



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Kotlik Prokopp Stadler GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2353 Guntramsdorf, Klingerstraße 9, vom 22. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 16. Dezember 2010 betreffend Verspätungszuschlag wegen verspäteter Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März 2010, April 2010, Mai 2010 und August 2010 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Verspätungszuschlag wegen verspäteter Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März 2010, April 2010 und Mai 2010 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Verspätungszuschläge betragen:

März 2010	319,37 Euro
April 2010	98,99 Euro
Mai 2010	91,26 Euro

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag wegen verspäteter Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für den Monat August 2010 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielte im Jahr 2010 Umsätze aus ihrer Tätigkeit als Rechtsanwältin. Sie gab die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar, März, April, Mai, Juli, August, September und Oktober 2010 am 15. Dezember 2010 ab. Die Umsatzsteuervoranmeldungen ergaben für die Monate März, April, Mai und August eine Zahllast, in den übrigen Monaten wurden Gutschriften erklärt.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden von 16. Dezember 2010 Verspätungszuschläge wegen verspäteter Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März, April, Mai und August 2010 in der Höhe von 8 Prozent der erklärten Abgabenbeträge fest.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben. Die Bw brachte darin vor, dass bei einem maximal zugelassenen Prozentsatz von 10 Prozent für den Verspätungszuschlag gemäß [§ 135 BAO](#) die Behörde 80 Prozent dieses Prozentsatzes verhängt habe. Die für die Ermessensübung bei der Festsetzung des Prozentsatzes maßgeblichen Umstände und Erwägungen seien von der Abgabenbehörde in den gegenständlichen Bescheiden jedoch nicht angeführt worden. Eine Nachprüfung des Ermessensaktes der Abgabenbehörde auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes sei daher mangels entsprechender Ausführungen im Bescheid nicht möglich. Unter Heranziehung der im [§ 20 BAO](#) normierten Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit, die auch für die im [§ 135 BAO](#) eingeräumte Ermessensentscheidung relevant seien, müsse man jedoch zu dem Ergebnis kommen, dass die Festsetzung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 8 Prozent im gegenständlichen Fall nicht dem Gesetz entsprechend zu qualifizieren sei. Es werde daher beantragt, die gegenständlichen Bescheide aufzuheben.

Das Finanzamt entschied mit abweisender Berufungsvorentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen erst mit einer Verspätung von mehr als 20 Arbeitstagen erfolgt sei. Die Belastungen des Steuerkontos seien mit den Gutschriften aus den Umsatzsteuervoranmeldungen ausgeglichen worden, sodass neben den verspäteten Voranmeldungen auch verspätete Zahlungen vorlägen. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen erfolge im automatisierten Verfahren, das behördliche Organ habe dabei keine Einflussmöglichkeit auf die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages. Es werde jedoch mitgeteilt, dass bei einer Verspätung von über 20 Arbeitstagen der Verspätungszuschlag 8 Prozent betrage. Angesichts der Verspätung von mehr als 20 Arbeitstagen sei der festgesetzte Verspätungszuschlag nicht als überhöht zu betrachten.

Die Bw stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wurde neben der Wiederholung des Berufungsvorbringens ausgeführt:

Die Bw habe im Jahr 2010 neue Kanzleiräumlichkeiten errichtet. Dabei seien erhebliche Vorsteuerbeträge angefallen. Die Vorsteuern überstiegen die aus den Umsatzerlösen resultierenden Umsatzsteuern bei weitem. Die Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu den einzelnen Voranmeldungszeiträumen sei zunächst falsch vorgenommen worden. Umsatzsteuervoranmeldungen seien, da sich auf Basis dieser Zuordnung keine Zahllasten ergeben hätten, nicht eingereicht worden. Die Korrekturen seien vorgenommen worden und die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Februar 2010 bis Oktober 2010 am 15. Dezember 2010 eingereicht worden. Das Guthaben aus der Verbuchung der Voranmeldungen habe 5.646,61 Euro betragen.

Gemäß [§ 135 BAO](#) könne die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Es sei daher von der Abgabenbehörde zu prüfen, ob die Verspätung entschuldbar sei. Diese Prüfung sei nicht erfolgt. Es liege daher ein wesentlicher Verfahrensmangel vor. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Eine solche Ermessensübung habe das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten und den Grad des Verschuldens zu berücksichtigen. Eine Ermessensübung nach diesen Kriterien sei nicht erfolgt. Sie hätte zu einem geringeren oder keinem Verspätungszuschlag führen müssen. Es liege damit ein wesentlicher Verfahrensmangel vor.

Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes (zB VfGH 29.6.1985, [G 42/85](#) ua; 11.3.1987, G 257-260/86 ua) habe der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachtem Verwaltungsaufwand. Die Abschätzung der Höhe des finanziellen Vorteils bei Berechnung mit marktkonformer Verzinsung ergäbe einen Betrag von 126,04 Euro. Die Summe der Verspätungszuschläge betrage 642,90. Die festgesetzte Höhe sei somit nicht rechtfertigbar. Da die Bescheide im automatisierten Verfahren erlassen worden seien, sei der entstandene Verwaltungsaufwand vernachlässigbar. Es werde daher der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bw erzielt seit dem Jahr 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als Rechtsanwältin. Die erzielten Umsätze im Jahr 2009 betrugen 69.206,66 Euro.

Die Bw hat die Voranmeldungen zur Umsatzsteuer für die Monate Februar 2010, März 2010, April 2010, Mai 2010, Juli 2010, August 2010, September 2010 und Oktober 2010 am 15. Dezember 2010 eingereicht.

Auf Grund der erklärten Besteuerungsgrundlagen im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2010 ergaben sich Zahllasten in den Monaten März, April, Mai und August 2010. Diese betrugen:

März 2010	3.992,11 Euro
April 2010	1.237,32 Euro
Mai 2010	1.140,79 Euro
August 2010	582,50 Euro

Die Bw hat die aus den Umsatzsteuervoranmeldungen resultierenden Zahllasten nicht am Fälligkeitstag entrichtet. Es erfolgte eine Verrechnung mit den Umsatzsteuergutschriften, welche am 15. Dezember 2010 elektronisch bekannt gegeben wurden und die Summe der Zahllasten überstiegen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#) hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Ein vorangemeldeter Überschuss wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung 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. Auf [§ 21 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) gestützt ist folgende Verordnung des Bundesministers für Finanzen ergangen: Verordnung BGBl. II 1998/206 idF BGBl. II 2002/462.

Die Verordnung bestimmt in § 1: Wird die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag entrichtet oder ergibt sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung, so entfällt für Unternehmer, deren Umsätze im

vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 Euro nicht überstiegen haben, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung.

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; so lange 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 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Der Verspätungszuschlag bildet dem Grunde und der Höhe nach ein Akzessorium zur Abgabenfestsetzung. Ändert sich die Abgabenfestsetzung, so ist der Verspätungszuschlag entsprechend anzupassen.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Behörde und setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Erklärung 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, BAO⁴ § 135, Tz. 4 und 10).

Leichte Fahrlässigkeit liegt vor bei Fehlern, die auch einem sorgfältigen Menschen gelegentlich unterlaufen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Die im [§ 20 BAO](#) erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu beachten. Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung (Ritz, BAO⁴, § 20, Tz. 6).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen. Er hat auch die Funktion der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärungen verursachtem Verwaltungsaufwand. Weiters stellt er die Einhaltung einer geordneten Abgabenfestsetzung sicher.

Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge und Druckmittel eigener Art (Ritz, BAO⁴ § 135, Tz. 3). Entsprechend herrschender Lehre und Judikatur sind bei der Ermessensübung folgende Kriterien zu berücksichtigen:

Das Ausmaß der Fristüberschreitung

Die Höhe des durch die verspätete Einreichung erzielten Vorteils

Das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen

Der Grad des Verschuldens

Durch die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen wird die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht gewahrt.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

Auf Grund der oben dargelegten gesetzlichen Bestimmungen wäre die Bw verpflichtet gewesen, jeweils am 15. Tag des auf den Kalendermonat zweitfolgenden Monats eine Voranmeldung abzugeben, sofern sie in dem Kalendermonat einen Überschuss erzielte und diesen nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtete. Die Bw hat in den Monaten März, April, Mai und August 2010 Überschüsse erzielt und diese nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet. Frist zur Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen wäre somit für die Umsatzsteuervoranmeldung März 2010 der 15. Mai 2010, für die Umsatzsteuervoranmeldung April 2010 der 15. Juni 2010, für die Umsatzsteuervoranmeldung Mai 2010 der 15. Juli 2010 und für die Umsatzsteuervoranmeldung August 2010 der 15. Oktober 2010 gewesen. Die Bw hat die betreffenden Umsatzsteuervoranmeldungen am 15. Dezember 2010 eingereicht. Die Bw hat damit die Frist für die Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung nicht gewahrt.

Bezüglich Entschuldbarkeit bringt die Bw vor, sie hätte zuerst angenommen, dass sich für die einzelnen Voranmeldungszeiträume keine Zahllasten ergeben würden, da sie die Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu den einzelnen Voranmeldungszeiträumen falsch vorgenommen habe. Als der Irrtum erkannt wurde, seien die Voranmeldungen eingereicht worden. Nach der Judikatur schließt jedoch bereits leichteste Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit aus. Leicht fahrlässig ist ein Verhalten, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht.

Irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechts- oder Tatsachenauffassungen sind nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Die Bw übt eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, die typischerweise mit

Abgabepflichten, insbesondere mit Erklärungspflichten und mit der Selbstberechnung von Abgaben verbunden ist. In der Unterlassung der zumutbaren Sorgfalt zur richtigen Selbstberechnung liegt ein Verschulden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die unrichtige Zuordnung von Vorsteuerbeträgen und damit die unrichtige Selbstberechnung von Umsatzsteuergutschriften oder Umsatzsteuerzahllasten seitens der Bw zumindest leicht fahrlässig. Dies schließt die Entschuldbarkeit der verspäteten Abgabenerklärung aus. Die grundsätzliche Berechtigung zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages nach Maßgabe des [§ 135 BAO](#) ist damit gegeben.

Ermessensübung:

Der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages ist darin zu erblicken, die Abgabepflichtigen zur Erfüllung ihrer ihnen obliegenden Verpflichtungen zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen anzuhalten. Bei der Ermessensübung ist demnach im Rahmen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit die Zielrichtung des Verspätungszuschlages und Art und Ausmaß der unbestreitbaren Pflichtwidrigkeit in Betracht zu ziehen.

Die Bw hat die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabenerklärung wiederholt verletzt. Es waren die Umsatzsteuervoranmeldungen von insgesamt vier Voranmeldungszeiträumen betroffen. Die Fristüberschreitung betrug dabei für die jeweiligen Voranmeldungen zwei (für den Monat August 2010) bis sieben (für den Monat März 2010) Monate.

Auf Grund einer Vereinbarung im Bundesministerium für Finanzen im Zuge der Einführung von FinanzOnline und der Einführung der elektronischen Umsatzsteuervoranmeldungen werden im automatisierten Verfahren seit dem Jahr 2003 folgende Verspätungszuschläge bei Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verhängt:

Bei einer Verspätung bis zu 10 Tagen:	0 Prozent
Bei einer Verspätung von 11 bis 15 Tagen:	2 Prozent
Bei einer Verspätung von 16 bis 25 Tage:	5 Prozent
Bei einer Verspätung von mehr als 25 Tagen:	8 Prozent

Diese Prozentsätze treffen damit auf Grund der automatisierten Festsetzung alle säumigen Abgabepflichtigen bei vergleichbarer Fristversäumnis in gleicher Höhe. Die Fristüberschreitung der Bw betrug mindestens zwei, höchstens sieben Monate. Die Fristüberschreitung liegt damit weit über der Grenze von 25 Tagen, ab der ein Verspätungszuschlag von 8 Prozent festgesetzt wird. Im Hinblick auf die Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen und die

vorliegende wiederholte Säumnis der Bw ist ein Verspätungszuschlag von 8 Prozent daher als angemessen zu betrachten.

Ein Verspätungszuschlag in dieser Höhe erscheint auch zweckmäßig zur Erreichung des Zieles, die Abgabepflichtigen zur Einhaltung von Fristen und rechtzeitigen Abgabe von Abgabenerklärungen anzuhalten. Dass der erzielte Zinsvorteil aus der Säumnis dabei gegebenenfalls geringer ist als der verhängte Verspätungszuschlag steht einem Verspätungszuschlag in dieser Höhe nicht entgegen, weil der Verspätungszuschlag nicht nur die Funktion von Verzugszinsen erfüllen soll, sondern der Verspätungszuschlag grundsätzlich ordnungspolitische Zielsetzungen verfolgt.

Die Verhängung des Verspätungszuschlages in der gegebenen Höhe erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat auch nicht unbillig. So kann der Bw, die als Rechtsanwältin mit der Einhaltung von Rechtsvorschriften im täglichen Berufsalltag vertraut ist, die Einhaltung von Fristen und die Erfüllung von Erklärungspflichten zugemutet werden. Die Bw übt diese Tätigkeit seit dem Jahr 2005 selbstständig aus. Sie stand im Jahr 2010 damit nicht am Beginn ihrer selbstständigen Erklärungspflicht.

Im vorliegenden Fall ergaben sich auf Grund der Umsatzsteuerjahresbescheides für das Jahr 2010 veränderte Abgabebeträge für die in Streit stehenden Voranmeldungen. Der Verspätungszuschlag ist daher in Abhängigkeit von der tatsächlichen Abgabenbelastung in den einzelnen Voranmeldungszeiträumen zu berechnen.

Dies ergibt folgende neu berechnete Verspätungszuschläge:

	März 2010	April 2010	Mai 2010	August 2010
Zahllast alt	4.274,04	1.525,58	1.434,55	802,16
Zahllast neu	3.992,11	1.237,32	1.140,79	582,50
Verspätungszuschlag 8 Prozent	319,37	98,99	91,26	46,60
Verspätungszuschlag neu lt. BE	319,37	98,99	91,26	0,00

Der Verspätungszuschlag für den Monat August 2010 beträgt auf Grund der neuen Bemessungsgrundlage weniger als 50 Euro und wird daher nicht festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. Juni 2012