

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Aigner in der Beschwerdesache Dipl.Ing. N.N., B-Gasse 1, 1ZZZ Wien, vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., Bösendorferstraße 2, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 18.April 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 20.März 2017, betreffend Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli bis September 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12.Oktober 2017 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ein Diplomingenieur. Die Kontaktdaten des Ingenieurbüros N.e.U. (=Büro), zu dessen Dienstleistungsangeboten Planung, Statik, Sachverständiger (Beratung, Privatsachverständiger, Gerichtssachverständiger, Amtssachverständiger), Interessensvertretung zählen, sind Dipl.-Ing. N.N., B-Gasse 1, 1ZZZ Wien; Telefon Tel.:(+43) 01/ XXX XX X; Fax:(+43) 01/ XXZZZZZ. Der Bf. verfügt über einen Internetanschluss. Die E-Mail-Adresse ist office@xxxxxxx.at. Die Web-Seite ist <http://www.xxxxxxx.at>. Im Firmenbuch ist das Büro unter FN 000000i als Firma im "Geschäftszweig "Zivilingenieur für Bauwesen, Technisches Zeichenbüro"" registriert. In abgabenrechtlichen Belangen wird der Bf. von der Steuerberatungskanzlei Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H. vertreten. Die E-Mail-Adresse der Steuerberatungskanzlei ist office @ intercura.at.

Angefochten ist der Bescheid vom 20.März 2017, mit dem ein Verspätungszuschlag betreffend die Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli bis September/2016 mit 10% von 2.683,34 € und somit in Höhe von 268,33 € gemäß § 135 BAO festgesetzt wurde. Begründet wurde der Bescheid damit, dass der Bf. trotz Bestands einer Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung(en) diese nicht bzw. verspätet eingereicht hatte.

Am 20.März 2017 wurde die UVA für das 3.Quartal 2016 vom Finanzamt verbucht; der Fälligkeitstag für diese UVA war der 15.November 2016.

- Dem Bescheid ist die abgabenbehördliche Aufforderung zur Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen (=UVAs) mittels Finanz-Online gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 vom **26.August 2016** mit dem nachfolgend zitierten Text vorausgegangen:

*"Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat die Übermittlung der Voranmeldung elektronisch und über Finanz-Online <https://finanzonline.bmf.gv.at> zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist der Unternehmerin/ dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar.*

*Von Unzumutbarkeit mangels technischer Voraussetzungen ist nur dann auszugehen, wenn die Unternehmerin / der Unternehmer über keinen Internetanschluss verfügt.*

*Sie werden aufgefordert, Ihre Umsatzsteuervoranmeldungen mittels Finanz-Online zu übermitteln. Da Sie über eine E-Mail Adresse verfügen, wird gegen Sie, falls Sie dieser Verpflichtung nicht Folge leisten, gemäß § 111 Abs. 1 BAO eine Zwangsstrafe in Höhe von 500 € festgesetzt.*

*Ergänzt wird, dass eine Unzumutbarkeit der Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen mangels technischer Voraussetzungen - vgl. oben - gegenüber dem Finanzamt glaubhaft zu machen ist.*

*Hinweis: Mittlerweile können auch berichtigte Umsatzsteuervoranmeldungen mittels Finanz- Online übermittelt werden.*

*Nähere Informationen zum Online-Verfahren finden Sie auf der Homepage des BMF unter [www.bmf.gv.at](http://www.bmf.gv.at) und in der Broschüre „FinanzOnline - Ihre Steuererklärung per Internet“.*

- Unter Bezugnahme auf das zuvorgenannte abgabenbehördliche Schreiben wurde mit dem an das Finanzamt adressierten Bf.-Ersuchen vom **30.November 2016** betreffend Angaben hinsichtlich des Weges, auf dem die Bf.-Buchhaltung das elektronische Formular E30 an das Finanzamt übermitteln könne, u.a. vorgebracht, dass die UVA eine betriebliche und keine private Steuerpflicht [wie z.B. die Einkommensteuer] sei.

Betriebliche Angelegenheiten würden nicht notwendigerweise alle durch den „Chef“ oder Geschäftsführer persönlich bearbeitet. Im Büro würden die UVAs von der Buchhaltung auf dem elektronischen Formular E 30 erstellt.Diese UVA liege im Büro - wie alle Quartale früher - auch für das 3.Quartal 2016 vor.

Der Finanz-Online-Zugang sei ein persönlicher (privater) Zugang des Steuerpflichtigen, in dem neben betrieblichen Steuerdaten auch private Steuerdaten verarbeitet würden und enthalten seien. Die Angestellten hätten daher aus Datenschutzgründen keine Berechtigung, diesen Zugang zu nutzen bzw. darin in den persönlichen Bf.-Daten Einsicht zu nehmen.

Aufgrund der Unmöglichkeit der Übermittlung des von der Buchhaltung ausgefüllten elektronischen Formulars E30 über Finanz-Online werde das Finanzamt um Bekanntgabe der Form, in der das von der Bf.-Buchhaltung erstellte elektronische

Formular E30 an das Amt weitergeleitet werden solle - außer bis dato auf dem Postweg in ausgedruckter Form - ersucht.

Dem Bf. als Geschäftsführer sei es nicht zumutbar, über Finanz-Online ein mehrere Seiten langes Web-Formular persönlich ausfüllen zu müssen. Der Bf. habe „Wichtigeres“ zu tun als UVAs auszufüllen und sei kein „Postbote“ der Bf.- Buchhaltung!

Zumutbar wäre für die Übermittlung des elektronischen Formulars E30 an das Finanzamt z.B. eine Funktion im Finanz-Online, um dieses von der Buchhaltung ausgefüllte Formular absenden zu können - dann könnte das auch vom Bf. persönlich erfolgen! Da es sich um ein elektronisches PDF-Formular der Dienststelle des Finanzamts handle, wäre dieses auch von der Abgabenbehörde elektronisch weiterverarbeitbar - es müsste nur eingelesen werden.

Die UVA-Erstellung zwangsweise durch den Geschäftsführer persönlich in einem mehrseitigen Web-Formular sei aus betrieblichen Gründen unzumutbar! Für den Fall, dass der Bf. innerhalb einer Woche keine Nachricht erhalte, auf welchem Weg die Buchhaltung die im elektronischen Formular E30 erstellte UVA übermitteln könne, werde der Bf. dies wieder in ausgedruckter Form vornehmen müssen. Die Berechtigung, den persönlichen (privaten) Finanz-Online-Zugang zu nutzen, habe die Buchhaltung aus Datenschutzgründen nicht!

- Mit dem an den Bf. adressierten Aufforderungsschreiben des Finanzamts vom **22.Dezember 2016** betreffend UVA-Übermittlung mittels Finanz-Online wurde zum Bf.-Schreiben vom 30.November 2016 repliziert, dass aus den Ausführungen keine Anhaltspunkte hervorgehen würden, die eine Unzumutbarkeit der UVAs-Abgabe in elektronischer Form gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 begründen würden. Für einen Unternehmer sei die elektronische Übermittlung einer verpflichtenden Voranmeldung (in der seit 2014 jeweils 4 Kennzahlen befüllt worden wären) in einem Intervall von drei Monaten zumutbar.

Aufgrund der E-Mail Adresse des Bf. werde gegen den Bf. für den Fall, dass die UVA für das 1.Quartal 2017 mit Frist bis 15.Mai 2017 nicht in elektronischer Form (Finanz-Online) eingereicht werde, eine Zwangsstrafe in Höhe von 500 € gemäß § 111 Abs. 1 BAO festgesetzt.

Abschließend wies das Finanzamt den Bf. darauf hin, dass eine Unzumutbarkeit der Übermittlung der UVAs mangels technischer Voraussetzungen gegenüber dem Finanzamt glaubhaft zu machen sei. Von Unzumutbarkeit mangels technischer Voraussetzungen sei nur dann, wenn die Unternehmerin/der Unternehmer über keinen Internetanschluss verfüge, auszugehen.

- Mit Bf.-Schreiben vom 22. Februar 2017 wurde hinsichtlich der UVA-Übermittlung für den Zeitraum Oktober bis Dezember/2016 um Nachricht, in welcher elektronischen Form das elektronische Formular U30, auf dem die UVAs von der Bf.- Buchhaltung erstellt würden und das im Büro für das 4. Quartal 2016 vorliege, an das Finanzamt übermittelt werden könne, damit es von der Behörde automatisiert verarbeitet werden könne,

ersucht. Hinsichtlich der Aufforderung des Finanzamts vom 26.August 2016 wurde auf die betriebliche Steuerpflicht bei der UVA verwiesen.

Mit der Beschwerde vom 18.April 2017 wurde die Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides - alternativ die Herabsetzung des darin angeführten Betrages auf Null beantragt. Begründet wurde der Antrag im Wesentlichen damit, dass die quartalsmäßigen UVAs für das Büro in Schriftform (ausgefülltes FA-PDF-Formular) an das zuständige Finanzamt übermittelt worden wären. Mit Schreiben vom 26.August 2016 und 22.Dezember 2016 sei das Büro mit einer Strafe von 500 € bedroht worden, wenn dies weiter getan werden sollte.

In weiterer Folge seien die UVAs für das 3.Quartal und das 4.Quartal 2016 zur Vermeidung der angedrohten Strafe nicht an das Finanzamt übermittelt worden, jedoch sei zu beiden UVAs mittels Schreiben an das Finanzamt die schriftliche Anfrage nach der Form, in der die UVA alternativ übermittelt werden sollten, gestellt worden.

Der Bf. habe zur Anfrage vom 30.November 2016 (zum 3.Quartal 2016) keine Antwort bzw. zur Anfrage vom 22.Februar 2017 (zum 4.Quartal 2016) einen Anruf mit der Mitteilung, dass die Voranmeldungen wie bisher in Schriftform abgegeben werden sollten, erhalten. Der Eventualantrag wurde damit begründet, dass die UVAs (einschließlich der zugehörigen Zahlungen) vorhanden gewesen wären bzw. erfolgt seien.

Des Weiteren beantragte der Bf. die Bekanntgabe der Meldungsform hinsichtlich der Betriebssteuern wie die Umsatzsteuer an das Finanzamt, ohne den privaten Online-Zugang nutzen zu müssen. Die Voranmeldungen würden durch Mitarbeiter erfolgen, die aus Datenschutzgründen keinen Zugriff auf den privaten Online-Zugang des Geschäftsführers (Chefs) hätten.

Aufgrund jener Mitarbeiterin des Finanzamtes, welche nach Anfrage zur Übermittlung der Voranmeldung für das 4.Quartal 2016 angerufen und mitgeteilt hätte, dass *„dieses Problem der Vermischung privater und betrieblicher Steuern im Online-System bekannt wäre“*, ohne eine Lösung anbieten zu können, schlug der Bf. dem Finanzamt vor, sich geeigneter EDV-Techniker zu bedienen, welchen es möglich sei, eine automatisierte Einlesung der PDF-Formulare zu installieren. Alle darin angegebenen, ausgefüllten Felder seien formularintern mit einem Variablennamen belegt und könnten automatisiert verarbeitet werden. Der Finanz-Online-Zugang stelle allerdings keine Möglichkeit zur Verfügung, derartige Formulare zu übermitteln. Solange keine Möglichkeit einer Übermittlung der automatisiert verarbeitbaren PDF-Formulare bestehe, würden die UVAs aus Datenschutzgründen weiterhin nur in Schriftform abgegeben werden können.

Mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hielt die belangte Behörde dem Bf. vor, dass es ihm als ordentlichen Kaufmann aufgrund dessen, dass die belangte Behörde den Bf. bereits mit dem Schreiben vom 26.August 2016 über die gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der UVAs informiert hatte, möglich gewesen wäre, die UVA für Juli bis September/2016 elektronisch und fristgerecht einzureichen.

Ferner hätte das Finanzamt den Bf. mit Schriftsatz vom 22.Dezember 2016 nochmals explizit darauf hingewiesen, dass eine UVA-Abgabe nur in elektronischer Form

gesetzeskonform sei. Hier sei dem Bf. auch dezidiert mitgeteilt worden, dass die elektronische Übermittlung einer verpflichteten UVA (in der seit 2014 jeweils 4 Kennzahlen befüllt wurden) in einem Intervall von 3 Monaten für einen Unternehmer zumutbar sei. Da aus oben angeführten Sachverhalt eindeutig hervorgehe, dass eine rechtzeitige UVA-Abgabe möglich gewesen sei, komme die belangte Behörde in ihrer Ermessensentscheidung zu dem Schluss: Die Verhängung eines zehnpromzentigen Verspätungszuschlages wegen verspäteter Abgabe sei zu Recht erfolgt.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 264 BAO wurde im Wesentlichen eingewandt, dass die „Verspätung“ durch die mangelhafte Software des Finanzamts zustande gekommen sei. Der geforderte Übermittlungsvorgang sei rechtzeitig erfragt worden. Der Bf. habe aber bis heute keine passende Auskunft erhalten.

Die in der Beschwerde vorentscheidung angeführte Begründung sei nicht nachvollziehbar. Der Umstand, dass UVAs elektronisch zu „übermitteln“ seien, sei nicht der Hintergrund der Beschwerde. Bürointern werde das PDF-Formular der UVA mittels der darin enthaltenen Formularfunktionen elektronisch auf der Bf.-EDV ausgefüllt. Die belangte Behörde stelle nur keinerlei Möglichkeiten zur Verfügung, dieses Formular auf dem elektronischen Weg zu „übermitteln“, damit dieses vom Finanzamt automatisiert eingelesen werden könne. Zwei Mal sei die schriftliche Anfrage (nach der Art und Weise), wie dieses elektronische Formular elektronisch - also über Internet - „übermittelt“ werden solle, erfolgt. Auf die 1.Anfrage [am 30.November 2016 (3.Quartal 2016)] habe der Bf. überhaupt keine Antwort erhalten. Aufgrund der abgabenbehördlichen Strafandrohung, wenn die Voranmeldung in weiterhin Papierform übermittelt werde, habe der Bf. von einer Übermittlung abgesehen und auf Antwort gewartet-die allerdings nie gekommen sei. Auf die 2.Anfrage [am 22.Februar 2017 (4.Quartal 2016)] habe der Bf. einen Anruf mit der Mitteilung erhalten, dass das Problem der nicht möglichen Übermittlung auf elektronischem Weg bekannt sei und daher wiederum die Papierform übermittelt werden sollte - was getan worden sei. Vom Amt werde der Unterschied zwischen einer elektronischen UVA-„Übermittlung“ und dem elektronischen „Erstellen“ einer UVA offensichtlich nicht verstanden. Die Erstellung erfolge durch die Angestellten, welche aus Datenschutzgründen keinen Zugriff auf den persönlichen, privaten Finanz-Online-Zugang des Bf. hätten. Eine „Übermittlung“ des von Angestellten erstellten elektronischen Formulars der Voranmeldung über Finanz-Online durch den Betriebsinhaber persönlich wäre möglich, werde aber nicht zur Verfügung gestellt.

Finanz-Online stelle lediglich den gesamten „Erstellvorgang“ der Voranmeldung zur Verfügung. Dazu sei das Bf.-Personal jedoch aus Datenschutzgründen innerhalb des persönlichen, privaten Finanz-Online nicht berechtigt. Abgesehen davon wäre eine Erstellung innerhalb der Bf.-Finanz-Online sowieso fehlerhaft, da darin die Firmenbezeichnung falsch eingetragen und nicht editierbar sei. Es bestehe ein Unterschied zwischen einer privaten Einkommensteuererklärung und einer betrieblichen UVA.

Die Einforderung von Dingen, welche aufgrund der seitens der Behörde zur Verfügung gestellten Rahmenbedingungen gar nicht erfüllt werden können, sei rechtlich unzulässig.

Mit dem Vorlagebericht der belangten Behörde vom 31.Juli 2017 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Dem Bericht wurden an Beweismittel zum festgestellten Sachverhalt, wonach der in abgabenrechtlichen Angelegenheiten von einem Steuerberater vertretene Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung die UVA nicht elektronisch eingereicht hätte, weil die UVAs erstellenden Mitarbeiter keinen Zugang zum Bf.-Finanz-online haben dürften, a) das beim Finanzamt am 1.Dezember 2016 eingelangte Bf.-Schreiben betreffend elektronische Übermittlung vom 30.November 2016, b) das Schreiben des Finanzamts bezüglich elektronischer Übermittlung vom 22.Dezember 2016, c) das Bf.-Schreiben [hinsichtlich der Aufforderung zur elektronischen Abgabe] vom 22.Februar 2017, d) der angefochtene Bescheid, e) die Beschwerde, f) die Beschwerdevorentscheidung und g) der Vorlageantrag beigelegt.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zum Vorlageantrag wurde um Abweisung der Beschwerde mit der Begründung ersucht, dass der Unternehmer gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 und FOnErkIV zur Übermittlung der UVAs im Finanz Online verpflichtet sei, wenn er über einen solchen Zugang verfüge. Der Bf. verfüge über einen FinanzOnline Zugang, den aber seine Mitarbeiter nicht benützen dürfen;er selbst wolle aus Zeitgründen die UVAs nicht eingeben. Der steuerliche Vertreter verfüge über Finanz Online. Da der Bf. (trotzdem) weiterhin die UVAs in Papierform abgebe und diese für Juli bis September/ 2016 zu spät eingelangt seien, sei gemäß § 135 BAO der Verspätungszuschlag zurecht anzusetzen.

Mit dem beim Bundesfinanzgericht am 28.August 2017 eingelangten Schreiben vom 23.August 2017 brachte der Bf. zum Vorlagebericht vom 31.Juli 2017 vor, dass der Sachverhalt darin - vermutlich bewußt - irreführend beschrieben werde. Es werde nämlich eine Übermittlung einer USt-VA im Wege des FinanzOnline gar nicht ermöglicht. Der Betrieb fülle das elektronisch zur Verfügung gestellte Formular U30 aus und errechne auf diesem die Umsatzsteuer- und Vorsteuersummen, könne dieses jedoch nicht übermitteln. Mehrfache Anfragen, auf welchem Wege diese elektronischen Daten Übermittelt werden solle, seien bis dato unbeantwortet geblieben.

Richtig sei vielmehr: In FinanzOnline werde nur ein Ausfüllen einer USt-VA in Form eines "online"-Formulares zur Verfügung gestellt. Gerade das Ausfüllen der vielen Datenfelder und die dabei vorzunehmende rechnerische Ermittlung der Steuerpflicht im Formular U30 stelle nämlich die eigentliche Arbeit dar, welche von den Mitarbeitern erledigt werde. Im Formular U30 gebe es 33 Datenfelder, welche bearbeitet werden müssen. Dieses Ausfüllen und Berechnen erfolge beim Bf. "offline" im Wege des PDF-Formuiars U30 im Bf.-EDV-System.

Außerdem stelle der FinanzOnline Zugang eine Vermischung von betrieblichen und privaten Daten dar. Die Bf.-Mitarbeiter hätten aus Datenschutzgründen keinerlei Berechtigung, in die privaten Daten des Betriebsinhabers Einsicht zu nehmen. Ein auf rein betriebliche Daten eingeschränkter FinanzOnline-Zugang sei dem Bf. nicht bekannt. Außerdem werde im FinanzOnline Zugang die Betriebsbezeichnung "I.S. e.U., B-Gasse 1a" falsch geführt. Somit sei auch das "online"-Formular für die USt-VA falsch vorausgefüllt. Eine Änderung dieser Daten sei allerdings nicht möglich. Das FinanzOnline-

System führe als Steuerpflichtigen lediglich "Bf., A-Gasse 2". Das sei für betriebliche Steuern natürlich ein Unsinn, da an dieser Adresse keine betriebliche Tätigkeit stattfinde. Eine mehrfache schriftliche Anfrage, in welcher Form nun die USt-VA übermittelt werden könnten, habe letzten Endes zum Anruf einer Mitarbeiterin mit folgender Mitteilung geführt: *"Diese Problematik der Vermischung betrieblicher mit privaten Daten sei bekannt, aber in FinanzOnline (noch) nicht gelöst. Wir müssten die Erklärungen daher weiter in Schriftform übermitteln, da eine elektronische Übermittlung des PDF-Formulares nicht zur Verfügung stehe."*

Zusammenfassend hielt der Bf. fest, dass eine Übermittlung des elektronischen Erklärungsformulares zwar jederzeit stattfinden könne, nur werde diese in FinanzOnline nicht zur Verfügung gestellt. Zur Verfügung gestellt werde nur eine "online"-Funktion zum Ausfüllen und Berechnen dieses 33-feldrigen Formulares, was aber nicht durch den Betriebsinhaber persönlich, sondern nur durch dessen Buchhaltung erfolge. Ein Zugang zu FinanzOnline sei jedoch für die Mitarbeiter aus Datenschutzgründen (private Steuerdaten) nicht vorgesehen und werde auch verwehrt.

Die gesetzlichen Regelungen würden nur zu einer elektronischen „Übermittlung“ - nicht jedoch zu einem "online"-Ausfüllen oder "online"-Berechnen eines 33-feldrigen Webformulars verpflichten. Solange diese Übermittlung daher nicht zur Verfügung gestellt werde, müssten auch die diesbezüglichen Regelungen ins Leere gehen.

Die in der FOnErkIV enthaltenen Verweise auf § 1 Abs. 2 FOnV 2006 müssten ebenfalls ins Leere gehen, da darin nicht spezifiziert sei, welche Daten in welcher Form in welchem Datenstrom und in welchem Webservice existent seien. Abgesehen davon spezifiziert § 1 Abs. 2 FOnV 2006 nur die allgemeine Zulässigkeit von elektronischen Datenströmen - und nicht die Verpflichtung zu bestimmten Datenströmen.

In der über Bf.-Antrag durchgeführten mündlichen Verhandlung vom 12. Oktober 2017 wiederholte der Bf., dass auf der Website des Finanz-Online keine Funktion zur Verfügung stehe, um die vom Gesetzgeber vorgesehene Übermittlung z.B. einer UVA durchzuführen. Die Webseite stelle lediglich die Funktionalität des Erstellens bzw. Ausfüllens der UVA mit 30 bis 40 Datenfeldern zur Verfügung. Die vom Gesetzgeber vorgesehene Übermittlung werde technisch nicht zur Verfügung gestellt.

Der Bf. habe die Problematik des Übermittels bzw. Ausfüllens - das seien 2 verschiedene Vorgänge - telefonisch auch mit dem Finanzamt besprochen. Mitgeteilt worden sei dem Bf.: Diese Problematik sei bekannt. Der Bf. solle daher aus Datenschutzgründen die UVAs weiterhin in Papierform übermitteln.

Über Vorhalt des § 1 Abs. 1 der FOnErkIV wies der Bf. im Wesentlichen darauf hin, dass hier explizit die Rechtsgrundlage für das Verfahren FinanzOnline angeführt sei. Der Gesetzgeber habe in der Finanz Online Verordnung 2006 (FOnV 2006) nicht spezifiziert, in welcher detaillierten Form das Verfahren FinanzOnline zu gestalten sei, sondern habe nur generelle Zulässigkeiten definiert.

§ 1 Abs. 1 der FOnErkIV reglementiere die Verpflichtung nur für die Übermittlung, jedoch nicht für die Erstellung im Verfahren FinanzOnline. Die Einschränkung im Verfahren Finanz

Online allein auf die Möglichkeit der Erstellung der gesamten Datenangaben sei daher, wenn es um die Verpflichtung zur Nutzung gehe, gesetzlich nicht gedeckt.

Aus den gesetzlichen Grundlagen gehe nicht hervor, dass der Bf. verpflichtet sei, die UVA im Verfahren FinanzOnline zu erstellen oder auszufüllen. Lediglich die Übermittlung der UVAs sei vorgesehen.

Mit dem Verfahren werde angestrebt, dass die Problematik der eingeschränkten Nutzbarkeit des FinanzOnline-Verfahrens an höherer Stelle bekannt werde und dem Bf. nicht ein Verspätungszuschlagsbescheid zugestellt werde, welcher seine Ursache in der eingeschränkten Nutzbarkeit habe. Eine Entscheidung gemäß der Beschwerde werde beantragt.

Zur Frage des Verhandlungsleiters zum Bf.-Abgabeverhalten gegenüber der Finanzverwaltung in der Vergangenheit gab der Bf. zu Protokoll: *"Die Jahreserklärungen macht mein Steuerberater ... Der sagt mir, welche Daten ich brauche. Diese Daten bekommt er. Das, was ich selber mache, sind die UVAs. Die UVAs sind immer ein bis zwei Wochen verspätet. Das ist immer ein großer Aufwand für uns. Ich bin ja nur eine kleine Firma."*

Zur Frage des Verhandlungsleiters, ob Jahreserklärungen verspätet abgegeben worden wären, gab der Bf. bekannt: *"Verspätungszuschläge betreffend die Jahresabgabenerklärungen sind mir nicht bekannt. Wo ich Probleme habe, ist die unrichtige Verbuchung meiner Zahlungen. Teilweise zahle ich die UVAs monatlich, obwohl ich UVAs quartalsmäßig erkläre. Von diesen Monatsbuchungen werden viele falsch gebucht, weil die Zuordnung der Zahlungen trotz Widmung und Angabe der Steuernummern sehr individuell vom Finanzamt gehandhabt werden. Die Beträge werden falschen Zeiträumen zugeordnet oder es werden Erklärungen verbucht, die nicht erfolgt sind. Daraus ergeben sich im Abstand von zwölf bis achtzehn Monaten buchhalterische Rückstände, welche in das Vollstreckungsverfahren übergeführt werden. Ich strebe an, meine Zahlungen zeitgemäß zu entrichten."*

Über Frage des Verhandlungsleiters nach den vom Bf. in der Verhandlung zitierten Stellen hinauf gab der Bf. zu Protokoll: *"§ 1 Abs. 1 FinanzOnline-Erklärungsverordnung in der Fassung vom 12. November 2016 [Inkrafttretensdatum 12. November 2016]. Dieser Text ist im verfahrensgegenständlichen Zeitraum derselbe."*

Die Amtsvertreterin gab zu Protokoll: *"Die Jahresabgabenerklärungen sind quotenmäßig bzw. innerhalb der erstreckten Frist vom Steuerberater Online abgegeben worden. Die UVAs sind immer zu spät (Zum Beweis dafür werden vier Kontoauszüge vorgelegt, die als OZ1 zum Akt genommen werden) gemeldet worden."*

*Zwei Zahlungen sind zu spät erfolgt (Lohnabgabe L3/17 und die U 2015). Da hat es Verspätungszuschläge gegeben."*

*Nach der protokollierten Bf.-Erklärung, dass der Bf. zu 2017 keine Angaben machen könne und das nicht auswendig wisse, legte die Amtsvertreterin die als OZ 2 zum Akt genommene Aufstellung betreffend Erinnerungen zur UVA vor und wies bezüglich dieser darauf hin: "Im Schnitt sind die Zahlungen zwischen 14 Tagen und einem Monat verspätet. Wir erinnern den Bf. immer."*



*Nach Vorlage des Schreibens des Finanzamts vom 22.Dezember 2016, das als OZ 3 zum Akt genommen wurde, hielt die Amtsvertreterin u.a. fest, den Sinn des Verfahrens nicht zu sehen. Der steuerliche Vertreter und der Bf. würden über FinanzOnline verfügen. Der Bf. sei technisch kundig. Die Angestellten würden die UVAs erstellen.*

*Daraufhin replizierte der Bf. im Wesentlichen, dass der Gesetzgeber die Verpflichtung zur Eingabe nicht vorgesehen hätte. Es sei auch keine gesetzliche Verpflichtung vorgesehen, sich bei der UVA-Übermittlung eines Steuerberaters bedienen zu müssen. Der Bf. würde der Verpflichtung zur Übermittlung gerne nachkommen, jedoch lehne er aus Gründen des Datenschutzes den Zugang in sein persönliches FinanzOnline für seine Mitarbeiter ab. Es bestehe auch keine Möglichkeit, eine UVA offline in FinanzOnline zu erstellen, um diese dann Online übermitteln zu können. Bei der Erstellung der UVA müsse man daher eingeloggt sein, womit alle privaten Daten im FinanzOnline einsehbar seien.*

*Nach Feststellung des Schlusses des Beweisverfahrens durch den Verhandlungsleiter und der Protokollierung der Parteianträge (Behördenvertreter: Abweisung der Beschwerde, Bf.: Stattgabe der Beschwerde) verkündete der Verhandlungsleiter den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass der Bf. die UVA für den Zeitraum Juli bis September/ 2016 beim Finanzamt weder elektronisch, noch in Papierform fristgerecht eingebracht hat. Der vorhandene Internetanschluss ist durch eine Web-Seite und eine E-Mail-Adresse nachgewiesen. Vertreten wird der Bf. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten von einer Steuerberatungskanzlei, die von Berufs wegen mit einem Internetanschluss ausgestattet ist und über eine elektronische Online-Verbindung mit den Finanzämtern verfügt. Die E-Mail-Adresse der Steuerberatungskanzlei ist office @ intercura.at.. Trotz mehrmaliger Aufforderung des Finanzamts hat der Bf. keine elektronische UVA an das Finanzamt übermittelt.

Bestätigt wird der Sachverhalt durch den Schriftverkehr zwischen den Verfahrensparteien (die abgabenbehördliche Aufforderung zur elektronischen Abgabe, das beim Finanzamt am 1.Dezember 2016 eingelangte Bf.-Schreiben zur elektronischen Übermittlung vom 30.November 2016, Antwort des Finanzamts bezüglich elektronischer Übermittlung vom 22.Dezember 2016).

### **Rechtslage**

Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) sind gemäß § 85 Abs. 1 BAO vorbehaltlich der Bestimmungen des Abs. 3 schriftlich einzureichen (Eingaben).

Gemäß § 85 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde mündliche Anbringen der im Absatz 1 bezeichneten Art entgegenzunehmen, a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Gemäß § 86a Abs. 1 BAO **können** Anbringen, für die Abgabenvorschriften Schriftlichkeit vorsehen oder gestatten, auch telegraphisch, fernschriftlich oder, soweit es durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen zugelassen wird, im Wege automationsunterstützter Datenübertragung, oder in jeder anderen technisch möglichen Weise eingereicht werden. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen **kann** zugelassen werden, daß sich der Einschreiter einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf. Die für schriftliche Anbringen geltenden Bestimmungen sind auch in diesen Fällen mit der Maßgabe anzuwenden, daß das Fehlen einer Unterschrift keinen Mangel darstellt. Die Abgabenbehörde kann jedoch, wenn es die Wichtigkeit des Anbringens zweckmäßig erscheinen läßt, dem Einschreiter die unterschriebene Bestätigung des Anbringens mit dem Hinweis auftragen, daß dieses nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Der Bundesminister für Finanzen kann gemäß § 86a Abs. 2 BAO durch Verordnung im Sinn des Abs 1 erster Satz bestimmen,

- a) unter welchen Voraussetzungen welche Arten der Datenübertragung an Abgabenbehörden zugelassen sind,
- b) daß für bestimmte Arten von Anbringen bestimmte Arten der Datenübertragung ausgeschlossen sind und
- c) welche Unterlagen wie lange vom Einschreiter im Zusammenhang mit bestimmten Arten der Datenübertragung aufzubewahren sind.

Gesetzlich festgesetzte Fristen können gemäß § 110 Abs. 1 BAO, wenn nicht ausdrücklich anderes bestimmt ist, nicht geändert werden.

Von der Abgabenbehörde festgesetzte Fristen können gemäß § 110 Abs. 2 BAO verlängert werden. Die Verlängerung kann nach Maßgabe der Abgabenvorschriften von Bedingungen, insbesondere von einer Sicherheitsleistung (§ 222), abhängig gemacht werden.

Die Abgabenbehörden sind gemäß § 111 Abs. 1 BAO berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Gemäß § 111 Abs. 2 BAO muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

- Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 119, Rz.3, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des Obersten Gerichtshofs bedeutet Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.September 1989, 88/13/0072; OGH 18.Dezember 1995, 14 Os 83/95, ÖStZB 1996, 445; VwGH 25.Jänner 1999, 93/17/0313).

Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, d.h. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.April 1991, 90/16/0231).

Gemäß § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Gemäß § 133 Abs. 2 BAO sind für den Fall, dass amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt sind, die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke. Die Versicherungsnummer (§ 31 Abs. 4 Z. 1 ASVG), die Firmenbuchnummer (§ 30 FBG (Firmenbuchgesetz)) und die Melderegisterzahl (§ 16 Meldegesetz 1991), sofern diese bekannt ist, sind anzugeben, wenn dies für die Abgabenerklärungen vorgesehen ist.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Nach § 134 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der

Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung vorsehen, daß in bestimmten Fällen die Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung entfällt, sofern der Unternehmer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachkommt. Unternehmer, die danach für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen anzufertigen, es sei denn, es ergibt sich für diesen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuß.

Von den Voranmeldungen sind Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen. Die Durchschriften der Voranmeldungen sowie die Aufstellungen der Besteuerungsgrundlagen gehören zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1.

Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Voranmeldungen auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Voranmeldung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Unternehmer einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Nach § 21 Abs. 2 UStG 1994 ist für Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im vorangegangenen Kalenderjahr 100 000 Euro nicht überstiegen haben, das

Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum; der Unternehmer kann jedoch durch fristgerechte Abgabe einer Voranmeldung für den ersten Kalendermonat eines Veranlagungszeitraumes mit Wirkung für den ganzen Veranlagungszeitraum den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen.

Nach § 21 Abs. 3 UStG 1994 hat das Finanzamt die Vorsteuer festzusetzen, wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Eine Festsetzung kann nur so lange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs. 1 genannten Fälligkeitstag. Die Gutschrift eines festgesetzten Überschusses wirkt bis zur Höhe des vorangemeldeten Überschußbetrages auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. Führt eine Festsetzung zur Verminderung eines Überschusses, so gilt als Fälligkeitstag der Nachforderung der Zeitpunkt, in dem die Gutschrift des Überschusses wirksam war.

Wenn Abgabepflichtige die Frist zur zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO diesen Abgabepflichtigen 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. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

- Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 135, **Tz 1**, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs ist der Zweck des Verspätungszuschlages, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (z.B. VwGH 12.August 2002, 98/17/0292; 16.November 2004, 2002/17/0267; 11.Dezember 2009, 2009/17/0151) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (Stoll, BAO, 1524; BFH, BStBl. 1997 II 642; BStBl. 2002 II 124).

Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofs (z.B. 29.Juni 1985, G 42/85 ua; 11.März 1987 G 257-260/86 ua, Slg 11.295) hat der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachten Verwaltungsaufwand.

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 135, **Tz. 3**, ist der Verspätungszuschlag eine administrative Ungehorsamsfolge eigener Art (Stoll, Ermessen, 142), ein Druckmittel eigener Art (z.B. Stoll, BAO, 1525; BFH, BStBl. 1997 II 642; BStBl. 2002 II 124).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 135, **Tz. 4 ff**, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs liegt die Festsetzung von Verspätungszuschlägen dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (z.B. VwGH 12.August 2002, 98/17/0292; 25.Juni 2007, 2006/14/0054; 11.Dezember 2009, 2009/17/0151; 14.Dezember 2011, 2009/17/0125).

Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist.

Der Verspätungszuschlag ist die Sanktion für die verspätete Einreichung bzw. für die Nichteinreichung einer Abgabenerklärung. Er ist z.B. dann nicht zu verhängen, wenn die Erklärung rechtzeitig - aber nicht auf dem gesetzlich vorgesehenen Vordruck eingereicht wurde (VwGH 1.Dezember 1987, 85/16/0111; 22.Oktober 1992, 92/16/0014; Wiesner u. a., EStG 1988, § 42 Anm 7; Takacs, GrEStG 5, § 10 Tz 6.3; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, § 10 Rz. 770; Knörzer/ Althuber, Gesellschaftsteuer, § 10 Tz. 17) oder deshalb, weil die Erklärung unrichtig ist (VwGH 20.Februar 1992, 90/16/0181).

Werden Steuererklärungen auf amtlichem Vordruck und (z.B. entgegen § 41 Abs.1 zweiter Unterabsatz EStG 1988) nicht durch elektronische Übermittlung eingereicht, so ist dies nicht mit Verspätungszuschlag ahndbar (vgl. Keppert/Bruckner, SWK 2004, T 157; Pichler, Umsatzsteuerliche Formalpflichten, 168; BMF, AÖF 2006/128, Abschn 2. Weiters darf ein Verspätungszuschlag nicht deshalb festgesetzt werden, weil gesetzlich geforderte Beilagen (vgl.z.B. §44 EStG 1988) verspätet nachgereicht werden (BMF, AÖF 2006/128, Abschn 2).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 135, **Tz.10ff.**, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs ist eine Verspätung nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 25.Juni 2007, 2006/14/0054; 21.Dezember 2007, 2004/17/0217; 24.Juni 2009, 2008/15/0035; 14.Dezember 2011, 2009/17/0125). Kein Verschulden liegt z.B. vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt (VwGH 22.Dezember 1988, 83/17/0136, 0141; 10.November 1995, 92/17/0286; 27.August 2008, 2006/15/0150). Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind (nach VwGH 12.August 2002, 98/17/0292; 16.November 2004, 2002/17/0267; 19.Jänner 2005, 2001/13/0133) nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen (VwGH 27.September 2000, 96/14/0174; 12.August 2002, 98/17/0292; 21.Dezember 2007, 2004/17/0217; 24.Juni 2009, 2008/15/0035); der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (z.B. Stoll, BAO, 1531; VwGH 27.September 2000, 96/14/0174; 24.Juni 2009, 2008/15/0035).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 135, **Tz.13**, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs sind bei der Ermessensübung vor allem folgende Kriterien für die Ermessensübung zu berücksichtigen:

- \* das Ausmaß der Fristüberschreitung (VwGH 9.November 2004, 99/15/0008; 25.Juni 2007, 2006/14/0054; 24.Juni 2009, 2008/15/0035);
- \* die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (vgl. VwGH 9.November 2004, 99/15/0008; 25.Juni 2007, 2006/14/0054; 24.Juni 2009, 2008/15/0035);

- \* das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen (z.B. seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 28.November 1969, 189/69; 21.Jänner 1998, 96/16/0126) bzw. dass der Abgabepflichtige in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist (FJ-LS 93/1991), der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war (VwGH 17.Mai 1999, 98/17/0265);
- \* der Grad des Verschuldens (VwGH 24.Februar 1972, 1157/70, 1179/70; 25.Juni 2007, 2006/14/0054).

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.

- Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, **Tz. 5**, ergeben sich die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. In der Regel sind sie lediglich erschließbar aus dem Zweck der Norm (z.B. das insgesamt richtige Besteuerungsergebnis als Zweck des § 303, VfGH 6.Dezember 1990, B 783/89).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, **Tz. 6**, sind die im § 20 erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit grundsätzlich und subsidiär zu beachten (vgl. z.B. Stoll, BAO, 207). Zu berücksichtigen ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung (vgl. Werndl, in Hofer-Zeni-FS, 275).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, **Tz. 7**, versteht die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs unter Billigkeit die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“ (vgl. z.B. VwGH 3.Juli 2003, 2000/15/0043; 17.Mai 2004, 2003/17/0132; 24.Februar 2010, 2009/15/0161).

Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei (vgl. z.B. Stoll, BAO, 208). Zur „Zweckmäßigkeit“ im Sinn des § 20 gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (z.B. Ritz, ÖStZ 1996, 70).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, **Tz.8**, und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs hat die Ermessensübung sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.Dezember 1990, 90/17/0344-0381; 29.September 2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.März 1998, 93/13/0130).

Nach Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 20, **Tz.9**, ist bei der Ermessensübung auch das, u.a. aus Art 126b B-VG ableitbare (z.B. VfGH 10.Dezember 1966, G 22/66, Slg 5421) Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten (Ritz, ÖStZ 1996, 70; Werndl, in Hofer-Zeni-FS, 278 f).

Aus folgenden Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen:

Jeder Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 und somit auch der Bf. ist dazu verpflichtet, die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum selbst zu berechnen und eine UVA zu erstellen. Sofern keine Befreiung besteht, ist die UVA pro Voranmeldungszeitraum abzugeben. Der Voranmeldungszeitraum ist im Allgemeinen der Kalendermonat (§ 21 Abs. 1 UStG 1994), bei Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz bis 100.000,00 € das Kalendervierteljahr (§ 21 Abs. 2 UStG 1994). Der Abgabetermin für jeden Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 ist spätestens der 15. Tag des zweitfolgenden Kalendermonats nach Ende des Voranmeldungszeitraumes.

Aus § 21 Abs. 1 UStG 1994 ist zu entnehmen, dass die UVA als Steuererklärung gilt. Die Umsatzsteuervorauszahlung und der Überschuss der Vorsteuern über die Umsatzsteuer sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ergibt sich eine Vorauszahlung, so ist diese vom Unternehmer spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Die UVA-Übermittlung des Bf. hat gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 elektronisch zu erfolgen. Nur dann, wenn dem Bf. die elektronische Übermittlung der Voranmeldung **mangels technischer Voraussetzungen** unzumutbar ist, hat die Übermittlung der Voranmeldungen auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

Auf der Grundlage u.a. des § 21 Abs. 1, 4, 11 UStG 1994 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen sowie von Jahresabschlüssen und anderen Unterlagen anlässlich der Steuererklärung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung-FOnErkIV) StF: BGBl. II Nr. 512/ 2006 ergangen.

§ 1 Abs. 1 FOnErkIV lautet:

*"Die elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung, der Zusammenfassenden Meldung, der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuererklärung, der Stiftungseingangssteuererklärung sowie der Steuererklärung zur Feststellung von Einkünften hat nach der FinanzOnline-Verordnung 2006 im Verfahren FinanzOnline ([https:// finanzonline. bmf.gv.at](https://finanzonline.bmf.gv.at)) zu erfolgen."*

Bestätigt wird die Pflicht der Unternehmer (und somit auch des Bf.) zur Übermittlung von elektronischen UVAs an das Finanzamt durch § 4 Abs. 1 FOnErkIV. Mit der zwingenden Anordnung *"UVAs sind elektronisch erstmals für den Zeitraum April 2003 zu übermitteln"* im § 4 Abs. 1 FOnErkIV stellt der Bundesminister für Finanzen sicher, dass das Interesse der Allgemeinheit an einer sparsamen Verwaltung der Parteiendisposition entzogen wird, und erfahren die Grundsätze der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit als allgemeine Verwaltungsgrundsätze (vgl. Art 126b Abs 5 B-VG) auch im Abgabenverfahren Beachtung.

Ein Internetanschluss ist eine Voraussetzung nicht nur für die Einreichung einer elektronischen Steuererklärung im FinanzOnline Verfahren, sondern auch für eine Website. Die Internetplattform im unternehmerischen Bereich umfasst alle dem Unternehmen gehörenden Webseiten und eventuell herunterladbare Dokumente im WWW, die unter einer bestimmten Domain zusammengefasst sind, und baut mit Hilfe vielfältiger Kommunikationsangebote eine Beziehung zwischen dem Anbieter, dem Betreiber und dem Nutzer (User) der Website auf. Der Bf. hat eine Website, auf der sich eine informative Darstellung des Büros mit Daten u.a.



zu den "Dienstleistungen", "Referenzen", "Fachgebieten" und zum "Firmenprofil" befindet. Durch die betriebsnotwendige Webpräsenz (Internetpräsenz) wurde beim Internet- bzw. Webauftritt des Bf. besonderer Wert auf den Ausweis der verschiedenen Kontaktmöglichkeiten (Telefon, Fax, E-Mail) gelegt. Die Website war daher der Beweis für den Bestand eines Internetanschlusses, aufgrund dessen davon auszugehen war, dass dem Bf. höchstpersönlich die Einreichung der UVA-Daten für das 3.Quartal 2016 über FinanzOnline mittels der diesbezüglich von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellten Software zeitgerecht möglich gewesen war.

Das Vorliegen eines der Beschwerde zugrundeliegenden Sachverhalts, der in den Anwendungsbereich der Ausnahmebestimmung des § 2 FOnErkIV, die an die Pflicht zur Übermittlung von elektronischen Abgabenerklärungen befreiter Abgabepflichtiger adressiert ist, fällt, war zu verneinen, weil § 2 FOnErkIV unmißverständlich zu entnehmen ist, dass dem Steuerpflichtigen bzw. einer zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Person die elektronische Übermittlung der Steuererklärung (nur dann) unzumutbar ist, wenn er bzw. sie nicht über die dazu erforderlichen technischen Voraussetzungen verfügt. Das heißt, dass der Steuerpflichtige bzw. die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugte Person die Steuererklärung, die er bzw. sie selbst einreicht, nur dann **elektronisch** zu übermitteln hat, wenn er bzw. sie über einen funktionsfähigen **Internet-Anschluss** verfügt und er bzw. die Gesellschaft oder Gemeinschaft wegen Überschreitens der Umsatzgrenze zur Abgabe von UVAs verpflichtet ist. Reicht ein inländischer berufsmäßiger Parteienvertreter die Erklärung ein, so besteht die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung nur dann, wenn der Parteienvertreter über einen Internet-Anschluss verfügt und wegen Überschreitens der Umsatzgrenze zur Abgabe von UVAs verpflichtet ist.

Da eine Abgabe der UVA für das 3.Quartal 2016 auf Papier nur bei mangelnden technischen Voraussetzungen zulässig war und die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts generell dort ihre Grenze findet, wo nach Lage des Falls nur der Abgabepflichtige Angaben wider die technische Möglichkeit der Übermittlung der elektronischen UVA an das Finanzamt machen kann, traf den Bf. dadurch, dass er nachweislich über einen Internet-Anschluss verfügt hatte, sodass er gemäß § 21 UStG 1994 seine in den Voranmeldungszeitraum 3.Quartal 2016 fallenden Umsätze und Vorsteuern in die UVA einzutragen und die elektronische UVA an das Amt im FinanzOnline Verfahren zu übermitteln gehabt hatte, eine Beweisvorsorgepflicht, um den Bestand eines Anwendungsfalls des § 2 FOnErkIV glaubhaft zu machen bzw. einen Entschuldigungsgrund für sein abgabenrechtliches Verhalten nachzuweisen. Anstatt dieser Pflicht zu entsprechen bestritt der Bf. in seinem Schreiben vom 30.November 2016, dass es ihm als Geschäftsführer zumutbar sei, über FinanzOnline ein mehrere Seiten langes Webformular persönlich ausfüllen zu müssen, erklärte, dass er "Wichtigeres" zu tun habe als UVAs auszufüllen, und verneinte, ein "Postbote" der eigenen Buchhaltung zu sein. Anhand dieser Angaben war weder ein technisches Gebrechen, das den Bf. an der fristgerechten Übermittlung der elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 behindern hätte

können, noch ein Sachverhalt, aufgrund dessen die elektronische UVA (für das 3.Quartal 2016) als für den Bf. unzumutbar bestätigt werden könnte, festzustellen.

Wider die Bf.-Wertung hinsichtlich der persönlichen Ausfüllung des Web-Formulars als für den Bf. unzumutbar bzw. das Bf.-Vorbringen zu Angebotsmängel beim Büroeinsatz des meistgenutzten E-Government Portals der Finanzverwaltung, um die Nichtabgabe der elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 zu begründen, sprach § 21 Abs.1 4.Absatz UStG 1994, der die Verpflichtung zur Übermittlung einer elektronischen UVA enthält, es sei denn, diese ist mangels technischer Voraussetzungen nicht zumutbar. Mangels einer Legaldefinition des Begriffs "Unzumutbarkeit" im Umsatzsteuergesetz 1994 bedarf es zur inhaltlichen Bestimmung des Worts "unzumutbar" im § 21 UStG 1994 leg. cit. der Abgrenzung zwischen den Begriffen "Unzumutbarkeit" und "Zumutbarkeit".

Nach Springer Gabler, Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Zumutbarkeit, online im Internet: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/17196/zumutbarkeit-v9.html> dient der Begriff "Zumutbarkeit" zur Beschreibung noch tolerierbarer Belastungen; eine Arbeit wird dann als zumutbar bezeichnet, wenn nach übereinstimmender Auffassung der Mehrheit der Betroffenen unter den gegebenen gesellschaftlichen, technischen und organisatorischen Bedingungen die Arbeit noch erfüllt werden kann. Demnach ist dem Bf. die Abgabe von elektronischen UVAs aufgrund der nachfolgenden Ausführungen aus dem Artikel "FinanzOnline(FON) Per Mausklick zur Finanzverwaltung" auf "[https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/FON\\_Ueberblick.html](https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/FON_Ueberblick.html)" zuzumuten:

**" Mehr als vier Millionen Personennutzen FinanzOnline, das international ausgezeichnete E-Government-Flaggschiff Österreichs. Das wichtigste E-Government-Portal der Finanzverwaltung steht kostenlos rund um die Uhr zur Verfügung und bedarf keiner speziellen Software. Steuererklärungen sowie andere Anträge und Anbringen können jederzeit und bequem von zu Hause aus erledigt werden. Auch die Auszahlung einer Gutschrift kommt schneller am Konto an. Und an Verwaltungskosten konnten somit seit 2003 circa 330 Mio. Euro eingespart werden.**

*FinanzOnline ermöglicht den elektronischen Zugang zur Finanzverwaltung für Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmerinnen und Unternehmer mit nur einem Mausklick. Aber auch Gemeinden und andere Institutionen sowie alle berufsmäßigen Parteienvertreterinnen und -vertreter nutzen die Funktionalitäten von FinanzOnline. Über Dritte, wie Wirtschaftstreuhänderinnen und -händer, Notarinnen und Notare, Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte, Bilanzbuchhalterinnen und Bilanzbuchhalter sowie Immobilienverwalterinnen und -verwalter, werden **2 Millionen Klientinnen und Klienten** in FinanzOnline vertreten.*

*Der gesamte Prozess – vom Eingang der Steuererklärung per online auszufüllendem Formular bis hin zum Bescheid und zur Zustellung – wird elektronisch abgewickelt. Im Steuerakt können der aktuelle Bearbeitungsstand sowie die vom Dienstgeber übermittelten Lohnzettel, die für eine Bescheiderstellung notwendig sind, eingesehen werden. Auch das gesamte Steuerkonto steht für eine Abfrage zur Verfügung. Damit ist FinanzOnline ein Service der höchsten Stufe im Stufenbau von E-Government-Diensten und zählt zu den fortschrittlichsten Angeboten im Bereich der elektronischen*

Services der öffentlichen Verwaltung. Seit 2003 wurden **fast 170 Millionen Anbringen** bei FinanzOnline eingebracht. Und rund **100 Millionen Zustellungen** sind bereits elektronisch über das Portal erfolgt.

Von den Benutzerinnen und Benutzern sind 96 Prozent mit der Anwendung zufrieden - denn sie sparen Amtsgänge, Zeit und Geld. Als Zusatzservice können bestehende Kunden etwa automatisch Vorjahresdaten übernehmen oder abändern.

Das FinanzOnline-Konto ist seit einiger Zeit auch der Schlüssel für zahlreiche E-Government-Anwendungen aus den unterschiedlichsten Verwaltungsbereichen.

Unternehmerinnen und Unternehmern beziehungsweise einzelvertretungsbefugten Personen stehen via FinanzOnline damit zum Beispiel auch das persönliche Pensionskonto und die Services des Unternehmensserviceportals (USP), wie zum Beispiel die e-Rechnung, zur Verfügung. Behördenwege können so mit nur einer Anmeldung bequem und sicher online erledigt werden. Diese Funktion als Authentifizierungsprovider für weitere E-Government-Services wird ausgebaut, dazu soll FinanzOnline auch zu einem Informations- und Transaktionsportal in Sachen Steuern weiterentwickelt werden."

Da von den Vorschriften im Hinblick auf die Umsatzsteuer insbesondere § 1 Abs 1 FOnErkIV die Bestimmung enthält, wonach u.a. die elektronische Übermittlung der UVA nach der FinanzOnline -VO 2006 im Verfahren FinanzOnline ([https:// finanzonline.bmf.gv.at](https://finanzonline.bmf.gv.at)) zu erfolgen hat, ist ein objektiver Maßstab bei der Beurteilung der "Zumutbarkeit von der Erstellung von elektronischen UVAs" anzuwenden.

Die Zumutbarkeit der Übermittlung der elektronischen UVA für das dritte Quartal 2016 im FinanzOnline-Verfahren unter den aufgrund der Aktenlage ersichtlichen Verhältnisse wird durch die nachfolgende Darstellung, die einen Überblick über die Einfachheit des Aufbaus der Voranmeldung bei einem Unternehmer, der Umsätze nur im Inland tätigt, gibt, offensichtlich:

Zur Veranschaulichung wurden die Ziffernkombinationen 000, 022, 029, 060 und 095 dem U30-Formular entnommen und die Beträge aus der an das Finanzamt übermittelten elektronischen Bf.- Umsatzsteuererklärung 2015 der entsprechenden Kennziffer des U30-Formulars zugeordnet. Nach dieser Jahreserklärung 2015 waren vom Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließl. steuerpflichtiger Anzahlungen) in Höhe von 120.851,91€ 111.957,57 € mit dem 20 % Normalsteuersatz und 8.894,34 € mit dem 10% ermäßigten Steuersatz zu versteuern.

|  |              |
|--|--------------|
| In Österreich getätigte Lieferungen oder sonstige Leistungen <b>Kz 000</b> | 120.851,91 € |
| Summe  | 120.851,91 € |
| Bemessungsgrundlage  | Umsatzsteuer |
| Davon sind zu versteuern mit 20% <b>Kz 022</b> 111.957,57 €                | 22.391,51 €  |
| Davon sind zu versteuern mit 10% <b>Kz 029</b> 8.894,34 €                  | 889,43 €     |
| Übertrag (Umsatzsteuer)  | 23.280,94 €  |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern <b>Kz 060</b> - 8.022,85 €                     |              |

|   |               |             |
|---|---------------|-------------|
| Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern |               | -8.022,85 € |
| Vorauszahlung                           | <b>Kz 095</b> | 15.258,09 € |

Das vorangegangene Beispiel dokumentiert die Richtigkeit der Angaben der Amtsvertreterin im Beschwerdeverfahren, wonach es der Betragseingabe bei einer geringfügigen Anzahl von Kennziffern durch den Bf. bedurft hätte, um den Anforderungen des Gesetzgebers bei der Übermittlung der elektronischen UVA an das Finanzamt zu entsprechen.

Von einer Unzumutbarkeit der Übermittlung der elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 an das Finanzamt kann keine Rede sein, weil diese Bf.-UVA von Mitarbeitern erstellt worden ist und zu Fragen von jedem Abgabepflichtigen betreffend FinanzOnline eine eigene Hotline besteht, unter der Fragen zu FinanzOnline beantwortet werden.

Das unter 050 233 790 von Montag bis Freitag, 08:00 bis 17:00 Uhr, erreichbare Hilfesystem bietet Abgabepflichtigen Unterstützung zum Verfahren FinanzOnline.Hilfe ist über die Navigationszeile oder aus jeder Seite zum entsprechenden Thema aufrufbar. Auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen sind unter Broschüren und Ratgeber Informationen zu verschiedenen Steuerbereichen nachlesbar. Bei Inanspruchnahme der problemorientierten Beratungsleistungen unter der Hotline zu FinanzOnline wäre der Bf. daher höchstpersönlich zur Eingabe samt Übermittlung der UVA-Daten für das 3.Quartal 2016 im FinanzOnline Verfahren befähigt gewesen.

Da Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 zur Einreichung von elektronischen UVAs beim Finanzamt verpflichtet sind, ließ die Erklärung, wonach a) es dem Bf. als Geschäftsführer nicht zumutbar sei, über FinanzOnline ein mehrere Seiten langes Webformular persönlich ausfüllen zu müssen, b) der Bf. "Wichtigeres" zu tun habe als UVAs auszufüllen, c) der Bf. kein "Postbote" der eigenen Buchhaltung sei, den Rückschluss darauf zu, dass dem Bf. unter den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls die Einreichung der UVA für das 3.Quartal 2016 im FinanzOnline Verfahren an das Finanzamt zuzumuten war; der Bf. konnte unter den gegebenen technischen und organisatorischen Bedingungen die elektronische UVA für das 3.Quartal zwar erstellen und höchstpersönlich an das Finanzamt übermitteln, wollte dies aber nicht und hatte es daher unterlassen.

Entgegen den Bf.-Ausführungen zum Anbot der elektronischen UVA ist der Begriff "elektronische UVA" ein Sammelbegriff, der infolge der Erforderlichkeit der bei der Erstellung der UVA ermittelten Daten für die Einreichung der UVA die Abschnitte "UVA-Erstellung" und "UVA-Übermittlung" zu umfassen hat. Mit der elektronischen UVA wird bezweckt, dass die im Finanz Online Verfahren übermittelten UVA-Daten **unmittelbar** nach der Datenübertragung im EDV-automationsunterstützten Verfahren maschinell verarbeitet werden (können). Die Datenverarbeitung ist ein zentraler Bestandteil des EU-Datenschutzrechtes und ist daher im Artikel 2 lit. b der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutzrichtlinie) legaldefiniert. Danach versteht man hierunter „*jeden mit oder ohne Hilfe automatisierter Verfahren ausgeführten Vorgang oder jede Vorgangsreihe im Zusammenhang mit personenbezogenen Daten wie das Erheben, das Speichern,*

*die Organisation, die Aufbewahrung, die Anpassung oder Veränderung, das Auslesen, das Abfragen, die Benutzung, die Weitergabe durch Übermittlung, Verbreitung oder jede andere Form der Bereitstellung, die Kombination oder die Verknüpfung sowie das Sperren, Löschen oder Vernichten“.*

Die Soft- und Hardware bei den elektronischen Steuererklärungen garantieren dem Bf. ein datengeschütztes Zusammenspiel zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt im Einklang mit den abgabenrechtlichen Bestimmungen in der in Österreich geltenden Fassung und bieten damit die höchsten verfügbaren Sicherheitsstandards. Auf diese Art entspricht die von der Finanzverwaltung allen Unternehmen verpflichtend vorgeschriebene Übermittlung der Steuererklärungen im FinanzOnline-Verfahren an das jeweils zuständige Finanzamt dem Grundrecht auf Datenschutz ebenso wie dem Gleichheitsgrundsatz im Sinn des Art. 7 B-VG.

Zu den Bf.-Bedenken wider die Übermittlung elektronischer UVAs an das Finanzamt durch Dritte ist zunächst auf den Einstieg in FinanzOnline zu verweisen, dem generell eine einmalige Registrierung vorausgeht. § 3 Abs. 1 FOnV 2006 zufolge ist die Anmeldung zu FinanzOnline persönlich bei einem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis (§ 13 AVOG 2010) sowie elektronisch oder schriftlich (per Fax) zulässig. Ist der anzumeldende Teilnehmer keine natürliche Person, so ist ausschließlich die persönliche Anmeldung zulässig. Eine postalische Zustellung der Zugangsdaten hat zu eigenen Händen (§ 21 ZustG) zu erfolgen; ist dies mangels einer inländischen Abgabestelle nicht möglich, so kommt eine postalische Zustellung der Zugangsdaten nicht in Betracht. Die persönliche Anmeldung ist vom Teilnehmer (bzw. von seinem gesetzlichen Vertreter) vorzunehmen. Soll die Anmeldung durch einen Bevollmächtigten erfolgen, so hat sich dieser durch eine beglaubigte Spezialvollmacht auszuweisen; für den Bf. bedeutet dies, dass er sich schon zum Zeitpunkt der Anmeldung zu FinanzOnline durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen hätte können (§ 3 Abs. 1 FOnV 2006). Nach der Anmeldung erhält der Abgabepflichtige a) die Teilnehmer-Identifikation (TID), b) die Benutzer-Identifikation (BENID), c) die Persönliche Identifikationsnummer (PIN) und verfügt damit über drei Zugangskennungen.

Der der nachfolgenden Grafik ersichtliche Menüpunkt "Admin" stellt den Servicebereich von FinanzOnline dar und bietet an Funktionen u.a. "Benutzer Einzel", "Benutzer Liste", "Vertretung Einzel", "Vertretung Liste", "Vertretung Liste § 90a", "Stellvertretung Liste", an:

The screenshot shows the FinanzOnline.AT web interface. At the top, there is a navigation bar with the following items: Hauptseite, Abfragen (dropdown), Eingaben (dropdown), DataBox, Admin (dropdown), Extern (dropdown), Info (dropdown), and Ende. Below the navigation bar, the user information is displayed: Teilnehmer: Österreichische Finanzverwaltung and Benutzer: Aigner Wolfgang Dr. The main content area is titled 'Auswahl der Erklärung' in large blue text. Below this title, there is a section labeled 'Art der Erklärung' with a radio button selected next to the option 'Umsatzsteuervoranmeldung (inkl. Berichtigung)'.

Im Fall der Vorlage einer beglaubigten Spezialvollmacht kann ein Angestellter zu FinanzOnline aufgrund der rechtsgeschäftlich erteilten Vollmacht (§ 3 FOnV 2006) angemeldet werden.

Ein Abgehen vom Erfordernis des Vorliegens einer Spezialvollmacht zur Anmeldung zu FinanzOnline ist unmöglich, da mit der Anmeldung zu FinanzOnline der Zugang zu einem Datenumfang ermöglicht wird, der über den durch die Prokura eingeräumten Berechtigungsumfang hinaus reichen kann. Erhält ein bei einem Gewerbebetrieb angestellter Benutzer zu FinanzOnline Zugang zu den einkommensteuerrelevanten Daten des Unternehmers (das ist in der Regel der Arbeitgeber), also insbesondere zu sämtlichen anderen Einkünften, sowie zu privaten Daten (z.B. Krankheitsdaten bei außergewöhnlicher Belastung), so kann dies tatsächlich im Widerspruch zu § 48a BAO ("Abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht") stehen.

Vor diesem Hintergrund ist aus "[https:// www. bmf.gv. at/egovernment/fon/fuer-unternehmer-und-gemeinden/ Unternehmer-Handbuecher.html](https://www.bmf.gv.at/egovernment/fon/fuer-unternehmer-und-gemeinden/Unternehmer-Handbuecher.html)" zu entnehmen, dass *"unter Berücksichtigung der bisher (insbesondere durch die Erlassregelung vom 27. Februar 2003 - aktualisiert 17. Februar 2012, "Vereinfachungsregelung für die Anmeldung von Unternehmen durch Wirtschaftstreuhänder") getroffenen Vereinfachungsregelungen keine Bedenken bestehen, wenn bei der Anmeldung zu FinanzOnline durch eine Prokuristin/einen Prokuristen in teilweiser Abänderung des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 15. Jänner 2003, GZ 66 1002/1-VI/6/03, APKZ O250, wie folgt vorgegangen wird:*

*Das Anmeldeformular der zu FinanzOnline anzumeldenden Unternehmerin/des zu FinanzOnline anzumeldenden Unternehmers wird ausgefüllt und von der Unternehmerin/vom Unternehmer (bzw. seinem organschaftlichen Vertreter, das ist insb. der Geschäftsführer) eigenhändig unterschrieben.*

*Die anzumeldende Unternehmerin/der anzumeldende Unternehmer (Geschäftsführer) stellt eine Spezialvollmacht ("Zur Anmeldung zu FinanzOnline") auf seine Prokuristin/ seinen Prokuristen ohne Unterschriftsbeglaubigung aus.*

*Die Prokuristin/der Prokurist nimmt die Anmeldung der Unternehmerin/des Unternehmers bei einem beliebigen Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis unter Vorlage folgender Unterlagen vor:*

- *Anmeldeformular zu FinanzOnline der Unternehmerin/des Unternehmers*
- *Spezialvollmachtsurkunde der Unternehmerin/des Unternehmers an sie/ihn*
- *Aktuellen Ausdruck aus dem Firmenbuch (Prokura) - bei Gesamtprokura ist die Anmeldung gemeinschaftlich vorzunehmen*
- *Reisepass, Führerschein, Personalausweis (oder anderer amtlicher Lichtbildausweis)*

*Das Finanzamt händigt die Zugangskennungen (TID, BENID, Start-PIN) betreffend die solcherart angemeldete Unternehmerin/den solcherart angemeldeten Unternehmer nicht aus, sondern veranlasst die Zusendung mit RSa an die Adresse der antragstellenden Unternehmerin/des antragstellenden Unternehmers (Geschäftsführer).*

*Diese vereinfachte Vorgangsweise gilt bis auf weiteres.*

*Soll eine Aushändigung der Zugangskennungen an die Prokuristin/den Prokuristen erfolgen, so muss dies auf der Spezialvollmacht vermerkt und die Unterschrift der Unternehmerin/des Unternehmers (Geschäftsführers) beglaubigt sein."*

Abgesehen davon, dass ein Prokura-Eintrag im Firmenbuchblatt des Bf.-Büros fehlt, verschaffte die Tatsache, dass der Bf. mit einem Internetanschluss ausgestattet war und trotz rechtsfreundlicher Vertretung die Abgabe einer elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 unterlassen hatte, obwohl er zufolge einer ihn im besonderen treffenden Verpflichtung durch das Umsatzsteuergesetz 1994 dazu verhalten war und von dieser Pflicht nachweislich Kenntnis gehabt hatte, Gewißheit darüber, dass es dem Bf. auf die nicht fristgerechte Abgabe der UVA-Daten für das 3.Quartal 2016 angekommen war, und legte damit ein grob schuldhaftes Verhalten des Bf. gegenüber der belangten Behörde offen.

Mit dem in Österreich geltenden Datenschutzrecht war die Nichtabgabe der elektronischen UVA für das dritte Quartal 2016 nicht zu entschuldigen, weil das Recht auf Datenschutz ein Grundrecht ist, das jedermann gegenüber der Republik Österreich als beständig, dauerhaft und einklagbar garantiert wird, und im Datenschutzgesetz 2000 im Verfassungsrang verankert ist. Der Text der ersten beiden Absätze des Art. 1 § 1 DSG 2000 (Datenschutzgesetz 2000) BGBl.I Nr. 165/1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr.510 /2012 lautet wie folgt:

- "(1) Jedermann hat, insbesondere auch im Hinblick auf die Achtung seines Privat- und Familienlebens, Anspruch auf Geheimhaltung der ihn betreffenden personenbezogenen Daten, soweit ein schutzwürdiges Interesse daran besteht. Das Bestehen eines solchen Interesses ist ausgeschlossen, wenn Daten infolge ihrer allgemeinen Verfügbarkeit oder wegen ihrer mangelnden Rückführbarkeit auf den Betroffenen einem Geheimhaltungsanspruch nicht zugänglich sind.*
- (2) Soweit die Verwendung von personenbezogenen Daten nicht im lebenswichtigen Interesse des Betroffenen oder mit seiner Zustimmung erfolgt, sind Beschränkungen des Anspruchs auf Geheimhaltung nur zur Wahrung überwiegender berechtigter Interessen eines anderen zulässig, und zwar bei Eingriffen einer staatlichen Behörde nur auf Grund von Gesetzen, die aus den in Art. 8 Abs. 2 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK), BGBl. Nr.210/1958, genannten Gründen notwendig sind. Derartige Gesetze dürfen die Verwendung von Daten, die ihrer Art nach besonders schutzwürdig sind, nur zur Wahrung wichtiger öffentlicher Interessen vorsehen und müssen gleichzeitig angemessene Garantien für den Schutz der Geheimhaltungsinteressen der Betroffenen festlegen. Auch im Falle zulässiger Beschränkungen darf der Eingriff in das Grundrecht jeweils nur in der gelindesten, zum Ziel führenden Art vorgenommen werden."*

Das Grundrecht auf Datenschutz (§ 1) gibt jedermann einen Anspruch auf Geheimhaltung personenbezogener Daten und hat als einziges Grundrecht in Österreich unmittelbare Drittwirkung. Normadressat des § 21 UStG 1994 ist der Bf. als Unternehmer im Sinn

des § 2 UStG 1994. Von den denkbaren Sachverhaltsvarianten entspricht vor allem jene Variante, bei der die elektronische UVA an das Finanzamt höchstpersönlich durch den Bf. [und somit unter Ausschluss eines Bf.-Angestellten bzw. des rechtsfreundlichen Vertreters] übermittelt wird, dem Anspruch auf Geheimhaltung der auf die Person des Bf. bezogenen Daten und weist damit die Vereinbarkeit der höchstpersönlichen Übermittlung der elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 an das Finanzamt mit den in Österreich geltenden Datenschutzbestimmungen nach. Die Bf.- Ausführungen zum Datenschutz entschuldigen somit nicht die Nichtabgabe der in Rede stehenden elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016.

Zum Verhalten des Bf. bei der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten werden der besseren Verständlichkeit halber die nachfolgenden Ausschnitte als Beispiele für die "Auswahl der Erklärung" auf FINANZONLINE. AT angeführt:

.....

.....

....

Nach der Aktenlage erfüllt der Bf. zwar seine Pflicht betreffend Abgabe von elektronischen Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen durch den einem Steuerberater erteilten Auftrag zur Erstellung und Übermittlung der Jahresabgabenerklärungen an das Finanzamt, verzichtet aber stets auf die Inanspruchnahme der Steuerberatungsleistungen seines rechtsfreundlichen Vertreters bei den UVAs. Damit trifft regelmäßig den Bf. die Pflicht, persönlich für die zeitgenaue Übermittlung der UVA im FinanzOnline-Verfahren Vorsorge zu treffen. Die höchstpersönliche Abgabepflicht wird durch die nachfolgende



Grafik, die den für die Unterschrift von Abgabepflichtigen vorgesehenen Teil des U 30-Formulars darstellt, verdeutlicht:

Ich versichere, dass ich die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen **richtig** und **vollständig** gemacht habe.



Datum, Unterschrift bzw. firmenmäßige Zeichnung

Mit der Angabe "Datum, Unterschrift bzw. firmenmäßigen Zeichnung" auf dem Formular U 30 kommt unmißverständlich zum Ausdruck, dass es allein der Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1994 ist, der dem Finanzamt versichert, dass er die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe.

Aufgrund der Bf.-Website und des Fehlens von Beweisen für der Einreichung von elektronischen UVAs entgegenstehende technische Gebrechen war davon auszugehen, dass die technischen Voraussetzungen beim Bf. für die Einreichung von elektronischen UVAs gegeben waren und es daher dem Bf. zuzumuten war, die UVA für das 3.Quartal 2016 fristgerecht an das Finanzamt zu übermitteln. Somit war die Nichtabgabe einer elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 zu einem Zeitpunkt, zu dem die Festsetzung und Entrichtung der Abgabe noch zeitgerecht möglich gewesen wäre, unzulässig bzw. wäre die Einbringung von UVAs auf dem amtlichen Vordruck gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 beim Finanzamt anstelle der Übermittlung der elektronischen UVA an die belangte Behörde gesetzwidrig gewesen.

Aus dem Blickwinkel des § 135 BAO kommt es auf ein Verschulden an der Nichtabgabe der in Rede stehenden UVA zum Fälligkeitstag an. Da dabei bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt, lag es am Bf., das Vorliegen eines Entschuldigungsgrunds für die Nichtabgabe der elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 nachzuweisen. Ist das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB anzusehen, so liegt nach Lehre und Rechtsprechung grobes Verschulden vor. Grobe Fahrlässigkeit wird mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handelt, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (VwGH 15.Mai 1997, 96/15/0101).

Von einer wissentlichen Pflichtverletzung ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die Abgabepflicht positiv kennt und sich wissentlich und willentlich darüber hinweggesetzt hat. Bestätigt wird ein solches Bf.-Verhalten bei der Nichtabgabe der elektronischen UVA für Juli bis September 2016 zum Fälligkeitstag durch das abgabenbehördliche Schreiben vom 26.August 2016, mit dem das Finanzamt den Bf. nachweislich darüber in Kenntnis gesetzt hat, dass er als Unternehmer gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 zur Übermittlung der elektronischen UVAs an das Finanzamt dann, wenn er über einen solchen Zugang verfügt, verpflichtet war und ist. Da der Bf. trotz FinanzOnline-Zugang die Übermittlung der elektronischen UVA für das dritte Quartal 2016 an das Finanzamt unterlassen hatte, war die Nichtabgabe der UVA für Juli bis September 2016 in welcher Form auch immer zum Fälligkeitstag Folge eines schuldhaften Verhaltens des Bf..

Das schuldhaftes Handeln des Bf. bei der Nichtabgabe der elektronischen UVA beweist die Tatsache, dass Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder FinanzOnline insbesondere für Steuerangelegenheiten ihrer Klienten verwenden können. Die Befugnis zur Berufsausübung wird FinanzOnline von der zuständigen Kammer (z.B. der Wirtschaftstreuhänder) automatisch mitgeteilt. Bei aufrechter Befugnis zur Berufsausübung wird daher der Bf.-Vertreter in FinanzOnline automatisch als Parteienvertreter erkannt. Die erweiterten Funktionen werden entsprechend der Berufs- und Vertretungsbefugnis bereitgestellt. Vor diesem Hintergrund bestätigten die nachfolgenden Daten der Bf.- Steuerakten für 2014 und 2015 die auftragsgemäße Übermittlung der elektronischen Abgabenerklärungen für diese Jahre durch die Steuerberatungskanzlei an das Finanzamt:

| Daten des Steueraktes für 2014  |   |               |  |
|---|---|---------------|--|
| Finanzamt:  | Wien 4/5/10 (04)  | Steuernummer: |  |
| Name:   |   | UID-Nummer:   |  |
| Anschrift:  |   | Ort:          |  |
| <a href="#">Seitenanfang</a>   <a href="#">Einkommensteuer</a>   <a href="#">Umsatzsteuer</a> |   |               |  |
| <b>Umsatzsteuer</b>   |   |               |  |
| Datum   | Anbringen/Erledigung  |               |  |
| 31.03.2016  | <a href="#">Umsatzsteuer - Erklärung elektronisch eingelangt</a>    |               |  |
| 06.04.2016  | Umsatzsteuer - Erstbescheid   |               |  |
| <a href="#">Seitenanfang</a>   <a href="#">Einkommensteuer</a>   <a href="#">Umsatzsteuer</a> |   |               |  |
| <b>Einkommensteuer</b>  |   |               |  |
| Datum   | Anbringen/Erledigung  |               |  |
| 31.03.2016  | <a href="#">Einkommensteuer - Erklärung elektronisch eingelangt</a> |               |  |
| 06.04.2016  | Einkommensteuer - Erstbescheid                                      |               |  |

| Daten des Steueraktes für 2015  |   |               |  |
|---|---|---------------|--|
| Finanzamt:  | Wien 4/5/10 (04)  | Steuernummer: |  |
| Name:   |   | UID-Nummer:   |  |
| Anschrift:  |   | Ort:          |  |
| <a href="#">Seitenanfang</a>   <a href="#">Einkommensteuer</a>   <a href="#">Umsatzsteuer</a> |   |               |  |
| <b>Umsatzsteuer</b>   |   |               |  |
| Datum   | Anbringen/Erledigung  |               |  |
| 29.04.2017  | <a href="#">Umsatzsteuer - Erklärung elektronisch eingelangt</a>    |               |  |
| 02.05.2017  | Umsatzsteuer - Erstbescheid   |               |  |
| <a href="#">Seitenanfang</a>   <a href="#">Einkommensteuer</a>   <a href="#">Umsatzsteuer</a> |   |               |  |
| <b>Einkommensteuer</b>  |   |               |  |
| Datum   | Anbringen/Erledigung  |               |  |
| 29.04.2017  | <a href="#">Einkommensteuer - Erklärung elektronisch eingelangt</a> |               |  |
| 02.05.2017  | Einkommensteuer - Erstbescheid                                      |               |  |

Da die steuerliche Beratung zu den Haupttätigkeiten eines Steuerberaters gehört und der Bf. nach der Aktenlage zur Übermittlung der elektronischen Steuererklärung für das 3.Quartal 2016 an das Finanzamt verpflichtet war, war es dem Bf. nach der Aktenlage zumutbar, den rechtsfreundlichen Vertreter mit der Übermittlung der elektronischen UVA für das 3.Quartal zu beauftragen. Die Unterlassung dessen war daher der klare und eindeutige Beweis für das grobe Bf.-Verschulden bei der Nichtabgabe der UVA für das 3.Quartal 2016 zum Fälligkeitstag.

Die Schwere des Bf.-Verschuldens wird dadurch offensichtlich, dass bei einem Finanzonlinezugang vom Bf. als Nutzer mit U-Signal, bei welchen also eine Umsatzsteuerveranlagung stattfindet, die Möglichkeit besteht, einen Supervisor anzumelden. Dieser kann dann anderen Benutzern die Möglichkeit verschaffen, auf das Finanzonlinekonto des Unternehmens, mit einer **definierbaren Beschränkung**, zuzugreifen. Für diese Fälle bietet Finanzonline neben der Teilnehmeridentifikation (Unternehmen) und dem Passwort noch eine dritte Identifikationsmöglichkeit, die Benutzeridentifikation. Es kann für einen Teilnehmer mehrere Benutzer geben. Bei Anmeldung eines Einzelunternehmers sollte dieser beim erstmaligen Einstieg automatisch als Supervisor angelegt werden.

Nach der Aktenlage werden UVAs bloß von Bf.-Mitarbeitern erstellt. Die Bf.-Vertretung in abgabenrechtlichen Angelegenheiten durch einen Steuerberater, zu dessen Tätigkeit die Erstellung von Jahresabgabenerklärungen für den Bf. zählt, verschaffte daher Gewißheit darüber, dass es dem Bf. mit der Nichtabgabe der UVA für das 3.Quartal 2016 zum gesetzlich vorgesehenen Termin vor allem darauf angekommen war, die Übermittlung dieser UVA in der gesetzlich bestimmten Form an das Finanzamt zu vereiteln. Aufgrund des Zwecks des Verspätungszuschlags, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen, stellte der verhängte und in Folge dessen angefochtene Verspätungszuschlag eine administrative Ungehorsamsfolge dar.

Das Vorbringen betreffend Einschaltung Dritter bei der Erfüllung der abgabenrechtlichen Bf. mit für den Bf. erkennbaren Risiken begründete zwar die Nichtabgabe der elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 als Bf.-Beitrag zur Datensicherheit, entband jedoch nicht den Bf. von der Pflicht zur fristgerechten Abgabe von elektronischen UVAs, weil die Kontrolle von Mitarbeitern für das Unternehmen eine regelmäßig notwendige und heikle Angelegenheit ist und Sicherheitsmechanismen zur Verhinderung einer missbräuchlichen Verwendung von Daten bestehen. Dadurch, dass die behaupteten, der Abgabe der UVA für das 3.Quartal 2016 entgegengestandenen Hindernisse aus der Sphäre des Bf. stammten, hatte der Bf. das mit seinen Handlungen verbundene Risiko zu tragen.

Den Bf.-Ausführungen zu Datenströmen ist die nachfolgend zitierte Bestimmung des § 1 Abs. 2 FOnV entgegenzuhalten: "(2) Die automationsunterstützte Datenübertragung ist zulässig für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zur Verfügung stehen. Die für eine Datenstromübermittlung

*und für eine Übermittlung mittels eines Webservices erforderlichen organisatorischen und technischen Spezifikationen (z.B. XML-Struktur; WSDL) sind auf der Website des Bundesministeriums für Finanzen ([https:// www. bmf.gv.at](https://www.bmf.gv.at)) abrufbar zu halten."*

Wie bereits oben ausgeführt, zählen zu den elektronischen Steuererklärungen die UVA, die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer, die der Bf. als Unternehmer im Sinn des § 2 UStG 1988 zu nutzen hat. Die Übermittlung der elektronischen Jahressteuererklärungen an die belangte Behörde sind der Beweis für die Annahme des abgabenbehördlichen Anbots betreffend Form, Datenstrom und Webservice durch den rechtsfreundlichen Vertreter des Bf.. Aufgrund der Aktenlage war daher eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides mit dem Vorbringen zum § 1 Abs. 2 FOnV 2006, demnach darin nicht spezifiziert sei, welche Daten in welcher Form in welchem Datenstrom und in welchem Webservice existent seien und § 1 Abs. 2 FOnV 2006 nur die allgemeine Zuiässigkeit von elektronischen Datenströmen - und nicht die Verpflichtung zu bestimmten Datenströmen spezifiziere, nicht zu begründen.

Die Nichtabgabe der elektronischen UVA für das 3.Quartal 2016 war nicht entschuldbar, weil den Bf. daran ein Verschulden getroffen hatte und bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausgeschlossen hatte. Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten dann, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht. Schon ein geringfügiges Verschulden an der Nichtabgabe einer Abgabenerklärung war daher für die Rechtfertigung der Verhängung eines Verspätungszuschlages ausreichend.

Aufgrund der Tatsache, dass der Bf. trotz seiner als Folge des abgabenbehördlichen Schreibens vom 26.August 2016 bestehenden Kenntnis über die persönliche Pflicht zur Übermittlung der elektronischen UVAs an das Finanzamt die elektronische UVA für das 3.Quartal 2016 nicht fristgerecht abgegeben hatte, war die Annahme, die UVA-Nichtabgabe beruhe auf einen geringfügigen Fehler, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht, auszuschließen. Da der Bf. die Frist zur Einreichung der elektronischen UVA im FinanzOnline Verfahren nicht eingehalten hatte, ohne ein die Entschuldbarkeit der Nichtabgabe der elektronischen UVA begründendes Verhalten gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen, bestanden aufgrund der Aktenlage keine Bedenken an der abgabenbehördlichen Festsetzung des angefochtenen Zuschlags dem Grunde nach.

Aber auch, was das ebenfalls im Ermessen des Finanzamtes liegende Ausmaß des Verspätungszuschlages anlangt, war der angefochtene Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet, weil als Kriterien für diese Ermessensübung neben dem Ausmaß der Fristüberschreitung (VwGH 10.November 1987, 87/14/0165, 29.April 1992, 88/17/0094) und der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten Vorteils (VwGH 13.Juni 1980, 66/78, 1614/80) auch der Grad des Verschuldens (z.B. VwGH 24.Februar 1972, 1157/70, 1179/70) und das bisherige steuerliche Verhalten des Bf. z.B. seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten, sowie der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war (VwGH 17.Mai 1999, 98/17/0265) zu berücksichtigen war.

Im vorliegenden Fall bildet die - nicht entschuldbare - verspätete Einreichung der UVA für das 3.Quartal 2016 die Grundlage für die Festsetzung des Verspätungszuschlages. Gemäß §135 BAO ist bei Selbstberechnungsabgaben der Zuschlag vom selbst berechneten Betrag zu bemessen. Verbucht wurde die UVA für das 3.Quartal 2016 (Fälligkeitstag: 15.November 2016) am 20.März 2017.

Im Rahmen der Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages war zu beachten, dass der Bf. trotz rechtsfreundlicher Vertretung zur Mißachtung abgabenrechtlicher Pflichten geneigt war. Bestätigt wird dies durch die Tatsache, dass der Bf. stets seine UVAs zu spät abgegeben hat [Auf die verspätet entrichtete Umsatzsteuer 2015 und die Lohnabgabe L3/17 sei verwiesen]. Zum Beweis dafür seien die folgenden Kontoauszüge des Finanzamts (Beweismittel OZ1) angeführt.

Die Zahlungen sind im Schnitt zwischen 14 Tagen und ein Monat verspätet und hatten daher an den Bf. adressierte Erinnerungsschreiben des Finanzamts zur Folge. Bestätigt wird dies durch die auf die Kontoauszüge nachfolgende, vom Verhandlungsleiter im Zuge der Verhandlung als Beweismittel OZ 2 zum Akt genommene Übersicht des Finanzamts.

Kontoauszüge OZ 1:

|    | Buch.Tag | GF | AA | Zeitraum | FT/ET    | Frist/EF | Betrag    | (Tages)Saldo |
|----|----------|----|----|----------|----------|----------|-----------|--------------|
| 1  | 22.03.16 | 78 | U  | 10-12/15 | 15.02.16 |          | 1.300,00  |              |
| 2  |          | 48 | Z  | 10-12/15 | 02.05.16 |          | 57,50     | 1.217,50     |
| 3  | 31.03.16 | 01 |    |          | 29.03.16 | UEP      | -1.160,00 | 57,50        |
| 4  | 06.04.16 | 63 | E  | 2014     |          |          | 0,00      |              |
| 5  |          | 44 | U  | 2014     | 16.02.15 | 13.05.16 | 2.242,23  | 2.299,73     |
| 6  | 15.04.16 | 00 |    |          | 14.04.16 | UEP      | -1.000,00 | 1.299,73     |
| 7  | 11.05.16 | 00 |    |          | 10.05.16 | UEP      | -57,50    | 1.242,23     |
| 8  | 09.06.16 | 78 | U  | 01-03/16 | 17.05.16 |          | 2.350,00  | 3.592,23     |
| 9  | 07.07.16 | 01 |    |          | 06.07.16 | UEP      | -350,00   |              |
| 10 |          | 01 |    |          | 06.07.16 | UEP      | -1.000,00 | 2.242,23     |
| 11 | 13.07.16 | 01 |    |          | 12.07.16 | UEP      | -2.242,23 | 0,00         |
| 12 | 29.07.16 | 01 |    |          | 28.07.16 | UEP      | -55,79    |              |
| 13 |          | 01 | L  | 06/16    | 15.07.16 |          | 55,79     |              |
| 14 |          | 01 |    |          | 28.07.16 | UEP      | -64,15    |              |
| 15 |          | 01 | DB | 05/16    | 15.06.16 |          | 64,15     |              |
| 16 |          | 01 |    |          | 28.07.16 | UEP      | -91,56    |              |
| 17 |          | 01 | L  | 05/16    | 15.06.16 |          | 91,56     |              |
| 18 |          | 01 |    |          | 28.07.16 | UEP      | -124,20   |              |
| 19 |          | 01 | DB | 06/16    | 15.07.16 |          | 124,20    | 0,00         |

|    | Buch.Tag | GF | AA | Zeitraum | FT/ET    | Frist/EF | Betrag    | (Tages)Saldo |
|----|----------|----|----|----------|----------|----------|-----------|--------------|
| 1  | 04.08.16 | 01 |    |          | 03.08.16 | UEP      | -800,00   |              |
| 2  |          | 01 | U  | 04/16    | 15.06.16 |          | 800,00    |              |
| 3  |          | 01 |    |          | 03.08.16 | UEP      | -900,00   |              |
| 4  |          | 01 | U  | 05/16    | 15.07.16 |          | 900,00    | 0,00         |
| 5  | 07.09.16 | 78 | U  | 04-06/16 | 16.08.16 |          | 950,00    | 950,00       |
| 6  | 23.09.16 | 01 |    |          | 22.09.16 | UEP      | -950,00   | 0,00         |
| 7  | 01.12.16 | 01 |    |          | 30.11.16 | UEP      | -51,32    |              |
| 8  |          | 01 | DB | 11/16    | 15.12.16 |          | 51,32     |              |
| 9  |          | 01 |    |          | 30.11.16 | UEP      | -91,56    |              |
| 10 |          | 01 | L  | 11/16    | 15.12.16 |          | 91,56     |              |
| 11 |          | 00 |    |          | 30.11.16 | UEP      | -1.200,00 | -1.200,00    |
| 12 | 24.01.17 | 01 |    |          | 23.01.17 | UEP      | -113,28   |              |
| 13 |          | 01 | L  | 12/16    | 16.01.17 |          | 113,28    |              |
| 14 |          | 01 |    |          | 23.01.17 | UEP      | -137,03   |              |
| 15 |          | 01 | DB | 12/16    | 16.01.17 |          | 137,03    | -1.200,00    |
| 16 | 24.02.17 | 00 |    |          | 23.02.17 | UEP      | -3.050,00 | -4.250,00    |
| 17 | 10.03.17 | 78 | U  | 10-12/16 | 15.02.17 |          | 3.050,00  | -1.200,00    |
| 18 | 20.03.17 | 48 | Z  | 07-09/16 | 27.04.17 |          | 268,33    |              |
| 19 |          | 46 | U  | 07-09/16 | 15.11.16 | 27.04.17 | 2.683,34  | 1.751,67     |

|    | Buch.Tag    | GF | AA  | Zeitraum | FT/ET    | Frist/EF | Betrag    | (Tages)Saldo |
|----|-------------|----|-----|----------|----------|----------|-----------|--------------|
| 1  | 31.03.17    | 01 |     |          | 30.03.17 | UEP      | -43,68    |              |
| 2  |             | 01 | DB  | 03/17    | 18.04.17 |          | 43,68     |              |
| 3  |             | 01 |     |          | 30.03.17 | UEP      | -112,71   |              |
| 4  |             | 01 | L   | 03/17    | 18.04.17 |          | 112,71    | 1.751,67     |
| 5  | 10.04.17    | 48 | SZA | 2016     | 19.05.17 |          | 53,67     | 1.805,34     |
| 6  | 20.04.17    | 00 |     |          | 19.04.17 | UEP      | -1.485,00 | 320,34       |
| 7  | 26.04.17    | 00 |     |          | 25.04.17 | UEP      | -2.250,00 | -1.929,66    |
| 8  | 02.05.17    | 63 | E   | 2015     |          |          | 0,00      |              |
| 9  |             | 44 | U   | 2015     | 15.02.16 | 09.06.17 | 3.798,09  | 1.868,43     |
| 10 | 09.05.17    | 48 | SZA | 2016     | 16.06.17 |          | 75,96     | 1.944,39     |
| 11 | 11.05.17    | 01 |     |          | 10.05.17 | UEP      | -1.050,00 | 894,39       |
| 12 | 30.05.17    | 78 | U   | 01-03/17 | 15.05.17 |          | 2.250,00  | 3.144,39     |
| 13 | 09.06.17    | 00 |     |          | 08.06.17 | UEP      | -820,00   | 2.324,39     |
| 14 | 19.06.17    | 00 |     |          | 16.06.17 | UEP      | -75,96    | 2.248,43     |
| 15 | 27.06.17    | 46 | L   | 2014     | 15.01.15 | 04.08.17 | 370,41    |              |
| 16 |             | 46 | DB  | 2014     | 15.01.15 | 04.08.17 | 56,98     | 2.675,82     |
| 17 | 27.07.17    | 01 |     |          | 26.07.17 | UEP      | -1.930,00 |              |
| 18 |             | 01 | U   | 04-06/17 | 16.08.17 |          | 1.930,00  | 2.675,82     |
| 19 | 09.08.17*01 |    |     |          | 08.08.17 | UEP      | -56,98    | 2.618,84     |

|    | Buch.Tag    | GF | AA  | Zeitraum | FT/ET    | Frist/EF | Betrag    | (Tages)Saldo |
|----|-------------|----|-----|----------|----------|----------|-----------|--------------|
| 1  | 09.08.17*01 |    |     |          | 08.08.17 | UEP      | -148,02   |              |
| 2  |             | 01 | DB  | 07/17    | 16.08.17 |          | 148,02    |              |
| 3  |             | 01 |     |          | 08.08.17 | UEP      | -149,36   |              |
| 4  |             | 01 | L   | 07/17    | 16.08.17 |          | 149,36    |              |
| 5  |             | 01 |     |          | 08.08.17 | UEP      | -370,41   | 2.248,43     |
| 6  | 31.08.17    | 48 | EG  | 2017     | 31.08.17 |          | 22,48     |              |
| 7  |             | 48 | BAL | 2017     | 31.08.17 |          | 4,10      | 2.275,01     |
| 8  | 01.09.17    | 01 |     |          | 31.08.17 | UEP      | -72,39    | 2.202,62     |
| 9  | 05.09.17    | 01 |     |          | 05.09.17 |          | 0,00      |              |
| 10 |             | 01 | U   | 04-06/17 |          |          | -1.930,00 |              |
| 11 |             | 51 | EG  | 2017     |          |          | -22,48    |              |
| 12 |             | 51 | BAL | 2017     |          |          | -4,10     | 246,04       |
| 13 | 06.09.17    | 78 | U   | 04-06/17 | 16.08.17 |          | 2.600,00  | 2.846,04     |
| 14 | 07.09.17    | 01 |     |          | 06.09.17 | UEP      | -2.600,00 | 246,04       |
| 15 | 11.09.17    | 48 | SZA | 2017     | 18.10.17 |          | 52,00     | 298,04       |

## Beweismittel OZ 2

| Zeitraum vom | Antrag vom   | angemerkt  | Lfd.Nr. A/R | Status      | MA         |
|--------------|--------------|------------|-------------|-------------|------------|
| 04-06/2017   | 31.08.2017/S | 06.09.2017 |             | gebucht     | 06.09.2017 |
| 04-06/2017   |              |            |             | Erinng/G    | 01.09.2017 |
| 01-03/2017   | 20.4.2017/S  | 26.04.1017 |             | gebucht     | 30.05.2017 |
| 10-12/2016   | 03.03.2017/S | 10.03.2017 |             | gebucht     | 10.03.2017 |
| 10-12/2016   |              |            |             | Erinng/G    | 01.03.2017 |
| 07-09/2016   |              |            |             | Erinng/G    | 01.12.2016 |
| 04-06/2016   | 05.09.2016/S | 07.09.2016 |             | gebucht     | 07.09.2016 |
| 04-06/2016   |              |            |             | Erinng/G    | 01.09.2016 |
| 01-03/2016   | 05.07.2016/S | 05.07.2016 |             | Keine Buch. | 05.07.2016 |
| 01-03/2016   | 07.06.2016/S | 09.06.2016 |             | gebucht     | 09.06.2016 |
| 01-03/2016   |              |            |             | Erinng/G    | 01.06.2016 |
| 10-12/2015   | 16.03.16/S   | 22.03.2016 |             | gebucht     | 22.03.2016 |
| 10-12/2015   |              |            |             | Erinng/G    | 01.03.2016 |

Wie schon oben dargelegt wurde, lag nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts auf Seiten des Bf. ein grobes Verschulden vor, da der Bf. die elektronische UVA für das 3.Quartal 2016 nicht fristgerecht eingereicht hatte, obwohl er Kenntnis über seine diesbezügliche Verpflichtung betreffend Einreichung von elektronischen Steuererklärungen beim Finanzamt auf Grund seiner Tätigkeit und der damit verbundenen Abgabepflicht gehabt hatte. Von einer bloß leichten Fahrlässigkeit konnte daher keine Rede mehr sein, wenn die Jahreserklärungen vom rechtsfreundlichen Vertreter erstellt und quotenmäßig bzw. innerhalb der erstreckten Frist an das Finanzamt im FinanzOnline-Verfahren eingereicht worden waren und der Bf. trotz Wissens über seine abgabenrechtliche Verpflichtung zur Übermittlung von elektronischen UVAs an das Finanzamt wider die Einreichung von elektronischen UVAs im Schreiben vom 30.November 2016 vorgebracht hatte, dass es ihm als Geschäftsführer nicht zumutbar sei, über Finanz-Online ein mehrere Seiten langes Web-Formular persönlich ausfüllen zu müssen. Der Bf. habe „Wichtigeres“ zu tun als UVAs auszufüllen und sei kein „Postbote“ der eigenen Buchhaltung.

Die Forderung nach einer Funktion für die Übermittlung des elektronischen Formulars E30 an das Finanzamt, um dieses von der Buchhaltung ausgefüllte Formular absenden zu können, die Annahme, dass dann die Übersendung auch vom Bf. persönlich erfolgen könnte, und die Erklärung betreffend elektronische Weiterverarbeitbarkeit des elektronischen PDF-Formulars der Dienststelle des Finanzamts durch die Abgabenbehörde bewiesen ein Verhalten, dass vorrangig darauf ausgerichtet war, den Willen der Finanzverwaltung, dass Unternehmer im Sinn des § 2 UStG

1994 die elektronischen UVAs mittels des von der Finanzverwaltung kostenlos zur Verfügung gestellten Softwareprogramms im FinanzOnline Verfahren beim Finanzamt einzureichen haben, zu beugen, und legten damit einen hohen Verschuldensgrad bei der Nichtabgabe der UVA für das 3.Quartal 2016 offen.

Abgesehen von der Nichtabgabe der UVA für das 3.Quartal 2016 zum Fälligkeitstag, hat der Bf. durch das wiederholte Verhalten in Form der Nichtabgabe von elektronischen UVAs die klare und eindeutige Bestimmung des § 21 Abs. 1 UStG 1994 verletzt und damit dem Sinn und Zweck der elektronischen UVAs zuwidergehandelt, der darin besteht, dass durch die Übermittlung von elektronischen UVAs erreicht wird, dass zum einen den Staat ein geringeres Zahlungsausfallsrisiko trifft und er einen Zinsvorteil erlangt, zum anderen der Bf. seine Umsatzsteuerlast gleichmäßiger über das ganze Jahr verteilen und so Zahlungsschwierigkeiten am Anfang des Folgejahres vermeiden kann.

Hinsichtlich der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung für das 3.Quartal 2016 wurde die Vorauszahlung (in Höhe des der vorangemeldeten Umsatzsteuer für das 3. Quartal 2016 entsprechenden Betrages) nicht am 15.November 2016, sondern erst am 20.März 2017 und somit verspätet verbucht und entrichtet, womit davon auszugehen war, dass die verspätete Einreichung der Voranmeldung zu einem erkennbaren finanziellen Vorteil für den Bf. geführt hatte.

Angesichts der übrigen, bei der Ermessensübung zu beachtenden Kriterien, insbesondere auf Grund des Ausmaßes der Fristüberschreitung und des Umstandes, dass es sich nicht um eine erstmalige verspätete Abgabe einer UVA handelt, sowie der Tatsache, dass keine elektronische UVA für das 3.Quartal 2016 beim Finanzamt eingereicht worden sind, ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlages durchaus gerechtfertigt. Auch wenn die Bf.- Jahressteuererklärungen vom rechtsfreundlichen Vertreter im FinanzOnline Verfahren fristgerecht an das Finanzamt übermittelt worden sind, ist eine Zuschlagsfestsetzung dennoch berechtigt, zumal der Verspätungszuschlag den Zinsvorteil des Abgabepflichtigen berücksichtigen kann, einen solchen aber nicht zur Voraussetzung hat.

Aus den angeführten Gründen war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts die Verhängung eines Verspätungszuschlages im Ausmaß von 10% des selbst berechneten Betrages gerechtfertigt.

Aufgrund der obigen Ausführungen war der auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides gerichtete Beschwerdeantrag ebenso wie der Eventualantrag betreffend Festsetzung des Verspätungszuschlages in Höhe von 0,00 € abzuweisen und der angefochtene Bescheid in seinem Bestand zu bestätigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Fall ist die zu klärende Rechtsfrage durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist. Der Ermessensübung durch das Verwaltungsgericht im Einzelfall kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Wien, am 13. November 2017