



Außenstelle Wien
Senat 14

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/2604-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Verspätungszuschlag wegen der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde am 2. November 1998 von MK und KK mit einem Stammkapital von 500.000,00 ATS gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist

- a) Die Aufstellung von Gerüsten

- b) Die Vermietung von Gerüsten, Baugeräten und Bauwerkzeugen jeglicher Art, sowie alle damit zusammenhängenden Tätigkeiten
- c) Die Gesellschaft ist berechtigt, sich an anderen Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art zu beteiligen.

Bei einer Erhebung/Nachschaub anlässlich einer Neuaufnahme am 25. Februar 1999 wurde angegeben, dass die Unternehmenstätigkeit der Bw. in der Aufstellung und Vermietung von Gerüsten, Baugeräten und Werkzeugen bestand, wobei die Aufstellung und Vermietung von Gerüsten überwog.

Die Bw. kämpfte seit dem Jahr 2000 mit Zahlungsschwierigkeiten, und stellte im März 2000 das erste Zahlungserleichterungsansuchen, dem weitere folgten. Die Zahlungsschwierigkeiten hatten laut Bw. ihren Grund in den nur schleppend eingehenden Zahlungen von Kunden. Bereits 2000 wurden mehrere Säumniszuschläge verhängt.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2000 wurde verspätet (gemeinsam mit der Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2000) am 14. August 2000 abgegeben. Es wurde ein Verspätungszuschlag in der Höhe von 5 % verhängt. Die Bw. er hob dagegen Berufung, die mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2000, zugestellt am 12. Oktober 2000, als unbegründet abgewiesen wurde.

Die Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2000 wurde - laut Bw. im Zuge der Schlussbesprechung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung - verspätet am 14. Dezember 2000 dem Prüfer übergeben.

Mit Bescheid vom 22. Dezember 2000 wurde der Bw. ein Verspätungszuschlag in Höhe von 8 % der Umsatzsteuerschuld für Juli 2000 wegen der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli 2000 vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung. Die Bw. beantragt die Festsetzung des Verspätungszuschlages mit 1 % und führt begründend aus, die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli 2000 sei am 14. Dezember 2000 und nicht am Buchungstag (22. Dezember 2000) überreicht worden. Die Verspätung habe mehr als zwei Monate aber weniger als drei Monate betragen. Die Bw. verwies auf die Dienstanweisung Veranlagung, gemäß welcher ein Zuschlag von 4 % festzusetzen wäre, falls Jahreserklärungen vorlägen. Es wurde auch auf die Ermessensrichtlinien Verspätungszuschlag hingewiesen, in denen vermerkt werde, dass wenn man eine Umsatzsteuervoranmeldung zwar verspätet einreicht, jedoch die Vorauszahlung zeitgerecht entrichtet, ein Verspätungszuschlag von höchstens 1 % angemessen sei. Die Bw. habe aber am 8. September 2000 ein Zah-

lungserleichterungsansuchen eingebbracht, welches am 27. September 2000 bewilligt worden sei. Wäre die Umsatzsteuervoranmeldung 9/00 (gemeint wohl: im September 2000) ordnungsgemäß gemeldet worden, so hätte das Zahlungserleichterungsansuchen diese Zahllast umfasst und es wären keine Säumnisfolgen aufgetreten.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Begründend führte das Finanzamt nach Anführung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen aus, die Verspätung wäre nur dann entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige nachgewiesen hätte, dass er die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt habe walten lassen. Bei der Festsetzung der Abgabe sei das Ausmaß der Verspätung berücksichtigt worden und andererseits auch die Höhe des durch die Verspätung erreichten finanziellen Vorteils. Der Zuschlag sei in einer Höhe von 8 % des Abgabenbetrages mit 23.408,00 ATS festgesetzt worden und sei die Abgabenbehörde der Ansicht, dass das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände ausgeübt worden sei.

Die Bw. stellte einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte im Wesentlichen das Berufungsvorbringen.

Das Ratenzahlungsansuchen vom 8. September 2000 betreffend den Abgabenzurückstand in Höhe von 629.038,36 hatte neun Raten in Höhe von 70.000,00 ATS und eine Restzahlung von 69.038,36 ATS zum Gegenstand und wurde bewilligt. Die Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2000 hatte eine Vorauszahlung in Höhe von 292.603,42 ATS zum Gegenstand.

Die Bw. wies zum 31. Dezember 2000 laut Anhang zur Bilanz, Seite 17, ein negatives Eigenkapital von 84.190,62 ATS aus. Am 23. April 2003 wurde ein Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Bw. mangels Kosten deckenden Vermögens abgewiesen. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 3. Juli 2003 wurde der Konkurs über das Vermögen der Bw. eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Dr. AI bestellt.

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 be-

rechnen 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.

Mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Abstandnahme von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen BGBI II 1998/206 wurde bestimmt, dass die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung entfällt, 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.

Gemäß § 135 BAO idF BGBI. Nr. 151/1980 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."

Unstrittig ist, dass die Bw. die Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2000 um fast drei Monate 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 sicher zu stellen (siehe Ritz, Kommentar zu § 135 BAO, 2. Auflage, Rz 1, unter Hinweis auf Stoll, BAO, 1524; BFH BStBl 1997 II 642). Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge eigener Art (Stoll, Ermessen, 142), ein Druckmittel eigener Art (zB Stoll, BAO, 1525; BFH, BStBl 1997 II 642), er ist keine Strafe im finanzstrafrechtlichen Sinn.

Voraussetzung für die Verhängung eines Verspätungszuschlages ist, dass der Abgabepflichtige die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. (vgl. Ritz, a.a.O., Rz 4).

Die Bw. hat eingeräumt, dass kein Entschuldigungsgrund für die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung vorgelegen war, dh., dass der Verspätungszuschlag dem Grunde nach zu Recht verhängt wurde.

Da der Verspätungszuschlag somit dem Grunde nach zu Recht verhängt wurde, ist zu prüfen, in welcher Höhe der Verspätungszuschlag festzusetzen ist:

Hinsichtlich der Höhe verweist die Bw. zunächst darauf, dass bei fristgerechter Entrichtung der Abgabe ein Verspätungszuschlag von höchstens 1 % angemessen gewesen wäre, weil die Bw. ein Zahlungserleichterungsansuchen gestellt hat. Dem wird entgegen gehalten, dass selbst wenn Ermessensrichtlinien der Rang von Gesetzen zukäme, die fristgerechte Entrichtung der Abgabe nicht durch die Abgabe eines Zahlungserleichterungsansuchens betreffend die selbe Abgabe ersetzt werden kann, weil die Abgabe dann noch immer nicht entrichtet wäre. Abgesehen davon werden bei fristgerecht eingebrochenen Stundungsansuchen auch Stundungszinsen verrechnet, was bei nicht gestundeten Abgaben nicht möglich ist. Zur Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen ist die Abgabe fristgerechter Umsatzsteuervoranmeldungen unabdingbar.

Wenn die Bw. alternativ einen Prozentsatz von 4 % aus der Dienstanweisung Veranlagung angewendet wissen will, so ist sie darauf hinzuweisen, dass die Dienstanweisung Veranlagung auf die Umsatzsteuervoranmeldung nicht anzuwenden ist, weil es sich dabei um Selbstbemessungsabgaben handelt, die nicht im Wege der Veranlagung festgesetzt werden.

Es wird daher die Angemessenheit des Verspätungszuschlages anhand der von der Lehre und Judikatur ermittelten Kriterien für die Ermessensübung geprüft werden.

Als Kriterien für die Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

Das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zB. seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten sowie der Grad des Verschuldens (vgl. Ritz, a.a.O., Rz 13).

Zum Ausmaß der Fristüberschreitung:

Die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2000 wurde um fast drei Monate, also nicht nur in geringem Ausmaß, überschritten.

Zur Höhe des finanziellen Vorteiles:

Die Höhe des durch die verspätete Abgabe erreichten finanziellen Vorteils lässt sich nicht genau feststellen. Laut Zinssatzstatistik der inländischen Kreditinstitute, herausgegeben von der österreichischen Nationalbank, wurde bei Kommerzkrediten im Jahr 2000 eine Bandbreite zwischen 4,75 % und 8,88 % berechnet, der Durchschnitt betrug 6,48 %. Die Schulden der Bw. allein beim Finanzamt haben jedoch bereits ohne den gegenständlichen Rückstand das Stammkapital der Bw. überstiegen, es gab bereits ein Liquiditätsproblem. Unter Einbeziehung der gegenständlichen Umsatzsteuer-Schuld hätten die Schulden allein beim Finanzamt beinahe den doppelten Wert des Stammkapitals erreicht. Laut Anhang zur Bilanz zum 31. Dezember 2000 hat die Bw. erklärt, eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes bestehe nicht, weil die Phase der Anlaufverluste bereits im dritten Jahr überwunden werden konnten. Die aushaftenden Verbindlichkeiten an verbundene Unternehmen in Höhe von EUR 30.225,70 und die Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern von EUR 10.000,00 stünden dem negativen Eigenkapital gegenüber. Eine positive Fortbestehensprognose sei jedenfalls gegeben. Dazu wird bemerkt, dass der Jahresgewinn der Bw. EUR 2.830,88 betragen hat. Dieser stand einem Verlustvortrag aus Vorjahren in Höhe von EUR 105.189,71 gegenüber (dies entspricht rund dem dreifachen Betrag der Höhe des Stammkapitals der Bw.). Es ist daher fraglich, ob die Bw. am regulären Kreditmarkt noch Kredit erhalten hätte. Es wird daher von einem Zinsvorteil von rund 3 % für drei Monate ausgegangen, was einem Jahreszinssatz von 12 % entspricht.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten des Abgabepflichtigen zB. seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten:

Dazu wird bemerkt, dass die Bw. bereits die Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2000 um rund einen Monat verspätet eingereicht hat und bereits ein Verspätungszuschlag verhängt worden war. Die Bw. hätte daher betreffend die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bereits sensibilisiert sein müssen, v.a. deshalb, weil ihre Berufung gegen den Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer für Mai 2000 bereits im Oktober 2000 abgewiesen worden war. Die Bw. hat ihre Verpflichtungen gegenüber der Abgabenbehörde nicht ernst genommen und konnte offensichtlich erst durch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung davon überzeugt werden, die Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2000 wenigstens im Dezember abzugeben.

Da es sich um einen im Verhältnis zu den übrigen im Zeitpunkt der Abgabe des Stundungsansuchens vom 8. September 2000 aushaftenden Abgabenbeträgen nicht geringen Betrag gehandelt hat (ungefähr die Hälfte), hat sich die Bw. in unzulässiger Weise einen Kredit verschafft, den sie möglicherweise bei einer Bank nicht bekommen hätte.

Zum Grad des Verschuldens:

Es muss als auffallend sorglos gewertet werden, dass die Bw. nicht für die fristgerechte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2000 Sorge getragen hat, weil bereits wegen der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2000 ein Verspätungszuschlag verhängt worden war und das Problem daher bekannt sein musste.

Die rechtzeitige Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen ist va. aus folgenden Gründen unerlässlich:

Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Umsatzsteuer.

Dabei ist der Kaufpreis im Sinne des Zivilrechtes jener Betrag, den der Käufer für die gekaufte Ware an den Verkäufer zahlen muss. In diesem ist die Umsatzsteuer eingeschlossen, auch wenn sie an den Verkäufer zu entrichten ist. Dass die Umsatzsteuer in der Rechnung des Lieferanten gesondert ausgewiesen wird, hat rein steuertechnische Gründe (vgl. OGH vom 19. März 1975, 1 Ob 39/75). Die Umsatzsteuer wird daher vom Käufer der Ware dem Verkäufer und von diesem wiederum der Abgabenbehörde geschuldet. Das Verhältnis zwischen dem Abgabenschuldner und dem Abgabengläubiger unterscheidet sich insofern wesentlich von rechtsgeschäftlichen Verhältnissen zwischen Privatpersonen, als üblicherweise im Wirtschaftsleben ein Gläubiger von seiner Forderung unmittelbar Kenntnis erlangt: Die Bank begibt einen Kredit und verbucht Abhebungen von einem Konto, ein Verkäufer verkauft eine Ware und stundet den Kaufpreis. In allen diesen Fällen besteht die Möglichkeit des Gläubigers, einen Schuldner abzulehnen und die Leistung bzw. weitere Leistungen nicht (mehr) zu erbringen. Die Abgabenbehörde ist hingegen zur Feststellung der Höhe ihrer Umsatzsteuerforderung auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen angewiesen, weshalb die Gesetze verschiedene Melde- und Erklärungspflichten vorsehen. Darüber hinaus kann die Abgabenbehörde das Zahlungsverhalten des Abgabepflichtigen auch nur würdigen, wenn dieser sie über seine Verpflichtungen regelmäßig auf dem Laufenden hält. Der Verspätungszuschlag ist daher auch ein Mittel zur Sicherung des Systems der Mehrwertsteuer, um die rechtzeitige Abgabe der Erklärungen sicher zu stellen und die erforderlichen Konsequenzen ziehen zu können, weil sonst dieses System unterlaufen werden könnte.

Aufgrund der dreimonatigen Verspätung der Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2000 und des dadurch bedingten Zinsvorteiles im Ausmaß von ca. 3% war der Verspätungszuschlag jedoch nicht im höchstmöglichen Ausmaß von 10 % zu bemessen. Im Hinblick auf

den Umstand, dass es sich bereits um die zweite Verspätung handelte und die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung erst aufgrund der durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung erfolgte, war die Festsetzung des Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2000 mit einem Prozentsatz von 8 % angemessen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. November 2003