



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Gerald Prucher, 8041 Graz, Neufeldweg 136, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. Dezember 2005 betreffend Verspätungszuschläge im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für die Voranmeldungszeiträume 01-03/2005, 04-06/2005 und 07-09/2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert.

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum 01-03/2005 wird mit 76,47 Euro festgesetzt (= 4% der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von 1.911,80 Euro).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum 04-06/2005 wird mit 262,35 Euro festgesetzt (= 4% der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von 6.558,64 Euro).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum 07-09/2005 wird mit 83,88 Euro festgesetzt (= 3% der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von 2.796,07 Euro).

Entscheidungsgründe

Da die Bw. die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume 01-03 (1.911,80 Euro), 04-06 (6.558,64 Euro) und 07-09/2005 (2.796,07 Euro) weder am Fälligkeitstag entrichtet, noch spätestens am Fälligkeitstag eine Voranmeldung eingereicht hat, hat das Finanzamt in den nunmehr bekämpften Bescheiden Verspätungszuschläge in Höhe von jeweils 8% (152,94 Euro), 8% (524,69 Euro) und 5% (139,80 Euro) der mit 13. Dezember 2005 verspätet eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung festgesetzt.

Die Bw. wandte sich in ihrer rechtzeitig erhobenen Berufung gegen die Höhe der Verspätungszuschläge mit der Begründung, dass das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen von der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben sei. Hierbei seien (unter anderem) auch folgende Umstände zu berücksichtigen:

- a.) Die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erreichten Vorteils.
- b.) Der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig war. Im vorliegenden Fall sei die Bw. noch nie säumig gewesen.
- c.) Die Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten. Dazu führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die gegenständliche Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen durch den Umstand verursacht worden sei, dass die Bw. mehrere Steuernummern inne habe und die Buchhalterin irrtümlich geglaubt hätte, es handle sich bei der Bw. um ein Unternehmen, bei dem, wenn überhaupt, nur sehr geringe Zahllasten entstehen würden. Somit sei das Beibringen der notwendigen Unterlagen auch nicht mit dem notwendigen Nachdruck betrieben worden.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände beantragte die Bw. eine Festsetzung des Verspätungszuschlages mit höchstens 2%.

In der Folge erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, die unter Punkt c) der Berufung angeführten Gründe seien keine tauglichen im Sinne des § 135 BAO. Die Bw. bringe im Berufungsschreiben selbst zum Ausdruck, dass die Buchhalterin der steuerlichen Vertretung das Beibringen der notwendigen Unterlagen nicht mit dem notwendigen Nachdruck betrieben hätte. Auch sei der Umstand, dass zuvor nur geringe Zahllasten entstanden seien, keine Entschuldigung dafür, dass der Abgabepflichtige bzw. dessen steuerliche Vertretung die Bemessungsgrundlage für die berufsgegenständlichen Zeiträume nicht bzw. nicht rechtzeitig ermittelt bzw. die UVA`s verspätet eingereicht hätte.

Dagegen richtete sich die Bw. mit ihrem Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin aus, dass sich die Abgabenbehörde in ihrer Begründung nur auf ein Kriterium –nämlich das Verschulden an sich versteife. In der Berufung selbst sollten die unter c) angeführten Umstände nur den Grad des Verschuldens dokumentieren und zwar in der Weise, dass auf Grund der verschiedenen Steuernummern der Bw. quasi irrtümlich die Beibringung der Buchhaltungsunterlagen nicht mit dem notwendigen Nachdruck betrieben worden seien, da die anderen Steuersubjekte der Bw. auf Grund von unechten Steuerbefreiungen keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. In der Folge übte die Bw. weitere Kritik am ausgeübten Ermessen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994, BgBl.663/1994 idgF hat der Unternehmer 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 Vorauszahlungen und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung.

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."

Gegenständlichenfalls ist es nun unstrittig, dass die Bw. die Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet eingereicht hat. Die Berufung richtet sich gegen die Ausübung des behördlichen Ermessens bei der Festsetzung der Höhe des Verspätungszuschlages.

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.

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 eigener Art, ein Druckmittel eigener Art; er ist keine Strafe im finanzrechtlichen Sinn. (Ritz, BAO³, § 135, Tz 1-3).

Voraussetzung für die Verhängung eines Verspätungszuschlages ist, dass der Abgabepflichtige die Frist 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, aaO, § 135, Tz 10).

Wurde der Verspätungszuschlag, wie im vorliegenden Fall, dem Grunde nach zu Recht verhängt, ist in der Folge zu prüfen, in welcher Höhe der Verspätungszuschlag festzusetzen ist.

Als Kriterien für die Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

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 sowie der Grad des Verschuldens (vgl. Ritz, BAO³, § 135, Tz 13).

Bezüglich der im Rahmen der Ermessensübung hinsichtlich der Bestimmung der Höhe des Verspätungszuschlages zu beachtenden Ermessenskriterien ist hinsichtlich des Verschuldensgrades und der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen erzielten finanziellen Vorteiles Folgendes auszuführen:

Die Bw. selbst behauptet nicht, dass im vorliegenden Fall der unterlaufene Irrtum trotz Anwendung der erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt unvermeidbar bzw. unabwendbar gewesen wäre. Wie bereits oben ausgeführt, schließt jedoch selbst der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) die Entschuldbarkeit aus.

Der von der Bw. auf Basis eines Zinssatzes in Höhe von 5% errechnete Zinsvorteil allein vermag keinesfalls das gesamte Spektrum des finanziellen Vorteiles, der durch die verspätete Einreichung der Voranmeldung und Entrichtung der Umsatzsteuervoranmeldung erzielt worden ist, abzudecken. Denn es ist daneben jedenfalls auch der Liquiditätsvorteil und der Wettbewerbsvorteil gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen bei der

Bemessung des Hundertsatzes zu berücksichtigen (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1534).

Da im vorliegenden Fall den angefochtenen Bescheiden ein völlig unterschiedliches Ausmaß der Fristüberschreitung und Umsatzsteuerzahllasten in unterschiedlicher Höhe zu Grunde liegen, ist im Rahmen der Ermessensübung bezüglich der Höhe der auferlegten Verspätungszuschläge eine differenzierte Betrachtungsweise geboten.

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum 01-03/2005

Da die Umsatzsteuervoranmeldung in Höhe von 1.911,80 Euro erst 7 Monate nach dem gesetzlichen Fälligkeitstermin eingereicht wurde, erweist sich die Auferlegung eines Verspätungszuschlages grundsätzlich als gerechtfertigt. Unter Bedachtnahme auf die Erstmaligkeit der Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung und die Höhe der Abgabe, bezüglich der die Pflicht zur Einreichung der Abgabenerklärung verletzt wurde, erscheint jedoch eine Verminderung auf 4% angezeigt. Bezüglich der für die Höhe des Verspätungszuschlages auch maßgeblichen Kriterien wie Verschuldensgrad und die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils wird auf die einleitenden für alle angefochtenen Bescheide geltenden Ausführungen verwiesen.

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum 04-06/2005

Obwohl für diesen Voranmeldungszeitraum das Ausmaß der Fristüberschreitung nur 57% der Fristüberschreitung des Voranmeldungszeitraumes 01-03/2005 beträgt, rechtfertigt dennoch die Höhe der Abgabe, bezüglich der die Pflicht zur Einreichung der Abgabenerklärung verletzt wurde, eine Festsetzung von 4%.

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum 07-09/2005

Im Verhältnis zum Voranmeldungszeitraum 01-03/2005 beträgt das Ausmaß der Fristüberschreitung nur 14% und würde deshalb einen Zuschlag von 0,60 rechtfertigen. Durch die Höhe der Abgabe und der Tatsache, dass bezüglich dieses Voranmeldungszeitraumes bereits von einer wiederholten Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung ausgegangen werden kann, erweist sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates eine Festsetzung mit 3% als gesetzeskonform.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 25. Juli 2006

