

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Siegfried Kemedinger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1060 Wien, Magdalenenstraße 2, vom 6. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes W. vom 29. Oktober 2003 betreffend Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 und Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung betreffend Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 wird gemäß § 274 BAO als gegenstandslos erklärt.

Der Berufung betreffend Verspätungszuschlag betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 wird teilweise Statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Verspätungszuschlag betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe des Verspätungszuschlages sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002, datiert mit 29. Oktober 2003, wurde gemäß § 21 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 Umsatzsteuer in Höhe von € 4.651,00 festgesetzt. Das Finanzamt führte hiezu

begründend aus, dass auf Grund der Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln gewesen seien.

Mit Verspätungszuschlagsbescheid, ebenfalls datiert mit 29. Oktober 2003, wurde ein Ver- spätungszuschlag in Höhe von 10 %, das ist € 465,10, festgesetzt. Die Bw. habe, obwohl eine Verpflichtung zur Einreichung der Umsatzsteuer - Voranmeldungen bestand, die betreffenden Voranmeldungen nicht eingereicht.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** führte die Bw. aus, dass sie ausschließlich Leistungen gemäß § 19 Abs. 1 a UStG 1994 (Bauleistungen) erbringe, für die keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sei, sodass seit Oktober 2002 nur noch Vorsteuerguthaben resultierten. Eine aktuelle Rechnung liege als Beispiel bei. Für den Zeitraum Juli 2002 bis September 2002 lägen keine Zahllasten vor bzw. seien diese durch Vorsteuerguthaben für den Zeitraum Oktober 2002 bis Dezember 2002 überkompensiert.

Mit **Vorhalt** vom 20. November 2003 ersuchte das Finanzamt die Bw., die steuerbaren Umsätze, die steuerfreien Umsätze, die dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze, sowie die in diesem Zeitraum angefallenen und zum Abzug begehrten Vorsteuern und allenfalls die in den Monaten Oktober 2002 bis Dezember 2002 erzielten Umsätze, für die die Steuerschuld gemäß § 19 UStG 1994 auf den Leistungsempfänger übergegangen sei, bekannt zu geben.

Mit Ansuchen vom 29. Dezember 2003 wurde um Fristverlängerung betreffend Beantwortung des Vorhaltes vom 20. November 2003 bis Ende Jänner 2004 ersucht, da an der Buchhaltung für das Jahr 2002 noch gearbeitet werde.

Mit neuerlichem Fristverlängerungsansuchen vom 11. Februar 2004 wurde um Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes bis Mitte März 2004 ersucht.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2004 wurde das Ansuchen betreffend Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes hinsichtlich der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 abgewiesen und begründend ausgeführt, dass eine bereits abgelaufene Frist nicht verlängerbar sei. Darüber hinaus sei die bereits erwirkte Zufristung für die Bekanntgabe der Umsatzsteuervoranmeldungsdaten aus dem Kalenderjahr 2002, die ohne größeren Zeitaufwand aus den gemäß § 18 UStG 1994 geführten Aufzeichnungen zu ermitteln seien, als durchaus ausreichend anzusehen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 19. März 2004 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, dass dem Ergänzungsansuchen vom 20. November 2003 trotz hinlänglicher Frist nicht entsprochen worden sei. Insbesondere seien weder die Höhe der im Streitzeitraum erzielten Umsätze noch der in diesem Zeitraum angefallenen Vorsteuern

bekannt gegeben worden. Es sei demnach nicht feststellbar, ob die im Schätzungswege ermittelten Bemessungsgrundlagen unzutreffend seien.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 22. März 2004 betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlags betreffend die Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 wurde die Berufung ebenfalls abgewiesen und ausgeführt, dass das Nichtvorliegen von Zahllasten im Verfahren gegen die Umsatzsteuerfestsetzung nicht nachgewiesen, die diesbezügliche Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden sei und sich die Berufung aufgrund der Bindung des Verspätungszuschlagsbescheides an die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer und der Abweisung der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid als unbegründet erweise.

Mit rechtzeitig eingebrachtem **Vorlageantrag** vom 23. März 2004 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 führte die Bw. aus, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 fristgerecht eingereicht worden sei und damit auch dem in der Berufungsvorentscheidung genannten Ergänzungsansuchen Genüge getan sei. Für die schätzungsweise Vorschreibung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 bestünde nunmehr kein Anlass und seien daher die Berufungsvorentscheidung und der Schätzungsbescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 aufzuheben.

Den ebenfalls rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** vom 31. März 2004 betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlags betreffend die Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 begründete die Bw. insoweit, als sie auf den Vorlageantrag vom 23. März 2004 verwies.

Schließlich legte die Bw. am 19. Mai 2004 Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 dem Finanzamt vor.

In einem weiteren Abgabenverfahren wurde die Erklärung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 am 17. März 2004 eingebracht und die Umsatzsteuer mit Bescheid vom 23. April 2004 erklärungsgemäß festgesetzt.

Mit Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 23. April 2004 führte die Bw. aus, dass sie die Berücksichtigung des Vorsteuerpauschales gemäß § 14 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 und daher die Anerkennung der Vorsteuer in Höhe von insgesamt € 1.881,11 beantrage.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2004 wurde der Berufung betreffend den Umsatzsteuerjahresbescheid insoweit stattgegeben, als die Vorsteuer im beantragten Ausmaße anerkannt wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen durch die Erlassung eines Umsatzsteuerbescheides, der ua. den betroffenen Vorauszahlungszeitraum umfasst, derart außer Kraft gesetzt, dass er ab der Erlassung des Veranlagungsbescheides keine Rechtswirkungen mehr entfaltet (vgl. etwa VwGH-Beschluss\_2.07.2002, 2000/14/0191). Im vorliegenden Fall ist der Bescheid vom 7. Juni 2004 (Berufungsvorentscheidung) betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 somit an die Stelle des angefochtenen Bescheides betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 getreten.

Die Bestimmung des § 274 Bundesabgabenordnung (BAO) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung, BGBl. I 2002/97, lautet:

*Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehr Rechnung trägt ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.*

Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung wurde durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz (AbgRmRefG) insofern erweitert, als eine Berufung auch gegen einen späteren Bescheid gerichtet gilt, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt. Wie oben bereits ausgeführt, ist der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid (§ 21 Abs. 4 UStG 1994) ein solcher Bescheid, der an die Stelle eines Umsatzsteuerfestsetzungsbesciedes (§ 21 Abs. 3 UStG 1994) tritt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2004 wurde dem Berufungsbegehr insoweit Rechnung getragen, als die Vorsteuer im beantragten Ausmaß anerkannt worden ist. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 war daher gemäß § 274 BAO, zweiter Satz als gegenstandslos zu erklären.

Wenn die Finanzbehörde I. Instanz die Ansicht vertritt, die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescied für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 könne gemäß § 274 BAO nicht als gegenstandslos erklärt werden, da sie auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2002 gerichtet anzusehen sei, wird darauf hingewiesen, dass mit dem Umsatzsteuerjahresbescheid, erledigt mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2004, der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescied für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 Rechnung getragen wurde. Insoweit war die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Soweit die Bw. im Vorlageantrag vom 23. März 2004 vorbringt, mit der Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2002 sei dem Ergänzungsansuchen vom 20. November 2003 Genüge getan, wird hiezu ausgeführt, dass aus der Jahreserklärung

lediglich der Gesamtbetrag der für die jahresmäßige Festsetzung maßgeblichen Bemessungsgrundlagen ersichtlich ist. Eine Zuordnung der einzelnen Bemessungsgrundlagen zum streitgegenständlichen Zeitraum ist jedoch nicht durchführbar, zumal die betrags- und zeitraummäßige Kenntnis der Steuer in weiterer Folge eine Voraussetzung für die Verhängung des Verspätungszuschlages darstellt.

Wenn die Bw. des Weiteren die Ansicht vertritt, für eine schätzungsweise Vorschreibung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 bestünde mit Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung kein Anlass mehr, wird darauf hingewiesen, dass auf Grund der Nichtabgabe der Steuererklärungen - Umsatzsteuervoranmeldungen sind gem. § 21 Abs. 1 UStG 1994 Steuererklärungen - das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen sehr wohl im Schätzungswege zu ermitteln hatte. Ein Vorbringen, wonach die Bw. von der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen befreit gewesen wäre, ist nicht aktenkundig. Vielmehr 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 (§ 21 Abs. 1 UStG 1994, erster und zweiter Satz). Insofern ist dieser Einwand der Bw. nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Soweit die Bw. ausführt, sowohl die Berufungsvorentscheidung, als auch der Schätzungsbescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 seien aufzuheben, wird entgegengehalten, dass mit rechtzeitiger Einbringung eines Vorlageantrages die Berufung, ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt gilt (§ 276 Abs. 3 BAO). Somit ist eine Aufhebung der Berufungsvorentscheidung auf Grund abgabenverfahrensrechtlicher Vorschriften nicht geboten. Hinsichtlich des Schätzungsbescheides betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 ist eine Aufhebung desselben ebenso wenig angebracht, da - wie oben erwähnt - durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides der Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen bereits außer Kraft gesetzt wurde.

Im Vorlageantrag vom 31. März 2004 betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002 verwies die Bw. auf das im Vorlageantrag vom 23. März 2004 getätigte Vorbringen. Hiezu ist auszuführen, dass gemäß § 135 BAO die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) den Abgabenpflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer

Abgabenerklärung nicht wahren, auferlegen kann, 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 abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt.

Wenn die Bw. vermeint, durch die Außerkraftsetzung des Bescheides über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen sei auch automatisch der Bescheid betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages aufgehoben worden, schließt sich der unabhängige Finanzsenat dieser Meinung nicht an. Auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Festsetzung des Verspätungszuschlages isoliert anfechtbar, zumal der Verspätungszuschlag nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen gehört und zur festgesetzten Abgabe formell akzessorisch ist (vgl. etwa VwGH\_19.01.2002, 2001/13/0167, VwGH\_11.05.2000, 98/160163).

Normzweck des Verspätungszuschlages ist nämlich, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge eigener Art; er ist keine Strafe im finanzrechtlichen Sinn (Ritz, BAO, 2. Auflage, § 135, Tz 1 ff).

Bemessungsgrundlage des Verspätungszuschlages ist die festgesetzte Abgabe; bei Selbstbemessungsabgaben, wie z.B. Umsatzsteuervorauszahlungen im Sinne des § 21 Abs. 3 UStG 1994, ist somit jene Abgabenhöhe maßgebend, die vom Abgabenschuldner selbst bekannt gegebenen wird. Wenn das Finanzamt nun in der Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheides betreffend Festsetzung des Verspätungszuschlages ausführt, die Bw. habe, obwohl eine Verpflichtung zur Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen bestand, keine Voranmeldungen eingereicht, ist dem Finanzamt nicht entgegenzutreten, wenn es Umsatzsteuer festsetzt und im Zuge seines Ermessens einen Verspätungszuschlag verhängt. Voraussetzungen für die Verhängung eines Verspätungszuschlages sind nämlich - wie oben schon erwähnt - die Nichteinhaltung der Frist zur Einreichung der Steuererklärungen - im vorliegenden Fall die Umsatzsteuervoranmeldungen - und eine nicht entschuldbare Verspätung. Dass die Bw. verpflichtet war, Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen, jedoch die Fristen zur Abgabe der Voranmeldungen nicht eingehalten hat, ist evident. Betreffend die Frage der Entschuldbarkeit der Verspätung wird bemerkt, dass in ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Verspätung dann entschuldbar im Sinne des § 135 Abs. 1 BAO ist, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden zugerechnet werden kann, d.h., wenn er die Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Unter Fahrlässigkeit ist hier auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen (VwGH\_16. November 2004, 2002/17/0267).

Weder aus dem Vorbringen der Bw. noch auf Grund der vorgelegten Akten ist auf eine mögliche, entschuldbare Verspätung zu schließen, die eine Nichtfestsetzung des Verspätungszuschlages rechtfertigen.

Wenn die Bw. in der Berufung vorbringt, sie erbringe ausschließlich Leistungen, für die keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sei bzw. die Zahllasten für den Zeitraum Juli 2002 bis September 2002 seien durch Vorsteuerguthaben für den Zeitraum Oktober 2002 bis Dezember 2002 "überkompensiert", wird festgehalten, dass dieses Vorbringen eine reine Schutzbehauptung darstellt. Die Bw. wurde im Rechtsmittelverfahren seitens des Finanzamtes aufgefordert, mittels Vorhalt diesen behaupteten Sachverhalt detailliert darzulegen, zumal sie - wie das Finanzamt zutreffend ausführte - die Umsatzsteuervoranmeldungsdaten ohne größeren Zeitaufwand aus den gemäß § 18 UStG 1994 zu führenden Aufzeichnungen hätte ermitteln können. Insoweit ist aus diesem Verhalten der Bw. keine entschuldbare Verspätung erkennbar. Demnach hat die Finanzbehörde dem Grunde nach zu Recht einen Verspätungszuschlag vorgeschrieben.

Hinsichtlich der Höhe des festgesetzten Zuschlages ist eine fehlerhafte Ermessensübung des Finanzamtes nicht feststellbar, wenn es die Nichtvorlage der streitgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungen der Bw., sowie deren mehrfache Säumigkeit in Abgabenangelegenheiten (z.B. Schätzung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer für das Jahr 2001) berücksichtigte. Im Übrigen hat die Bw. gegen die Höhe des festgesetzten Prozentsatzes keine Einwendungen erhoben.

Erst mit 19. Mai 2004 (nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung und nach Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides) legte die Bw. Umsatzsteuervoranmeldungen für den Streitzeitraum vor, sodass nunmehr mit Zusammenfassung dieser Erklärungen die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag € 3.500,38 beträgt.

### **Ermittlung des Verspätungszuschlages**

Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2002	€	3.500,38
Verspätungszuschlag in Höhe von 10 %	€	350,04

Der Berufung war daher teilweise Statt zu geben.

Wien, am 24. Mai 2005