

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende V, die Richterin Ri sowie die fachkundigen Laienrichter B1 und B2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Aleksandar Hofstätter, Johann-Strauß-Gasse 4/2/5, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 4. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. August 2023 betreffend Verspätungszuschlag wegen der verspätet eingebrachten Zusammenfassenden Meldung für den Zeitraum 12/2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. Mai 2024, in Anwesenheit der Schriftführerin ***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Kontrolle der Umsatzsteuervoranmeldungen ab Jänner 2022 wurde festgestellt, dass von der Bf. keinerlei Umsätze erklärt worden sind, aber regelmäßig Vorsteuerbeträge geltend gemacht worden sind.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 15. Juni 2023 wurde die Bf. ersucht, die fehlenden Zusammenfassenden Meldungen für 2022 und 2023 nachzureichen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. antwortete über FinanzOnline am 16. Juni 2023 wie folgt:

„Es werden Leistungen gem. § 32 UStG erbracht, die somit im Inland nicht Uststeuerbar sind und somit NICHT Gegenstand einer ZM sein können. Es liegt kein Mangel vor. Nebenbei gesagt ersetzen USt Jahreserklärungen die UVAs, die bekanntlich aus dem Rechtsbestand

ausscheiden, sodass es NIE darum gehen kann, eine JahresUSt mit irgendwelchen UVCAS in Einklang zu bringen.“

Laut Angaben des Finanzamtes nahm der Sachbearbeiter telefonisch Kontakt mit der steuerlichen Vertretung auf und wies diesen auf die gesetzliche Verpflichtung zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen hin.

Mit Schreiben vom 3. Juli 2023 wurde die Bf. ersucht die Ein- und Ausgangsrechnungen (nur Rechnungen über € 500,00) für den Zeitraum 06/2022, 10/2022, 11/2022 und 12/2022 vorzulegen und die Vereinbarung mit der Fa. ***1*** AG ***2*** sowie die fehlenden ZM nachzureichen.

Der steuerliche Vertreter der Bf. antwortete über FinanzOnline am 4. Juli 2023:

„Anbei die Journale 6,10,11,12/22 sowie der Vertrag mit dem Hauptauftraggeber. Zu den ZM: NOCHEINMAL: es sind KEINE IE Lieferungen, sondern sonstige Leistungen gem. § 32 UStG, die nicht umsatzsteuerbar sind und damit nicht Gegenstand einer ZM sein können. Wir weisen das FA auf das Gebot der Schriftlichkeit gem. BAO hin und sind nicht an telefonischen Interventionen interessiert.“

Zudem wurde der Beratervertrag abgeschlossen zwischen der Bf. und Fa. ***1*** AG, ***2*** sowie Journalausdrucke für November –Dezember 2022 und Juni 2022 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 07. Juli 2023 (Aufforderung zur Einreichung von ZM) teilte das Finanzamt der Bf. Nachstehendes mit:

„Erstens existiert kein § 32 UStG und zweitens sind nach dem Gesetzestext des Art 21 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z. 3 Binnenmarktregelung explizit auch die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger entspr. Art.196 der Richtlinie 2006/112/EG die Steuer schuldet, in die ZM aufzunehmen.

Sie werden daher gem. § 111 Abs. 2 BAO unter Androhung einer Zwangsstrafe von € 3.000,- aufgefordert, die fehlenden quartalsweisen ZM für das Jahr 2022 bzw. bei Überschreiten der Grenze von € 100.000,- im Jahr 2022 die monatlichen ZM des Jahres 2023 bis zum 26.7.2023 elektronisch einzureichen. Darüber hinaus kann die verspätete Einreichung mit einem Verspätungszuschlag von 1% der zu meldenden Bemessungsgrundlagen vom Finanzamt sanktioniert werden.“

In der Eingabe vom 11. Juli 2023 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. im Wesentlichen vor, dass es nicht um den § 32 UStG gehe, sondern um den § 3a UStG; darin würden Leistungen beschrieben werden, die im Inland nicht umsatzsteuerbar seien und daher auch nicht Gegenstand einer ZM sein können. Es sei unrichtig eine Zwangsstrafe anzudrohen, weil nach Meinung der Bf. nichts zu tun sei. Die Bf. vertrete eben eine andere Rechtsmeinung.

Nach Ansicht der Bf. sei die Tätigkeit eine sonstige Leistung und werde im Ausland ausgeführt und im Ausland das Ergebnis verwertet. Zur Ausübung der Tätigkeit sei die Bf. regelmässig in Deutschland (siehe Reisekosten).

Es bestehe somit im Inland keine Umsatzsteuerbarkeit, die daher auch nicht Gegenstand einer Umsatzsteuerjahreserklärung sei, und daher auch nicht Gegenstand unterjähriger Meldungen sein könne.

Die Argumentation des Finanzamtes sei EU falsch, weil das Finanzamt das Territorialitätsprinzip missachte und eine Leistung gem. § 3a UStG fälschlicherweise mit einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichsetzen würde.

In der Folge wurde die ZM für 12/2022 am 24. Juli 2023 von der steuerlichen Vertretung eingereicht, in welcher sonstige ig. Leistungen in Höhe von € 160.450,00 erklärt wurden.

Mit **Bescheid vom 28. August 2023 über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages** wegen der verspätet eingebrachten Zusammenfassenden Meldungen für den Zeitraum 12/2022 setzte das Finanzamt Österreich von den sonstigen Leistungen in der Höhe von € 160.450,00 einen Verspätungszuschlag in Höhe von 1% das sind € 1.604,50 gem. Art 21 Abs. 9 UStG 1994 iVm § 135 Bundesabgabenordnung (BAO) fest. Weiters wurde ausgeführt, dass die für die Entrichtung zustehende Frist der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen sei.

Mit Eingabe vom **4. September 2023** erhob der steuerliche Vertreter der Bf. gegen den oa Bescheid **Beschwerde**. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bestimmung, wonach auch sonstige Leistungen, die im Inland nicht umsatzsteuerbar seien, systemfremd eingeführt worden seien und deren Anwendung rechtlich problematisch sei. Sie habe auch jahrelang nicht bestanden.

Zum anderen würde weder aus der Meldung noch aus dem Unterlassen der Meldung eine prinzipielle Steuerpflicht erwachsen, weil es ja im Ergebnis nur darum gehe, Meldungen des Leistungsempfängers mit jenen des Leistenden abzugleichen, sodass es sich lediglich um die Befolgung einer Formalvorschrift handeln würde, und aus der verspäteten Meldung, die nur vorgenommen worden sei, um eine rechtliche Diskussion über die Zulässigkeit oder Nichtzulässigkeit dieser Meldung abzukürzen, keinerlei abgabenrechtliche Folge entstanden seien.

Unter diesem Gesichtspunkt sei eine dermaßen strenge Sanktion unangemessen, deshalb werde die Aufhebung des Bescheides beantragt bzw. in eventu um eine Nachsicht ersucht.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 15. September 2023** wurde die oa Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlages dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegen würde.

Bei der Ermessensübung seien ua. das Ausmaß der Fristüberschreitung, der Grad des Verschuldens und das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall sei unbestritten, dass die Bf die als Steuererklärungen zu wertenden Zusammenfassenden Meldungen trotz wiederholter Erinnerungen und über die Rechtslage informierende Vorhalte des Finanzamtes für das Jahr 2022 nicht fristgerecht abgegeben habe. Die verspätete Abgabe sei deswegen nicht entschuldbar, da die Bf die nach den Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen habe.

Eine unrichtige Rechtsmeinung sei nur dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen worden sei. Davon könne gegenständlichenfalls aber nicht die Rede sein. Die Teilnahme am internationalen Warenverkehr erfordere, dass sich sowohl der steuerliche Vertreter als auch die Bf. über die grundlegenden steuerlichen Vorschriften kundig zu machen habe.

Der steuerliche Vertreter habe aber die Anwendung der gesetzlichen Verpflichtung bewusst negiert. Es könne kein Zweifel daran bestehen, dass dem steuerlichen Vertreter bewusst gewesen sei, dass die Bf. steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen getätigt habe.

Der steuerliche Vertreter bzw. die Bf habe jedoch die nach ihren Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in jeder Hinsicht zur Gänze außer Acht gelassen.

Die Rechtfertigung der Bf in der Beschwerde, *„dass aus der verspäteten Meldung, die wir zu dem nur vollzogen habe, um eine rechtliche Diskussion über die Zulässigkeit oder Nichtzulässigkeit dieser Meldung abzukürzen, keinerlei abgabenrechtlichen Folgen entstanden seien“*, sei nicht zielführend, da der Sinn der Zusammenfassenden Meldungen darin bestehe, den Wegfall der Binnengrenze zu kompensieren, Kontrollmöglichkeiten bezüglich des Umsatzsteueraufkommens zu schaffen und Steuerausfälle in anderen Mitgliedsstaaten zu vermeiden.

Die Zusammenfassenden Meldungen würden demnach die Zurverfügungstellung der Daten über innergemeinschaftliche Lieferungen ermöglichen und würden die anderen Mitgliedstaaten in die Lage versetzen, ihre Erwerbsteuer zu kontrollieren. Die Zusammenfassende Meldung diene somit nicht österreichischen Besteuerungszwecken, sondern jenen der anderen Mitgliedstaaten. Zu melden seien innergemeinschaftliche Vorgänge, um im Bestimmungsland die Besteuerung des Erwerbsvorganges kontrollieren zu können. Der Verspätungszuschlag im Fall der Bestimmung des Art. 21 UStG 1994 stelle ein geeignetes Mittel dar, um die rechtzeitige Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen und damit die Erfüllung des Normzweckes sicherzustellen.

Somit sei die Festsetzung des Verspätungszuschlages im Sinne der Ermessenübung zu Recht erfolgt und sei infolge des vorliegenden Sachverhaltes weder als unbillig noch als unzumutbar zu beurteilen gewesen.

Im rechtzeitig eingebrachtem **Vorlageantrag vom 2. Oktober 2023** brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass das bisherige Verhalten der Bf. einwandfrei und mustergültig gewesen sei, sodass gegenständliches „Versehen eindeutige Ausnahmesituation“ verkörpern würde.

Es habe keine wiederholten Erinnerungen gegeben: das Finanzamt habe im Zuge der Prüfung der Abgabenerklärungen 2022 (es würden derzeit bekanntlich nahezu alle Steuererklärungen einer Prüfung unterzogen) Fragen an die Bf. gerichtet, die dann zu einer rechtlichen Diskussion führten. Es sei also nicht richtig, dass Meldungen trotz wiederholter Erinnerungen an sich unterlassen wurden, vielmehr habe der steuerliche Vertreter die Berechtigung der finanzamtlichen Wünsche hinterfragt.

Die Rechtsmeinung des Finanzamtes resultiere aus einem so genannten „Quick fix“, wie die europäische Union systemwidrige und kurzfristige Regelungen als Kitt für scheinbare oder tatsächliche Probleme selbst nennt: Fast 30 Jahre lang sei es klar und richtig gewesen, dass derartige Umsätze nicht umsatzsteuerbar und somit auch nicht Teil einer Umsatzsteuererklärung seien, was ab 2022 plötzlich und systemwidrig geändert worden sei: das explizite Ziel hätte schlicht und einfach darin bestanden, eine bessere Vergleichbarkeit von Umsatzdaten zwischen Leistungswerber und Leistungssteller zu ermöglichen, wie man meint.

Der Berufsstand tue seit vielen Jahren nichts anderes, als permanent den plötzlichen und oft systemwidrigen und inkonsistenten Änderungen der Gesetzgeberwillkür zu folgen, so dass es schlichtweg zynisch sei, zu unterstellen, die Rechtslage nicht wahrnehmen zu wollen, zumal gerade die Kanzlei mustergültig im Einhalten jeglicher Fristen bis hin zu der Quotenliste 2022 sei.

Der steuerliche Vertreter habe einfach die seit Einführung gültige Rechtslage weiter angewandt und seien ihm eben nicht die Folgen der Nichtanwendung bewusst gewesen. Umso mehr, als es durch die Einhaltung dieser Meldebestimmungen ja zu keiner Veränderung der Steuerpflicht komme, sondern nur um Statistik gehe. Insofern sei auch aus der verspäteten Nachholung dieser Meldung der Finanzverwaltung kein Nachteil erwachsen.

Die Finanzverwaltung weise ja selber darauf hin, dass es lediglich um Vergleiche und um Abgleiche gehe, die übrigens keineswegs dazu führen würden, dass Steuerausfälle vermieden werden würden, weil ja bekanntlich die Umsatzsteuer, solange sie sich zwischen zwei umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen abspielt, neutral sei und bleibe.

In Wahrheit versuche man lediglich, jede auch nur kleinste Möglichkeit zu nutzen, um fiskalisch „Koerbergeld“ herauszuschlagen, um den steuerlichen Vertretern den schwarzen Peter zu zuschieben. Dies sehe man auch anhand einer Reihe anderer feindseliger Maßnahmen der Verwaltung (en).

Bemerkenswert sei in diesem Zusammenhang, dass die Finanzverwaltung immer dann, wenn ihr Fehler unterlaufen, sie immer an die Menschlichkeit und das Verständnis des Steuerpflichtigen oder deren Vertreter appellieren würde, wenn dies aber umgekehrt der Fall sei, und es sei im gegenständlichen Fall in 32 Jahren noch nie vorgekommen, man dann lapidar auf die Verpflichtung sich weiterzubilden verweise.

Abschließend begehrte der steuerliche Vertreter der Bf. den Bescheid im Nachsichtsweg in Form einer Senatsentscheidung und nach Abhaltung einer mündlichen Verhandlung aufzuheben und entsprechend zu erkennen, weil die Maßnahme unangemessen hoch sei.

Mit **Bericht vom 22. November 2023** legte das Finanzamt Österreich die oa Beschwerde dem BFG vor und beantragte diese als unbegründet abzuweisen.

Das Finanzamt gab darin folgende Stellungnahme ab:

„... Der steuerliche Vertreter vertritt in der Beschwerde und im Vorlageantrag die Meinung, dass das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen einwandfrei und mustergültig gewesen sei, so dass gegenständliches „Versehen“ Eindeutige Ausnahmesituation verkörpert.

„Es gab keine wiederholten Erinnerungen: das Finanzamt hat im Zuge der Prüfung der Abgaben Erklärungen 2022 (es werden derzeit bekanntlich nahezu alle Steuererklärungen einer Prüfung unterzogen) Fragen an uns gerichtet, die dann zu einer rechtlichen Diskussion führten. Es ist also nicht richtig, dass Meldungen trotz wiederholt Erinnerungen an sich unterlassen wurden, vielmehr haben wir die Berechtigung der finanzamtlichen Wünsche hinterfragt.“

Diesbezüglich wird auf die wiederholten schriftlichen und auch mündlichen Ergänzungsersuchen vom 15.6., 3.7. und 7.7. verwiesen. Warum diese Ergänzungsersuchen keine Erinnerungen darstellen sollen, entzieht sich der Kenntnis der Behörde.

Ebenso kann die Behörde nicht erkennen, warum das Einbringen von gesetzlich vorgeschriebenen, fehlerhaften Umsatzsteuervoranmeldungen (ohne Erklärung von jeglichen Umsätzen bzw. ig. Lieferungen oder sonstigen ig. Leistungen, die nur abgegeben werden, um die verausgabte Vorsteuer zu lukrieren) vom steuerlichen Vertreter als einwandfrei und mustergültig angesehen wird.

Der steuerliche Vertreter irrt weiters wenn er vermeint, "dass die Rechtsmeinung des Finanzamtes aus einem so genannten „Quickfix“ resultiere, wie die europäische Union systemwidrige und kurzfristige Regelungen als Kitt für scheinbare oder tatsächliche Probleme,

selbst nennt: Fast 30 Jahre lang war es klar und richtig, dass derartige Umsätze nicht umsatzsteuerbar sind und somit auch nicht Teil einer Umsatzsteuer Erklärung sind, was ab 2022 plötzlich und systemwidrig geändert wurde."

Richtig ist vielmehr, dass Unternehmen, die innergemeinschaftliche Warenlieferungen und/oder ab 01.01.2010 in einem anderen EU-Mitgliedstaat steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführen, bei denen es nach Art. 196 MwSt-RL zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger kommt, eine ZM an das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt einzureichen haben.

Es kann also keine Rede von einem "Quickfix" sein, sondern gilt die Verpflichtung zur Abgabe von ZM für sonstige ig. Leistungen schon seit 1.1.2010.

Die übrigen, untergriffenen Einwände des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag richten sich von selbst und werden daher von der Abgabenbehörde nicht weiter kommentiert.

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Bei der Ermessensübung sind ua das Ausmaß der Fristüberschreitung, der Grad des Verschuldens und das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Bf die als Steuererklärungen zu wertenden Zusammenfassenden Meldungen für 17 Monate trotz wiederholter Erinnerungen und über die Rechtslage informierende Vorhalte des Finanzamtes für das Jahr 2022 nicht fristgerecht abgegeben hat.

Die verspätete Abgabe ist deswegen nicht entschuldbar, da die Bf die nach den Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat (Geltung der gesetzlichen Vorschrift seit 1.1.2010).

Eine unrichtige Rechtsmeinung ist nur dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Davon kann im vorliegenden Fall aber nicht die Rede sein.

Die Teilnahme am internationalen Warenverkehr erfordert, dass sich sowohl der steuerliche Vertreter als auch die Bf. über die grundlegenden steuerlichen Vorschriften kundig zu machen hat.

Der steuerliche Vertreter hat aber die Anwendung der gesetzlichen Verpflichtung bewusst negiert. Es besteht nach Ansicht der Abgabenbehörde kein Zweifel daran, dass dem steuerlichen Vertreter bewusst war, dass die Bf. steuerfreie ig. sonstige Leistungen getätigt hat. Der steuerliche Vertreter bzw. die Bf hat jedoch die nach ihren Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in jeder Hinsicht zur Gänze außer Acht gelassen.

Die Rechtfertigung der Bf in der Beschwerde, „dass aus der verspäteten Meldung, die wir zu dem nur vollzogen habe, um eine rechtliche Diskussion über die Zulässigkeit oder Nichtzulässigkeit dieser Meldung abzukürzen, keinerlei abgabenrechtlichen Folgen entstanden seien“, ist nicht zielführend, da der Sinn der Zusammenfassenden Meldungen darin besteht, den Wegfall der Binnengrenzen zu kompensieren, Kontrollmöglichkeiten bezüglich des Umsatzsteueraufkommens zu schaffen und Steuerausfälle in anderen Mitgliedsstaaten zu vermeiden.

Die Zusammenfassenden Meldungen ermöglichen demnach die Zurverfügungstellung der Daten über innergemeinschaftliche Lieferungen und versetzen die anderen Mitgliedstaaten in die Lage, ihre Erwerbsteuer zu kontrollieren. Die Zusammenfassende Meldung dient somit nicht österreichischen Besteuerungszwecken, sondern jenen der anderen Mitgliedstaaten.

Zu melden sind innergemeinschaftliche Vorgänge um im Bestimmungsland die Besteuerung des Erwerbsvorganges kontrollieren zu können. Der Verspätungszuschlag im Fall der Bestimmung des Art. 21 UStG 1994 stellt ein geeignetes Mittel dar, um die rechtzeitige Abgabe der Zusammenfassenden Meldungen und damit die Erfüllung des Normzweckes sicherzustellen.

Wie schon oben ausgeführt, kann die Abgabenbehörde nicht erkennen, warum das Einbringen von gesetzlich vorgeschriebenen, fehlerhaften Umsatzsteuervoranmeldungen (ohne Erklärung von jeglichen Umsätzen bzw. ig. Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die nur abgegeben werden, um die verausgabte Vorsteuer zu lukrieren) vom steuerlichen Vertreter als einwandfrei und mustergültig angesehen wird.

Somit erfolgte die Festsetzung des Verspätungszuschlages im Ausmaß von 1 % der verspätet gemeldeten Umsätze im Sinne der Ermessenübung zu Recht. Sie ist nach Ansicht der Abgabenbehörde infolge des vorliegenden Sachverhaltes weder als unbillig noch als unzumutbar zu beurteilen.

Die Abgabenbehörde beantragt daher, dass das BFG die Beschwerde als unbegründet abweisen möge.“

Mit **Eingabe vom 15. Dezember 2023** reichte die belangte Behörde noch eine nähere Darstellung des zu beurteilenden Sachverhaltes und Unterlagen (Screenshots) nach.

Ergänzend wurde ausgeführt:

„Unternehmer, für die das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum ist (das sind solche, deren Vorjahresumsatz 100.000 € nicht überstiegen hat), haben die ZM bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr folgenden Kalendermonates abzugeben.

Gem. Art 21 Abs 10 hat die Übermittlung der ZM elektronisch zu erfolgen.

Die Bf. gibt (trotz nicht bestehender Verpflichtung (§ 21 UStG), da deren innerösterreichische Umsätze 2022 nur € 260,- betragen haben) monatliche UVA's ab (siehe Screenshot), da sie dadurch monatliche USt-Gutschriften lukrieren kann.

Der Verpflichtung zur Abgabe von quartalsweisen ZM (Art. 21 UStG) kam sie dagegen trotz mehrmaligen erfolglosen Aufforderungen durch die Abgabenbehörde (siehe Screenshot) das ganze Jahr 2022 und bis zum 24.7.2023 nicht nach (siehe Screenshot).

Es fehlen somit die quartalsweisen ZM's für 01-03/22, 04-06/22, 07-09/22, 01-03/23 und 04-06/23.

Dadurch hat sie für das Jahr 2022 ig. sonstige Leistungen iHv € 160.708,- nicht fristgerecht über die ZM's gemeldet (siehe KöSt-Erklärung 2022 lt. Screenshot).

Erst ab Verhängung des Verspätungszuschlages am 24.8.2023 gibt die Bf. nunmehr monatliche ZM's, beginnend mit 09/23, ab (siehe Screenshot) und erklärt dabei ig. sonstige Leistungen von € 120.277,- (ZM 09/23) und € 95.211,- (ZM 10/23), siehe Screenshots.

Nur durch die wiederholten Aufforderungen und die Verhängung des strittigen Verspätungszuschlages durch die Abgabenbehörde konnte erreicht werden, dass die Bf. nunmehr ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Abgabe von ZM's nachkommt und dadurch die anderen Mitgliedstaaten in die Lage versetzt werden, über die die Zurverfügungstellung der Daten der ig. sonstigen Leistungen ihre Erwerbsteuer zu kontrollieren.

Somit erfolgte die Festsetzung des Verspätungszuschlages im Ausmaß von 1 % der verspätet gemeldeten Umsätze im Sinne der Ermessenübung zu Recht. Sie ist nach Ansicht der Abgabenbehörde infolge des vorliegenden Sachverhaltes weder als unbillig noch als unzumutbar zu beurteilen.

Die Abgabenbehörde beantragt daher, dass das BFG die Beschwerde als unbegründet abweisen möge.“

Festzuhalten ist, dass trotz nachweislich am 09.04.2024 mit RSb zugestellter Ladung (Übernahme erfolgte durch einen Dienstnehmer des steuerlichen Vertreters) weder der steuerliche Vertreter noch der Geschäftsführer der Bf. zur beantragten mündlichen Senatsverhandlung am 07.05.2024 erschienen sind.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 07. Mai 2024 brachte der Vertreter des Finanzamtes vor, dass erst ab 09/2023 von der Bf. monatliche ZM abgegeben wurden. Die Umsatzsteuervoranmeldungen für 2022 seien insofern fehlerhaft gewesen, weil keine innergemeinschaftlichen Lieferungen angegeben worden sind.

Der steuerliche Vertreter sei im ganzen Verfahren äußerst unkooperativ gewesen. Es habe Seitens des Finanzamtes drei schriftliche Aufforderungen und eine telefonische Aufforderung zur Abgabe der ZM's gegeben. Erst nach Androhung einer Zwangsstrafe sei die ZM 12/2022 eingereicht worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. – im Bereich der IT Beratung tätig – wurde lt. Firmenbuch am 06.12.2021 gegründet. Laut dem Vorbringen der belangten Behörde hat die Bf. erst im Jahr 2022 mit ihrer Tätigkeit begonnen.

Die belangte Behörde ersuchte sowohl mit Schreiben vom 15. Juni 2023 als auch im Schreiben vom 3. Juli 2023, die fehlenden Zusammenfassenden Meldungen für 2022 und 2023 nachzureichen. Im Schreiben vom 7. Juli 2023 wurde der steuerliche Vertreter der Bf. unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 3.000,00 aufgefordert, die fehlenden quartalsweisen ZM für das Jahr 2022 bzw. bei Überschreiten der Grenze von € 100.000,00 im Jahr 2022 die monatlichen ZM für das Jahr 2023 bis zum 26.07.2023 elektronisch einzureichen.

Erst in der vom steuerlichen Vertreter der Bf. am 24. Juli 2023 eingereichten ZM für 12/2022 wurden sonstige innergemeinschaftliche Leistungen in Höhe von € 160.450,00 erklärt.

Im Bescheid vom 28. August 2023 setzte das Finanzamt von diesen innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen in der Höhe von € 160.450,00 einen Verspätungszuschlag von 1%, das sind € 1.604,50, wegen der verspätet eingebrachten Zusammenfassenden Meldung für den Zeitraum 12/2022 fest.

Der steuerliche Vertreter der Bf. vertritt sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag die Meinung, dass „das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen einwandfrei und mustergültig gewesen sei, sodass gegenständliches „Versehen Eindeutige Ausnahmesituation“ verkörpern würde. Zudem habe es keine wiederholten Erinnerungen seitens des Finanzamtes gegeben.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei die Maßnahme unangemessen hoch.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsdarstellungen ergeben sich aufgrund des von der belangten Behörde übermittelten Verwaltungsaktes, der Darstellung des Sachverhaltes vom 15. Dezember 2023

und dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde und dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Abgabepflichtige haben nach Maßgabe der Abgabenvorschriften Abgabenerklärungen einzureichen, zu diesem Zweck amtliche Vordrucke zu verwenden und bestimmte Fristen einzuhalten (§§ 133 und 134 BAO). Wird die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht gewahrt, kann die Abgabenbehörde einen Verspätungszuschlag von bis zu 10% der festgesetzten Abgabe auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist (§ 135 BAO). Als Verspätung gilt auch die Nichtabgabe der Abgabenerklärung.

Die Kontrolle grenzüberschreitender Warenbewegungen für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgte vor Etablierung des Binnenmarktes durch die Zollbehörden. Durch den Wegfall der Grenz- und Zollkontrolle ist dieser Mechanismus im Binnenmarkt nicht mehr anwendbar.

Eine zentrale Rolle spielt hier neben der UID die Zusammenfassende Meldung (ZM), mit der der Unternehmer periodisch (ab 2006 grundsätzlich monatlich, davor vierteljährlich) die Finanzverwaltung über seine innergemeinschaftlichen Lieferungen und Warenbewegungen zu informieren hat. Seit 1.1.2010 dient die ZM auch der Kontrolle von Dienstleistungen, für die die Steuerschuld gem. Art 196 MwSt-RL zwingend auf den Leistungsempfänger übergeht. Die unionsrechtlichen Vorgaben finden sich in Art 262-Art 271 MwSt-RL. Die Meldepflicht trifft ab 1.1.2010 ferner Unternehmer, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführen, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art 196 MwSt-RL 2008/8/EG die Steuer schuldet (s. Ruppe/Achatz, UStG 5, Art 21 BMR Tz 6).

Art 21 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

„Der Unternehmer im Sinne des § 2 hat bis zum Ablauf des auf jeden Kalendermonat (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt oder Gegenstände im Rahmen einer Konsignationslagerregelung gemäß Art. 3 Abs. 2 verbracht hat, beim Finanzamt eine Meldung abzugeben (Zusammenfassende Meldung), in der er die Angaben nach Abs. 6 zu machen hat. Das gilt auch, wenn er im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet. Unternehmer, für die das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum ist (§ 21 Abs. 2), haben diese Meldung bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates abzugeben. Für die Anwendung dieser Vorschrift gelten auch nichtselbständige juristische Personen im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 als Unternehmer, sofern sie eine eigene Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer haben. Die Zuständigkeit in Angelegenheiten der Zusammenfassenden Meldung richtet sich nach der Zuständigkeit für die Festsetzung der Umsatzsteuer des Unternehmers.“

Nach Art 21 Abs. 9 UStG 1994 gilt die Zusammenfassende Meldung als Steuererklärung. § 135 BAO ist sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Verspätungszuschlag 1% der Summe aller nach Art 21 Abs 6 Z 1 lit b, Z 2 lit b und Z 3 lit. b UStG 1994 zu meldenden Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen iSd Art 21 Abs 4 UStG 1994 und im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die der Leistungsempfänger entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG die Steuer schuldet, nicht übersteigen und höchstens 2.200 € betragen darf.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages darin zu erblicken, dass der Abgabepflichtige zur Erfüllung der ihm gesetzlich obliegenden Pflichten zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen angehalten werden soll (zB. VwGH 11.12.2009, 2009/17/0151).

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages iSd § 135 BAO knüpft an nachstehende objektive Voraussetzungen an:

- der Abgabepflichtige hat die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht eingehalten und
- diese Fristversäumnis war unentschuldbar.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Verspätung dann entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige die Versäumnis der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 13.09.2018, Ro 2016/15/0005).

Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 135 Rz 10 mit der an der dieser Stelle zitierten hg. Rechtsprechung).

Aufgrund der eindeutigen Rechtslage bestand eine Verpflichtung der Bf. zur quartalsweisen Abgabe von zusammenfassenden Meldungen. Der steuerliche Vertreter der Bf. hat die Zusammenfassende Meldung für 12/2022 – eingereicht am 24. Juli 2023 – eindeutig verspätet abgegeben. Denn Unternehmer, für die – wie im vorliegenden Fall - das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum ist (§ 21 Abs. 2 UStG), haben diese Meldung bis zum Ablauf des auf jedes Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonates abzugeben. Die Übermittlung hat elektronisch zu erfolgen.

Im gegenständlichen Fall fehlen darüber hinaus die quartalsweisen ZM's für 01-03/22, 04-06/22, 07-09/22 01-03/23 und 04-06/23. Die Bf. hat daher für das Jahr 2022 ig. sonstige Leistungen iHv insgesamt € 160.708,00 nicht fristgerecht über die Zusammenfassenden Meldungen gemeldet.

Der steuerliche Vertreter hat weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag Gründe vorgebracht, die für eine entschuldbare Verspätung der Einreichung der ZM sprechen würden.

Nach Ansicht des BFG ist die verspätete Abgabe deswegen nicht entschuldbar, da der steuerliche Vertreter der Bf. die nach den Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat. Die hier anzuwendende gesetzliche Vorschrift ist bereits seit 1.1.2010 in Kraft. Es kann also von einem „Quick fix“, wie vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, keine Rede sein. Eine Teilnahme am internationalen Warenverkehr erfordert, dass sich sowohl der steuerliche Vertreter als auch die Bf. über die grundlegenden steuerlichen Vorschriften kundig zu machen haben.

Das BFG schließt sich daher der Meinung der belangten Behörde an, dass dem steuerlichen Vertreter bewusst gewesen sein muss, dass die Bf. steuerfreie innergemeinschaftliche Leistungen tätigt und verpflichtet war ZM abzugeben.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf. vorbringt, dass sein Verhalten immer einwandfrei und mustergültig gewesen sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass das verspätete Einbringen von gesetzlich vorgeschriebenen Zusammenfassenden Meldungen nicht als einwandfrei und mustergültig angesehen werden kann.

Auch dem weiteren Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf., dass es keine wiederholten Erinnerungen gegeben habe, ist entgegenzuhalten, dass dieser sowohl im Schreiben vom 15. Juni 2023, als auch im Schreiben vom 3. Juli 2023 aufgefordert wurde, die fehlenden ZM nachzureichen. Erst nach Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe und eines Verspätungszuschlages mit Schreiben vom 07. Juli 2023 erfolgte die Einreichung der ZM 12/2022 am 24. Juli 2023.

Die verspätete Einreichung der ZM ist somit nicht entschuldbar.

Damit ist, der grundsätzlichen Zielrichtung des Verspätungszuschlages entsprechend, das Vorliegen der Voraussetzungen zur Verhängung eines Verspätungszuschlages dem Grunde nach zu bejahen.

Ermessen:

Bei der Ermessensübung sind verschiedene Kriterien zu berücksichtigen, nämlich ua. das Ausmaß der Fristüberschreitung, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen,

der Grad des Verschuldens und die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen (Ritz, aaO, § 135 Tz 13 und die dort zitierte Judikatur).

Der steuerliche Vertreter der Bf. hätte nach Art 21 Abs. 3 UStG 1994 diese Meldung bis zum Ablauf des auf das Kalendervierteljahr (Meldezeitraum) folgenden Kalendermonats abzugeben, die Meldung für 12/2022 also bis Ablauf 1/2023. Die Einreichung am 24. Juli 2023 ist eine nicht unerhebliche Fristüberschreitung. Wie bereits oben ausgeführt, fehlen die quartalsweisen ZM's für 01-03/22, 04-06/22, 07-09/22, 01-03/23 und 04-06/23.

Dem Vorbringen der Bf., der Finanzverwaltung sei durch die verspätete Meldung kein Nachteil erwachsen, ist zu entgegnen, dass der Gesetzgeber diesem Umstand bereits mit der Höchstgrenze von 1% der zu meldenden Bemessungsgrundlagen (anstatt der Bandbreite bis zu 10% gemäß § 135 BAO) Rechnung getragen hat. Zudem hat dieser Aspekt in Anbetracht des Normzwecks, nämlich der Gewährleistung des Informationsaustausches zwischen den Finanzverwaltungen der EU-Mitgliedstaaten zur Kontrolle der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im EU-Ausland, außer Betracht zu bleiben.

Ein weiterer zu berücksichtigender Umstand ist die Frage, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig war (zB VwGH 17.5.1999, 98/17/0265). Hier führt das Finanzamt im Vorlagebericht zu Recht aus, dass der steuerliche Vertreter die nach seinen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in jeder Hinsicht zur Gänze außer Acht gelassen hat und die Bf. die als Steuererklärungen zu wertenden Zusammenfassenden Meldungen für 17 Monate, trotz wiederholter Erinnerungen und Hinweis auf die Rechtslage, nicht fristgerecht abgegeben hat.

Wie die belangte Behörde mit Verweis auf beigelegte Screenshots ausführte, hat die Bf. bzw deren steuerlicher Vertreter erst ab Verhängung des Verspätungszuschlages am 24.8.2023 nunmehr die monatlichen ZM's, beginnend mit 09/23, abgegeben und dabei ig. sonstige Leistungen von € 120.277,- (ZM 09/23) und € 95.211,- (ZM 10/23) erklärt.

Auch wenn die Bf. nunmehr ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Abgabe von ZM's nachkommt, ist die Festsetzung des Verspätungszuschlages in Höhe von 1% der gemeldeten sonstigen Leistungen aus den oben angeführten Gründen, insbesondere wegen den wiederholten telefonischen und schriftlichen Erinnerungen unter explizitem Verweis auf die gesetzliche Verpflichtung in Art. 21 Abs. 3 UStG1994, als nicht unangemessen hoch zu werten.

Der Verspätungszuschlag wurde im gegenständlichen Fall zu Recht gemäß Art. 21 Abs. 9 UStG 1994 mit 1% der Bemessungsgrundlage, das sind € 1.604,50, festgesetzt. Dieser Betrag übersteigt nicht die höchstens festzusetzenden € 2.200,00.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Rechtsfrage, unter welchen Voraussetzungen die Verhängung eines Verspätungszuschlages wegen verspäteter Einreichung von Zusammenfassenden Meldungen gerechtfertigt ist, im Sinne der zitierten Literatur und der dort wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, und eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Wien, am 14. Mai 2024