. zB VwGH 12.2.1975, 1930/74; VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167).

Eine ausschließlich gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage gerichtete Berufung gegen einen Verspätungszuschlagsbescheid ist gemäß § 252 BAO abzuweisen, sofern keine Formalentscheidung über die Berufung zu erfolgen hat (zB Zurückweisung nach § 273 BAO).

Über eine Berufung gegen das Ausmaß (Prozentsatz) des Verspätungszuschlages ist meritorisch unter Bedachtnahme auf Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu entscheiden, sofern keine Formalentscheidung über die Berufung zu erfolgen hat.

9. Verspätungszuschläge bei Selbstbemessungsabgaben

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages bei Selbstbemessungsabgaben setzt nicht deren bescheidmäßige Festsetzung (zB gemäß § 201 BAO oder gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994) voraus. Eine bescheidmäßige Festsetzung ausschließlich wegen verspäteter Einreichung der Abgabenerklärung wäre weder gemäß § 201 BAO noch gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 zulässig.

10. Verjährung

Nach dem letzten Satz des § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe (Stammabgabe; dies ist jene Abgabe, deren Höhe die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag darstellt).

Die Stammabgabe betreffende Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO verlängern daher auch die für die Festsetzung des Verspätungszuschlages maßgebende Verjährungsfrist.

Lediglich zur Geltendmachung von Verspätungszuschlägen unternommene Amtshandlungen (zB die Entschuldbarkeit oder den Grad des Verschuldens betreffende Ermittlungen des

Finanzamtes) sind somit für die den Verspätungszuschlag betreffende Verjährungsfrist bedeutungslos.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages kann mittelbar (im Sinn des § 209a Abs. 2 BAO) von der Erledigung einer die Stammabgabe betreffenden Berufung oder eines diese Abgabe betreffenden Antrages abhängen.

Beispiel:

Im Jahr 2003 ergehen der Einkommensteuerbescheid für 2000 und ein diesbezüglicher Verspätungszuschlagsbescheid. Der Einkommensteuerbescheid wird mit Berufung angefochten; der Verspätungszuschlagsbescheid wird formell rechtskräftig.

Die Berufung wird erst nach Eintritt der Bemessungsverjährung (mit Berufungsvorentscheidung) stattgebend erledigt. Der Änderung des Verspätungszuschlages steht der zwischenzeitige Eintritt der Verjährung nicht entgegen (dem § 209a Abs. 2 BAO zufolge).

11. Hinweise

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Zur Berücksichtigung der Anspruchszinsen (§ 205 BAO) bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen siehe Abschnitt 10 des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. September 2001, 05 2001/2-IV/5/01, AÖF Nr. 226/2001.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 20. Mai 1981, 05 1601/2-IV/5/80, AÖF Nr. 183/1981, wird aufgehoben.

Bundesministerium für Finanzen, 10. April 2006