



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0533-G/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. Maschinenbau GmbH & CoKG, D., vertreten durch Dr. Norbert Nawratil, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4020 Linz, Spittelwiese 6, vom 15. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. Februar 2011 betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages hinsichtlich Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum April bis Juni 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Da die Berufungswerberin (Bw.), die von Deutschland aus ein Unternehmen betreibt, die Umsatzsteuervoranmeldung für den Voranmeldungszeitraum April bis Juni 2010 mit der Zahllast in Höhe von € 197.494,14 erst am 15. Februar 2011 beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht hat, hat das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid einen Verspätungszuschlag in Höhe von 8 Prozent (= € 15.799,53) festgesetzt.

Gegen die Höhe des Verspätungszuschlages hat der bevollmächtigte Vertreter der Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben und begeht, diesen mit € 800,00 festzusetzen:

Es werde nicht bestritten, dass hinsichtlich der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung und auch der verspätet erfolgten Zahlung eine schuldhafte

Verletzung von Steuerpflichten vorliege. Die Bw. habe ihm die Unterlagen zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum April bis Juni 2010 zeitgerecht übermittelt. Es liege in seiner Verantwortung, dass er seinen Auftrag, die Umsatzsteuervoranmeldung zum 16. August 2010 an das Finanzamt zu überreichen und seiner Klientin die rechtzeitige Zahlung zu empfehlen, nicht nachgekommen sei.

Offensichtlich im Vorfeld seines mehrwöchigen Aufenthaltes in den Vereinigten Staaten und weil die Bw. erstmalig in Österreich einen steuerpflichtigen Umsatz in dieser Höhe getätigt habe, seien seine zu erledigenden Aufgaben seinerseits mangelhaft geblieben. Die Belastung seines Vorgehens mit nunmehr insgesamt 10 Prozent (8 Prozent Verspätungszuschlag und 2 Prozent Säumniszuschlag) bzw. € 19.749,41 (€ 15.799,53 Verspätungszuschlag und € 3.949,88 Säumniszuschlag) erscheine jedoch unverhältnismäßig hoch. Beim vergleichsweise durchgeföhrten Ansatz von Zinsen in Höhe der Anspruchszinsen ergebe sich für das Finanzamt ein Vermögensnachteil von € 2.369,38.

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen im Kommentar zur Bundesabgabenordnung von Ritz (vgl. § 135, Tz 1) gelte als Normzweck des § 135 BAO, dass der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und die Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachten Verwaltungsaufwand zum Ziel habe. Die Ermessensübung im Zusammenhang mit der Festsetzung von Verspätungszuschlägen sollte darüber hinaus das Ausmaß der Fristüberschreitung und das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen berücksichtigen. Die Abgabenschuld sei zwischenzeitlich zur Gänze entrichtet worden.

Es werde deshalb darauf hingewiesen, dass einerseits sowohl seine steuerpflichtige Klientin als auch er als deren Vertreter in den vergangenen Jahren bisher den abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen seien und dass andererseits die Säumigkeit der Zahlung sich über den Zeitraum vom 16. August 2010 bis zum 16. Februar 2011 erstreckt habe. Für diesen Zeitraum würden sich die oben genannten Zinsen ergeben.

Wenn auch Ritz in der Kommentarstelle (Tz 2) ausführe, dass die Verhängung von Säumniszuschlägen bei der Berechnung von Verspätungszuschlägen nicht zu berücksichtigen sei, so sollte seines Erachtens der Normzweck hinsichtlich der gesamten Zinsenbelastung Berücksichtigung finden, insbesondere, wenn er im gegenständlichen Fall sein schuldhaftes Handeln einsehe.

Zusätzlich werde auf die Tz 13 im Kommentar hingewiesen, wonach bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen der Zinsvorteil dann anzurechnen sei, wenn er dem Abgabepflichtigen bereits durch Nachforderungszinsen vorgeschrieben werde. Der Ansatz eines

Verspätungszuschlages in Höhe von € 800,00 beinhalte sodann nicht nur die (zusätzliche) Abgeltung des Vermögensnachteiles für die Republik Österreich, sondern beinhalte auch die administrative Ungehorsamsfolge und den aus seiner Sicht lediglich gering verursachten Verwaltungsaufwand.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung damit begründet, dass die gegenständliche Umsatzsteuervoranmeldung mit einer derartigen Verspätung abgegeben worden sei, dass kein entschuldbares Versehen mehr vorliege.

Dagegen hat die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

In der Eingabe vom 20. März 2012 wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

- a) Für die Bw. habe sich aus der Umsatzsteuerveranlagung für 2004 – für diesen Zeitraum sei letztmalig ein umsatzsteuerpflichtiger Erlös zu erklären gewesen – ein Guthaben von € 150.694,69 ergeben, welches sich in der Zeit vom 15. Februar 2005 bis zur Rückzahlung am 21. April 2006 unverzinst in der Gewahrsame des Finanzamtes befunden habe.
- b) In den Veranlagungsjahren 2005 bis 2009 (fünf Jahre hindurch) seien in Österreich keine steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt worden; es hätten sich lediglich kleinere Vorsteuerguthaben ergeben.
- c) Es sei für ihn nicht zu erwarten gewesen, dass sich bei der Abwicklung der Umsätze – in der Regel von der BRD aus – nach über fünf Jahren Geschäftstätigkeit eine Änderung und dann gleich in dieser Größenordnung ergebe.
- d) Die finanziellen Vorteile der Bw. schienen mit der Festsetzung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 2 % egalisiert.
- e) Einen Wettbewerbsvorteil allein aus diesem einen Umsatzgeschäft könne er nicht erblicken.
- f) Der Liquiditätsvorteil werde – bezogen auf den Zeitraum, in welchem die zusätzliche Liquidität bestanden habe – durch den festgesetzten und bezahlten Säumniszuschlag egalisiert.
- g) Für die Pönalisierung seines Verhaltens als steuerlicher Vertreter der Bw. möge ausreichend berücksichtigt werden, dass er den Fehler erkenne und dem Finanzamt die gesamte Umsatzsteuerschuld umgehend bezahlt worden sei.

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.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Erhebung 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.

Gemäß Abs. 1 erster Unterabsatz leg. cit. kann der Bundesminister für Finanzen durch Verordnung vorsehen, dass in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt.

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen idF BGBl. II Nr. 462/2002 entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 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.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge und ein Druckmittel eigener Art. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen, die im Ermessen liegt, setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies

nicht entschuldbar ist. Bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 135, Tz 1, 3, 4 und 10).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten, während jenes eines Kanzleibediensteten eines berufsmäßigen Parteienvertreters demjenigen der Partei oder des Parteienvertreters nicht ohne weiteres gleichgesetzt werden darf. Dabei ist zu beachten, dass der Parteienvertreter die Aufgaben, die ihm gegenüber seinen Klienten erwachsen, auch insoweit erfüllen muss, als er sich zu ihrer Wahrnehmung seiner Kanzlei als seines Hilfsapparates bedient. Er muss gegenüber diesem Apparat alle Vorsorgen treffen, welche die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben gewährleisten. Insoweit der Parteienvertreter diese Vorsorge nicht in der Art und dem Maß getroffen hat, wie es von ihm je nach der gegebenen Situation zu erwarten war, kommt ein Verschulden an einer späteren Fristversäumung in Betracht. Insbesondere muss der Parteienvertreter die Organisation seines Kanzleibetriebes so einrichten, dass auch die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Setzung von Verfahrenshandlungen sichergestellt wird. Dabei wird durch entsprechende Kontrollen unter anderem dafür vorzusorgen sein, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind. Ein Parteienvertreter verstößt danach auch dann gegen seine Sorgfaltspflicht, wenn er weder im Allgemeinen noch im Besonderen (wirksame) Kontrollsysteme vorgesehen hat, die im Fall des Versagens eines Mitarbeiters Fristversäumungen auszuschließen geeignet sind (vgl. VwGH 29.9.2000, [2000/02/0191](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang wiederholt ausgesprochen hat, darf ein berufsmäßiger Parteienvertreter die Festsetzung von Fristen nicht völlig einer Kanzleikraft überlassen und sich lediglich auf stichprobenartige Kontrollen beschränken und zwar auch dann nicht, wenn die Kanzleiangestellte überdurchschnittlich qualifiziert und deshalb mit der selbständigen Besorgung bestimmter Kanzleiarbeiten betraut worden ist und es bisher nicht zu Beanstandungen gekommen sein sollte. Eine bloß stichprobenartige Überprüfung ist nicht ausreichend. Es muss nämlich durch entsprechende Kontrollen vorgesorgt werden, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind (vgl. VwGH 21.10.1992, [92/02/0247](#)).

Nach der herrschenden Literatur und Judikatur (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 135, Tz 13 und die dort zitierte Judikatur) sind bei der Ermessensübung vor allem folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- 1) das Ausmaß der Fristüberschreitung,

- 2) die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils,
- 3) das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten bzw. dass er in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist,
- 4) der Grad des Verschuldens.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung, die sich ausdrücklich nur gegen die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages wendet, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass der bevollmächtigte Vertreter der der Bw. gesetzlich auferlegten Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Voranmeldungszeitraum April bis Juni 2010 erst mit 15. Februar 2011 (Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast in Höhe von € 197.494,14 am 16. Februar 2011) und damit erst mit einer Verspätung von sechs Monaten nachgekommen ist. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Verspätungszuschläge bei mehr als sechs Monaten Verspätung durchwegs das gesetzliche Höchstmaß von 10 Prozent erreichen (vgl. UFS 18.5.2004, RV/0047-G/04; UFS 18.2.2010, RV/0098-L/06 und UFS 8.2.2012, RV/0638-G/10), erweist sich im vorliegenden Fall bei einer Verspätung von genau sechs Monaten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Festsetzung von 8 Prozent, auch mit Rücksicht auf das bisherige steuerliche Wohlverhalten der Abgabepflichtigen, als sachgerecht.

Die in der Berufung unter vergleichsweiser Bezugnahme auf die Anspruchszinsen durchgeführte Ermittlung des Vermögensnachteiles für das Finanzamt in Höhe von € 2.369,38 erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als unzutreffend:

Während die gemäß § 205 BAO festgesetzten Anspruchszinsen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben, ausgleichen sollen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 205, Tz 2) bilden Stundungszinsen im Sinne des § 212 BAO den wirtschaftlichen Ausgleich für den Zinsverlust, den der Abgabengläubiger dadurch erleidet, dass er die geschuldete Abgabenleistung nicht bereits am Tag der Fälligkeit erhält (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 212, Tz 22).

Demnach erweist sich für die Ermittlung der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung erzielten finanziellen Vorteils der Bw. wohl die Bedachtnahme auf den im Verspätungszeitraum anzuwendenden Zinssatz für gewährte Stundungen nach

§ 212 BAO in Höhe von 4,88 Prozent p.a. als sachgerechter (vgl. auch UFS 18.5.2004, RV/0047-G/04; UFS 24.8.2009, RV/0430-L/04 und UFS 8.2.2012, RV/0638-G/10). Somit beträgt der für den Zeitraum der Verspätung von 6 Monaten errechnete finanzielle Vorteil für die Bw. € 4.818,86 ($\text{€ } 197.494,14 \times 4,88\% = \text{€ } 9.637,71 : 2$). Dabei ist aber zu beachten, dass dieser Zinsenvorteil der verspäteten Entrichtung allein keinesfalls das gesamte Spektrum des finanziellen Vorteils, der durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung und verspäteten Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast erzielt worden ist, abdeckt. Denn es ist daneben jedenfalls auch der Liquiditätsvorteil und der Wettbewerbsvorteil gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen bei der Bemessung des Hundertsatzes zu berücksichtigen. Aus diesem Grund kann es sein, dass die Höhe des Verspätungszuschlages den durch die verspätete Abgabe bewirkten Zinsenvorteil erheblich übersteigt (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1534). Dass die Größe des Liquiditäts- und Wettbewerbsvorteils jedenfalls in unmittelbarem Zusammenhang mit der Höhe der verspätet entrichteten Abgabenschuld - im vorliegenden Fall: € 197.494,14 - steht, bedarf keiner weiteren Erörterung (vgl. auch UFS 8.2.2012, RV/0638-G/10).

Zu der unter Einbeziehung des verhängten Säumniszuschlages in Höhe von 2 Prozent vertretenen Argumentation, dass die „Belastung mit nunmehr insgesamt 10 Prozent bzw. € 19.749,41 jedoch unverhältnismäßig hoch erscheine“ ist die Bw. auf die herrschende Auffassung, wonach Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen haben, weshalb die Verhängung von Säumniszuschlägen bei der Berechnung von Verspätungszuschlägen nicht zu berücksichtigen ist, hinzuweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 135, Tz 2).

Die vom bevollmächtigten Vertreter als Begründung für die Fristversäumnis ins Treffen geführte Mangelhaftigkeit der Auftragserfüllung im Vorfeld seines mehrwöchigen Aufenthaltes in den Vereinigten Staaten und die Tatsache der Erstmaligkeit eines steuerpflichtigen Umsatzes in dieser Größenordnung in Österreich beweist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wohl eindrucksvoll den schweren Mangel in der Organisation seines Kanzleibetriebes. Denn es muss auch im Vorfeld einer (mehrwöchigen) Abwesenheit des verantwortlichen Steuerberaters durch eine entsprechende Organisation des Kanzleibetriebes und durch ein wirksames Kontrollsystem sichergestellt sein, dass fristabhängige Verfahrensschritte derart gewährleistet sind, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind. Dadurch, dass der bevollmächtigte Vertreter offenkundig kein wirksames Kontrollsystem installiert hat, das auch im Falle seiner Abwesenheit Fristversäumnisse auszuschließen geeignet ist, hat er gegen seine Sorgfaltspflicht als Steuerberater verstößen, was ihm als grobe Fahrlässigkeit anzulasten ist.

Der Verschuldensgrad (grobe Fahrlässigkeit), insbesondere bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter, rechtfertigt gemeinsam mit dem Ausmaß der Fristüberschreitung und der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung erzielten finanziellen Vorteils die Festsetzung im Ausmaß von 8 Prozent. Hinzu kommt, dass der Verspätungszuschlag der Anhaltung der Abgabepflichtigen zu einem pünktlichen und geregelten Erklärungsverhalten dient und daher die Höhe des Verspätungszuschlages auch diesem Normzweck gerecht werden muss. Im Sinne einer Gesamtschau der zu beachtenden Ermessenskriterien konnte somit keine fehlerhafte Ermessensübung festgestellt werden.

An dieser Beurteilung vermögen auch die in der Eingabe vom 20. März 2012 angeführten Argumente, die im Wesentlichen eine bloße Zusammenfassung der Argumentation des bevollmächtigten Vertreters im Berufungsverfahren darstellen, nichts zu ändern.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. März 2012