



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH & CoKG, Apparatebau, L., vertreten durch Dr. Peter Dösinger, Steuerberater, 8010 Graz, Heinrichstraße 97, vom 19. Juni 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung, vom 23. Mai 2001, betreffend Verspätungszuschläge im Zusammenhang mit den Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Juni, September, Oktober und November 2000 nach der am 31. Jänner 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Juni 2000 wird mit € 9.687,51 festgesetzt (= 6 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 2.221.721,11).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum September 2000 wird mit € 2.843,98 festgesetzt (= 3 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 1.304.486,76).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2000 wird mit € 700,35 festgesetzt (= 2 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 481.886,26).

Der Verspätungszuschlag im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum November 2000 wird mit € 8.814,63 festgesetzt (= 3 % der Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 4.043.086,02).

Entscheidungsgründe

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. Oktober 2003, RV/0234-G/02, betreffend Verspätungszuschläge im Zusammenhang mit den Umsatzsteuervorauszahlungen Juni, September, Oktober und November 2000 mit Erkenntnis vom 25. Juni 2007, 2006/14/0054, im Wesentlichen mit folgender Begründung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben:

„Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass „die Geschäftsführung“ der Ansicht gewesen sei, dass mit der Entrichtung der Umsatzsteuer mit 31. März des Folgejahres, der Entrichtung eines allfälligen Säumniszuschlages und der Einreichung der Jahressteuererklärungen die abgabenrechtlichen Verpflichtungen in Österreich erfüllt gewesen seien und ein steuerlicher Vertreter in Österreich erst im Jahr 2001 beauftragt worden sei, so bringt sie damit selbst zum Ausdruck, dass ihre irrtümliche Rechtsauffassung offensichtlich darauf beruhte, dass nicht rechtzeitig (nämlich anlässlich der von der Beschwerdeführerin mit Juni 2000 angegebenen Gründung der Beschwerdeführerin und vor Abwicklung einer geschäftlichen Tätigkeit in Österreich) fachliche Beratung über die österreichische Steuerrechtslage eingeholt wurde. Die Beschwerdeführerin stellt nicht dar, aus welchen Gründen es ihr objektiv oder subjektiv unmöglich gewesen sein sollte, eine solche Rechtsberatung zeitgerecht in Anspruch zu nehmen. Die unbestritten verspätet erfolgte Einreichung der Abgabenerklärungen (Umsatzsteuervoranmeldungen) war damit im Sinne des § 135 BAO nicht entschuldbar.

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. Ritz, aaO, § 135 Tz 13, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde im Rahmen der Ermessensübung zur Festsetzung der Höhe des Prozentsatzes zur Bestimmung des Verspätungszuschlages der Höhe der Abgabe selbst ausschlaggebendes Gewicht beigemessen. So hat sie zur Auferlegung des Verspätungszuschlages für die Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Juni 2000 (der auch als Maßstab für die Ausmessung der

Verspätungszuschläge für die Folgemonate diente) die Höhe von 8 % mit „Rücksicht auf die Höhe der Abgabe“ als grundsätzlich berechtigt angesehen. Mit diesem maßgeblichen Abstellen auf die Höhe der Abgabe an sich hat die belangte Behörde allerdings die Rechtslage verkannt, weil die Höhe der festgesetzten Abgabe ohnedies über die Bemessungsgrundlage nach § 135 BAO in die Berechnung des Verspätungszuschlages Eingang findet und solcherart eine unzulässige doppelte Berücksichtigung ein- und desselben Kriteriums bei der Ausmessung des Verspätungszuschlages vorliegt.

Schon wegen dieser Verkennung der Rechtslage erweist sich der angefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, sodass er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Nicht unberechtigt ist im Übrigen auch das Beschwerdevorbringen, das eine nicht weiter nachvollziehbare Begründung des angefochtenen Bescheides in Bezug auf den bei der Ermessensübung tatsächlich angenommenen „Grad des Verschuldens“ (Grad der Fahrlässigkeit) oder in Bezug auf den der Beschwerdeführerin lt. Ansicht der belangten Behörde konkret entstandenen finanziellen Vorteil (insbesondere auch in Form eines Liquiditäts- oder Wettbewerbsvorteils) rügt. Soweit in der Beschwerde allerdings geltend gemacht wird, der erstinstanzliche, „automatisch von der EDV erstellte“ Bescheid sei rechtswidrig, weil „ein EDV-Programm weder ein Verschulden feststellen kann noch eine Ermessensentscheidung treffen kann“, ist gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die hg. Erkenntnisse vom 14. Dezember 2006, 2005/14/0014 und 2005/14/0015, zu verweisen“.

Im Erörterungstermin am 2. Oktober 2007 hat der Vertreter der Amtspartei unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 2000, 96/14/0174, nachstehende Ermittlung der Verspätungszuschläge präsentiert:

Ausgehend von einem „Basisprozentsatz“ für den Voranmeldungszeitraum Juni in Höhe von 6 %, würden sich in Relation zur unbestrittenen Dauer der Verspätung bezüglich der einzelnen Voranmeldungszeiträume (Juni: 7,5 Monate; September: 4,5 Monate; Oktober: 3,5 Monate und November: 2,5 Monate) folgende Verspätungszuschläge (gerundet) errechnen: September: 3,7 %; Oktober: 2,9 % und November: 2,1 %.

Demgegenüber hat der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin (Bw.) in der Eingabe vom 15. Jänner 2008 – dem Finanzamt mit Vorhalt vom 18. Jänner 2008 in Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht – nachstehenden Berufungsantrag gestellt:

Im Hinblick auf den finanziellen Vorteil aus der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen hat er den Zinssatz von 2,5 % auf die Dauer der unbestrittenen Verspätungen (Juni: 7,5 Monate; September: 4,5 Monate; Oktober: 3,5 Monate und November: 2,5 Monate) umgelegt und demgemäß Prozentsätze für Juni:

1,6 %; September: 0,9 %; Oktober: 0,7 % und November: 0,5 % errechnet. Bezuglich des bisherigen steuerlichen Verhaltens hat er nachstehende Kategorien festgelegt: 0 % für keine Verspätungen; 1 % für vereinzelte Verspätungen; 2 % für häufige Verspätungen und 3 % für laufende Verspätungen. Den Grad des Verschuldens hat er wie folgt bewertet: 0 % für leichtes Verschulden; 1 % für mittleres Verschulden; 2 % für schweres Verschulden und 3 % für Vorsatz. Demgemäß hat er ausgehend von den für die Berücksichtigung der finanziellen Vorteile ermittelten Prozentsätzen unter Hinzurechnung eines Prozentpunktes (für den Voranmeldungszeitraum Juni 0 %) für das bisherige steuerliche Verhalten (= vereinzelte Verspätungen) und eines weiteren Prozentpunktes für einen mittleren Grad des Verschuldens nachstehende Prozentsätze für die Auferlegung von Verspätungszuschlägen errechnet:

Juni: 2,6 %; September: 2,9 %; Oktober: 2,7 % und November: 2,5 %.

In der am 31. Jänner 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. Nachstehendes ausgeführt:

Es ergehe das Ersuchen an den Unabhängigen Finanzsenat das Ermessen im Sinne der vom Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis genannten Kriterien zu üben.

Insbesondere sei festzuhalten, dass der Verspätungszuschlag für den Voranmeldungszeitraum Juni 2000 in Höhe von 8 % unberechtigt gewesen sei, als der Höhe der Abgabe selbst ausschlaggebendes Gewicht beigemessen worden sei. Hinsichtlich des Verschuldens ersuche er auch zu berücksichtigen, dass die Bw. auch nicht unbeträchtliche Vorsteuerguthaben nicht geltend gemacht habe, weshalb von einem geringen Grad der Fahrlässigkeit auszugehen sei. Ergänzend zur Eingabe vom 15. Jänner 2008 sei noch festzuhalten, dass sich unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 2 % entsprechend niedrigere Verspätungszuschläge (Juni: 2,3 %; September: 2,8 %; Oktober: 2,6 % und November: 2,4 %) ergeben würden.

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. Wird eine einzureichende Umsatzsteuervoranmeldung nicht fristgerecht abgegeben, kann ein Verspätungszuschlag verhängt werden (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 21, Tz 19).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie 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 leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus. Auch einem Steuerpflichtigen, der eine internationale Geschäftstätigkeit entfaltet, muss zugemutet werden, sich über die steuerlichen Vorschriften derjenigen Länder zu orientieren, in denen er seine Geschäfte abwickelt (vgl. aufhebendes Erkenntnis, Seite 8 unter Hinweis auf VwGH 4.3.1982, 2240/2977/80).

Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. aufhebendes Erkenntnis, Seite 9 unter Hinweis auf Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 135, Tz 13).

Es ist unbestritten, dass die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Juni 2000 nicht am 16. August 2000, September 2000 nicht am 15. November 2000, Oktober 2000 nicht am 15. Dezember 2000 und November 2000 nicht am 15. Jänner 2001, sondern erst am 30. März 2001 entrichtet und bis zu den vorhin genannten Fälligkeitstagen keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht worden sind. Damit liegen bezüglich der einzelnen Voranmeldungszeiträume folgende Fristüberschreitungen hinsichtlich der einzureichenden Umsatzsteuervoranmeldungen vor: Juni 2000 – 7,5 Monate; September 2000 – 4,5 Monate; Oktober 2000 – 3,5 Monate und November 2000 – 2,5 Monate. Demzufolge ist wegen Verletzung der sich aus § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 iVm § 1 der Verordnung des BM Finanzen, betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen, BGBl. II Nr. 206/1998, ergebenden Verpflichtung, wonach für den Fall, dass die Vorauszahlung nicht oder nicht in voller Höhe entrichtet wird, eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen ist, die grundsätzliche Berechtigung zur Auferlegung von Verspätungszuschlägen nach Maßgabe des § 135 BAO – die unbestritten verspätet erfolgte Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen ist nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im aufhebenden Erkenntnis (vgl. Seite 9, erster Absatz) nicht entschuldbar – jedenfalls gegeben.

Da den angefochtenen Bescheiden ein unterschiedliches Ausmaß der Fristüberschreitung und bedingt durch die unterschiedliche Höhe der Umsatzsteuerzahllasten finanzielle Vorteile durch die verspätete Einreichung in unterschiedlicher Höhe zugrundeliegen, ist im Rahmen der

Ermessensübung bezüglich der Höhe der auferlegten Verspätungszuschläge jedenfalls eine differenzierte Betrachtungsweise geboten.

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Juni 2000

Angesichts der Tatsache, dass diese Umsatzsteuervoranmeldung erst 7,5 Monate nach dem gesetzlichen Fälligkeitstermin eingereicht und demzufolge die Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 2,221.721,11 mit dieser Verspätung erst am 30. März 2001 entrichtet worden ist, würde sich unter Bedachtnahme auf das Ausmaß der Verspätung und die Höhe des dadurch erzielten finanziellen Vorteils und den Grad des Verschuldens die Auferlegung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 7 % als rechtmäßig erweisen (vgl. auch VwGH 27.9.2000, 96/14/0174, in dem der Gerichtshof die Auferlegung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 7 % bei einer Verspätung von nahezu 8,5 Monaten im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von S 1,080.000,00 als rechtmäßig erachtete). Jedoch ist dieser Prozentsatz unter Berücksichtigung der Erstmaligkeit der Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung auf 6 % zu vermindern.

Zur Höhe des durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung erzielten finanziellen Vorteils, der von der Bw. in einer Beilage zum Vorlageantrag unter Zugrundelegung eines Zinssatzes in Höhe von 2,00 % und der Säumnis in Tagen für den Voranmeldungszeitraum Juni 2000 mit S 27.869,27 ermittelt wird, ist Folgendes auszuführen:

Dieser Zinsvorteil der verspäteten Entrichtung allein vermag keinesfalls das gesamte Spektrum des finanziellen Vorteiles, der durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung und Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung 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. Aus diesem Grund kann es sein, dass die Höhe des Verspätungszuschlages den durch die verspätete Abgabe bewirkten Zinsvorteil erheblich übersteigt (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1534).

Im Rahmen dieses Kriteriums für die Ermessensübung ist somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Höhe der Umsatzsteuerzahllast nicht nur für die Ermittlung des Zinsvorteils – dieser wurde von der Bw. selbst mit S 27.869,27 ermittelt - sondern auch für die Beurteilung des Liquiditäts- und Wettbewerbsvorteils von entscheidender Bedeutung. Denn durch die verspätete Erklärung und Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast – es handelt sich immerhin um S 2,221.721,11 – konnte die Bw. zwischen dem gesetzlichen Fälligkeitstag und dem Tag der tatsächlichen Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung und Entrichtung

der Umsatzsteuerzahllast, somit über einen Zeitraum von 7,5 Monaten über diese Geldmittel frei disponieren und hatte dadurch zweifelsohne einen Liquiditätsvorteil und damit auch einen Wettbewerbsvorteil gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden und zahlenden Abgabepflichtigen. Dass die Größe des Liquiditäts- und Wettbewerbsvorteils jedenfalls in unmittelbarem Zusammenhang mit der Höhe der verspätet entrichteten Abgabenschuld steht, bedarf keiner weiteren Erläuterung. Somit erweist sich die Bemessung des Prozentsatzes mit 6 % unter Berücksichtigung der übrigen für die Ermessensübung beachtlichen Kriterien – Ausmaß der Fristüberschreitung, bisheriges steuerliches Verhalten und Grad des Verschuldens – auch unter diesem Aspekt als rechtmäßig.

Bezüglich des Grades des Verschuldens, der im Rahmen der Ermessensübung auch entsprechend zu berücksichtigen ist, ist Folgendes festzustellen:

Dadurch, dass die Bw. nicht bereits anlässlich der Gründung des Tochterunternehmens im Juni 2000 und vor Abwicklung einer geschäftlichen Tätigkeit in Österreich fachliche Beratung über die österreichische Steuerrechtslage eingeholt hat, sondern von ihr erst im Jahr 2001 ein steuerlicher Vertreter in Österreich beauftragt worden ist, hat sie eine so schwere Sorgfaltswidrigkeit gesetzt, wie sie einem ordentlichen Kaufmann in dieser Situation keinesfalls unterläuft. Denn in diesem Zusammenhang ist die Tatsache, dass die Bw. als Tochtergesellschaft eines deutschen Konzernunternehmens „zum Zwecke der Abwicklung eines Großauftrages (Apparatebau) in Österreich gegründet worden ist“, von Bedeutung (vgl. Ausführungen in der Berufung vom 19. Juni 2001). Ein ordentlicher Kaufmann hätte sich nämlich in Kenntnis der Komplexität der Steuerrechtsordnung in Deutschland (Sitz der Muttergesellschaft) gerade anlässlich einer Unternehmensneugründung im Ausland jedenfalls vor Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit die nötigen Kenntnisse über die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen verschafft. Überdies hätte der Bw. bewusst sein müssen, dass es sich um einen „Großauftrag“ handelt und dass Verletzungen abgabenrechtlicher Verpflichtungen angesichts der Höhe der Umsatzsteuerschuld – die Umsatzsteuerzahllasten für die Monate Juni, September, Oktober und November betragen in Summe S 8,051.180,15 – gravierende Konsequenzen nach sich ziehen. Somit ist die Unterlassung der zeitgerechten Inanspruchnahme einer fachlichen Beratung über die österreichische Steuerrechtslage – aus welchen Gründen es ihr objektiv oder subjektiv unmöglich gewesen sein sollte, eine solche Rechtsberatung zeitgerecht in Anspruch nehmen stellt die Bw. nicht dar – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als grobe Fahrlässigkeit zu qualifizieren. An dieser Beurteilung vermag auch der Einwand in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach auf Grund der Tatsache, dass von der Bw. auch nicht unbeträchtliche Vorsteuerguthaben nicht geltend gemacht worden wären, von einem

geringen Grad der Fahrlässigkeit auszugehen sei, nichts zu ändern. Denn im Rahmen der Beurteilung des Verschuldensgrades der Unterlassung einer zeitgerechten Inanspruchnahme einer fachlichen Beratung über die Steuerrechtslage kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lediglich die Sorgfaltspflichtverletzung als solche, gemessen an einem ordentlichen Kaufmann, gewürdigt werden. Selbst wenn die Bw. in einzelnen Voranmeldungszeiträumen Vorsteuerguthaben – deren Höhe nicht beziffert wurde – nicht geltend gemacht hat, wird dadurch der Verschuldensgrad der Pflichtverletzung bezüglich der gegenständlichen Voranmeldungszeiträume nicht beeinflusst. Denn es wäre sachlich nicht gerechtfertigt den Verschuldensgrad eines Fehlverhaltens davon abhängig zu machen, ob ausschließlich Umsatzsteuerzahllasten oder aber auch einzelne Voranmeldungszeiträume mit Vorsteuerguthaben vorliegen. Somit rechtfertigt auch der Grad des Verschuldens gemeinsam mit den übrigen Kriterien - Ausmaß der Fristüberschreitung, Höhe des durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung erzielten finanziellen Vorteils und bisheriges steuerliches Verhalten – die Festsetzung des Verspätungszuschlages mit 6 Prozent. Somit ergibt sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von S 133.303,00 = € 9.687,51 (6 % von S 2.221.721,11).

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum September 2000

Das Ausmaß der Fristüberschreitung von 4,5 Monaten beträgt im Verhältnis zu jenem des Voranmeldungszeitraumes Juni 2000 (7,5 Monate Verspätung) 60 %. Somit leitet sich aus dem für Juni 2000 auferlegten Prozentsatz (6 %) für September 2000 ein Verspätungszuschlag von 3,60 % ab. Da aber im Rahmen der Ermessensübung auch die Höhe des Zinsvorteils als Kriterium zu berücksichtigen ist, ist der von der Bw. aus der Zahllast von S 1.304.486,76 mit S 9.861,92 ermittelte Zinsvorteil in Relation zu jenem des Voranmeldungszeitraumes Juni 2000 (S 27.869,27) zu setzen. Dieses Verhältnis beträgt 35,39 %. Unter Zugrundelegung dieses Verhältnisses würde sich aus dem für Juni 2000 auferlegten Verspätungszuschlag von 6 % für September 2000 ein solcher von 2,12 % ergeben. Um beide Kriterien (Ausmaß der Fristüberschreitung und Zinsvorteil) gleichmäßig zu berücksichtigen ist das arithmetische Mittel aus 3,60 % und 2,12 % heranzuziehen, woraus sich ein Prozentsatz von 2,86 ergibt. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich bereits um eine wiederholte Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung handelt und im Hinblick auf den Verschuldensgrad (diesbezüglich wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen zum Voranmeldungszeitraum Juni 2000 verwiesen) erweist sich die Auferlegung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 3 % als gesetzeskonform. Somit ergibt sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von S 39.134,00 = € 2.843,98 (3 % von S 1.304.486,76).

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2000

Das Ausmaß der Fristüberschreitung von 3,5 Monaten beträgt im Verhältnis zu jenem des Voranmeldungszeitraumes Juni 2000 (7,5 Monate Verspätung) 47 %. Somit leitet sich aus dem für Juni 2000 auferlegten Prozentsatz (6 %) für Oktober 2000 ein Verspätungszuschlag von 2,82 % ab. Da aber im Rahmen der Ermessensübung auch die Höhe des Zinsvorteils als Kriterium zu berücksichtigen ist, ist der von der Bw. aus der Zahllast von S 481.886,26 mit S 2.833,49 ermittelte Zinsvorteil in Relation zu jenem des Voranmeldungszeitraumes Juni 2000 (S 27.869,27) zu setzen. Dieses Verhältnis beträgt 10,17 %. Unter Zugrundelegung dieses Verhältnisses würde sich aus dem für Juni 2000 auferlegten Verspätungszuschlag von 6 % für Oktober 2000 ein solcher von 0,61 % ergeben. Um beide Kriterien (Ausmaß der Fristüberschreitung und Zinsvorteil) gleichmäßig zu berücksichtigen ist das arithmetische Mittel aus 2,82 % und 0,61 % heranzuziehen, woraus sich ein Prozentsatz von 1,72 ergibt. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich bereits um eine mehrmalige (dritte) Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung handelt und im Hinblick auf den Verschuldensgrad (diesbezüglich wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen zum Voranmeldungszeitraum Juni 2000 verwiesen) erweist sich die Auferlegung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 2 % als gesetzeskonform. Somit ergibt sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von S 9.637,00 = € 700,35 (2 % von S 481.886,26).

Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum November 2000

Das Ausmaß der Fristüberschreitung von 2,5 Monaten beträgt im Verhältnis zu jenem des Voranmeldungszeitraumes Juni 2000 (7,5 Monate Verspätung) 33 %. Somit leitet sich aus dem für Juni 2000 auferlegten Prozentsatz (6 %) für November 2000 ein Verspätungszuschlag von 1,98 % ab. Da aber im Rahmen der Ermessensübung auch die Höhe des Zinsvorteils als Kriterium zu berücksichtigen ist, ist der von der Bw. aus der Zahllast von S 4.043.086,02 mit S 16.980,96 ermittelte Zinsvorteil in Relation zu jenem des Voranmeldungszeitraumes Juni 2000 (S 27.869,27) zu setzen. Dieses Verhältnis beträgt 60,93 %. Unter Zugrundelegung dieses Verhältnisses würde sich aus dem für Juni 2000 auferlegten Verspätungszuschlag von 6 % für November 2000 ein solcher von 3,66 % ergeben. Um beide Kriterien (Ausmaß der Fristüberschreitung und Zinsvorteil) gleichmäßig zu berücksichtigen ist das arithmetische Mittel aus 1,98 % und 3,66 % heranzuziehen, woraus sich ein Prozentsatz von 2,82 ergibt. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass es sich bereits um eine mehrmalige (vierte) Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung handelt und im Hinblick auf den Verschuldensgrad (diesbezüglich wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Ausführungen zum Voranmeldungszeitraum Juni 2000 verwiesen) erweist sich die Auferlegung

eines Verspätungszuschlages in Höhe von 3 % als gesetzeskonform. Somit ergibt sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von S 121.292,00 = € 8.814,63 (3 % von S 4.043.086,02).

An dieser Beurteilung vermag auch die mathematische Ermittlung der Bw. in der Eingabe vom 15. Jänner 2008 nichts zu ändern. Während die rechnerische Ermittlung des Finanzamtes lediglich die Dauer der Verspätung einbezieht und das Ausmaß des finanziellen Vorteiles völlig unberücksichtigt lässt, werden von der Bw. auch das bisherige steuerliche Verhalten und der Grad des Verschuldens durch entsprechende Annahmen von Prozentsätzen, die allerdings nicht näher begründet werden, in die rechnerische Ermittlung einbezogen. Dem ist jedoch Folgendes entgegenzuhalten:

Da für diese beiden letztgenannten Kriterien für die Ermessensübung keine unmittelbaren mathematischen Werte zum Ansatz gebracht, sondern lediglich nicht näher begründete Prozentannahmen getroffen werden, erweisen sich die diesbezüglichen Rechengrößen – keine Verspätung: 0 %; vereinzelte Verspätungen: 1 %; häufige Verspätungen: 2 % und laufende Verspätungen: 3 %, sowie leichtes Verschulden: 0 %; mittleres Verschulden: 1 %; schweres Verschulden: 2 % und Vorsatz: 3 % - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als willkürliche Größen, die je nach Annahme, zu zufälligen Ergebnissen führen. Überdies ist im Rahmen der Fahrlässigkeit wohl nur eine Differenzierung in leichte und grobe Fahrlässigkeit als beachtliche Verschuldensgrade zu treffen.

Dadurch, dass die Bw. im Rahmen des finanziellen Vorteils lediglich den Jahreszinssatz (2,5 %) auf die jeweilige Dauer der Verspätung in Monaten umrechnet und die einzelnen Umsatzsteuerzahllasten völlig unberücksichtigt lässt, erweist sich das Ergebnis als keineswegs aussagekräftig. Denn für die Beurteilung des Zinsvorteils ist neben der Dauer der Verspätung wohl jedenfalls auch die Höhe der verspätet entrichteten Abgabe von entscheidender Bedeutung. Somit ergibt sich auch aus dem im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten, lediglich bezüglich des Zinssatzes von der Eingabe vom 15. Jänner 2008 abweichenden (nunmehr Zinssatz in Höhe von 2,0 %) „Vorschlag für die Berechnung der Verspätungszuschläge“ keine Änderung in der Beurteilung.

Damit erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die oben dargestellte mathematische Ermittlung der jeweiligen Prozentsätze unter Bedachtnahme auf die unmittelbar gegebenen Rechengrößen (Dauer der Verspätung und Höhe des finanziellen Vorteils unter Bedachtnahme auf den Zinssatz, die Umsatzsteuerzahllasten und den Entrichtungstag lt. Ermittlung der Bw. im Vorlageantrag vom 5. Oktober 2001), wobei die weiteren Kriterien für die Ermessensübung (bisheriges steuerliches Verhalten und Grad des Verschuldens) im Rahmen der entsprechenden Rundung des Dezimalergebnisses Eingang in

die Ermittlung finden, wohl als einzige schlüssige Methode, um sachgerechte, differenzierte Verspätungszuschläge für die einzelnen Voranmeldungszeiträume zu ermitteln.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 31. Jänner 2008