

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch Stb, vom 13. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 9. November 2006 betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer 8/2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3. März 2004 wurde die Bw in M errichtet. Mit Bescheid vom 9. November 2006 wurde ein Verspätungszuschlag in Höhe von 2 % der Umsatzsteuerschuld für August 2006 wegen der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum August 2006 vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Berufung. Die Umsatzsteuer für August 2006 würde 50.148,72 € betragen. Für die Monate April bis Juli 2006 würde sich ein Guthaben in Höhe von 46.166,77 € ergeben. Die restlichen 3.981,95 € seien durch das Guthaben für September 2006 gedeckt. Gemäß Verordnung BGBI. 1998/206 entfalle für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen hätten, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung. Gesamt betrachtet ergebe sich für den Zeitraum April bis September 2006 ein Guthaben in Höhe von 13.239,89 €. Es werde daher um Stornierung des Verspätungszuschlages in Höhe von

1.002,97 € ersucht, da sich für den gesamten Zeitraum April bis September 2006 ein Vorsteuerguthaben in Höhe von 13.239,89 € ergeben würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 21 Absatz 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 iVm. § 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBI. II Nr. 462/2002 entfalle für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Absatz 1 Ziffer 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000,00 € nicht überstiegen hätten, die Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen (§ 21 Abs. 1 UStG 1994) errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet würde oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergebe. Eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung bestehe gemäß § 21 Absatz 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 iVm. § 2 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBI. II Nr. 462/2002 auch dann, wenn der Unternehmer vom Finanzamt zur Einreichung von Voranmeldungen aufgefordert werde. Eine Verpflichtung für die Aufforderung sei gegeben, wenn der Unternehmer eine gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 zu leistende Vorauszahlung nicht oder nicht zur Gänze bis zum Fälligkeitstag entrichtet habe. Da die Voranmeldung als Steuererklärung gelte, seien auf sie alle Vorschriften anzuwenden, die sich auf die Steuererklärung beziehen würden. Die verspätete Abgabe der aufgrund einer bestehenden Verpflichtung einzureichenden Voranmeldung führe daher nach Maßgabe der Bestimmung des § 135 BAO zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages. Der Verspätungszuschlag wurde mit 2 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 21. November 2006 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Zur Begründung wurden die Berufungsausführungen wiederholt.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2007 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Gemäß § 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 UStG und des § 16 UStG 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 Vorauszahlungen und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung.

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % 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 selbstberechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt.

Unbestritten ist, dass die Berufungswerberin (= Bw.) die Umsatzsteuervoranmeldung für August 2006 nicht am 16. Oktober 2006 sondern am 8. November 2006 eingereicht hat. Die Verspätung betrug daher 22 Tage. Wenn die Bw. meint, sie sei nicht zur Abgabe der gegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet gewesen, so ist dem entgegenzuhalten, dass die von der Bw. zitierte Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen, BGBl II, Nr. 462/2002, nur dann greift, wenn die nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen errechnete Vorauszahlung zur Gänze spätestens am Fälligkeitstag entrichtet würde oder sich für einen Voranmeldungszeitraum keine Vorauszahlung ergäbe. Im vorliegenden Fall wurde jedoch die Umsatzsteuervorauszahlung für August 2006 in Höhe von 50.148,72 € nicht zur Gänze bis 16. Oktober 2006 entrichtet. Daraus ergibt sich in weiterer Folge, dass die Bw. zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung verpflichtet gewesen ist. Da diese Abgabenerklärung nicht fristgerecht bis 16. Oktober 2006 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht wurde, war die Abgabenbehörde berechtigt, das ihr gemäß § 135 BAO eingeräumte Ermessen zu üben.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen. Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge eigener Art, ein Druckmittel eigener Art, er ist keine Strafe im finanzstrafrechtlichen Sinn.

Voraussetzung für die Verhängung eines Verspätungszuschlages ist, dass der Abgabepflichtige die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entshuldbar ist.

Wie bereits dargelegt wurde, wurde der Verspätungszuschlag dem Grunde nach zu Recht verhängt. Die Abgabenbehörde war somit auch berechtigt, von dem ihr eingeräumten Ermessen betreffend Verhängung eines Verspätungszuschlages Gebrauch zu machen. Da der Verspätungszuschlag somit dem Grunde nach zu Recht verhängt wurde, ist zu prüfen, in welcher Höhe der Verspätungszuschlag festzusetzen ist:

Als Kriterien für die Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

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

Die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2006 wurde um 22 Tage, also nicht nur in geringem Ausmaß, überschritten. Hinsichtlich des finanziellen Vorteiles, den die Bw. durch die verspätete Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung lukrieren konnte, ist auf Folgendes hinzuweisen: Die Umsatzsteuervoranmeldungen April bis Juli 2006 haben insgesamt ein Guthaben in Höhe von 46.166,77 ergeben. Mit der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2006 wurde eine Zahllast in Höhe von 50.148,72 € gemeldet. Die Differenz in Höhe von 3.981,95 € wurde durch das Guthaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung betreffend September 2006 abgedeckt. Bei Verwendung von Gutschriften aus Umsatzsteuervoranmeldungen zur Tilgung richtet sich der Tilgsungszeitpunkt nach § 21 Abs. 1 erster Unterabsatz letzter Satz UStG 1994. Danach wirkt die Gutschrift auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes zurück. Im vorliegenden Fall erfolgte die Tilgung daher am 8. November 2006. Wenn die Bw. die Umsatzsteuervoranmeldung für August 2006 rechtzeitig am 16. Oktober 2006 eingereicht hätte, hätte sie gleichzeitig auch die Umsatzsteuervoranmeldungen für April bis Juli 2006 sowie September 2006 einreichen können, die Gutschriften wären damit mit 16. Oktober 2006 wirksam gewesen und es wäre keine Säumnis eingetreten. Da die Bw. mit den Gutschriften aus den Umsatzsteuervoranmeldungen der Monate April bis Juli 2006 sowie September 2006 nicht anderwärtig verfügt hat (anders wäre der Fall gelagert, wenn die Bw. die Gutschriften regelmäßig dem Finanzamt gegenüber gemeldet und sich die Beträge auszahlen hätte lassen), hat die Bw. durch die Verspätung der Abgabe der gegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldung keinen finanziellen Vorteil lukrieren können.

Schließlich ist weiters zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für März 2006 ebenfalls verspätet beim Finanzamt eingereicht wurde. Die Umsatzsteuervorauszahlung für März 2006 wäre am 15. Mai 2006 fällig gewesen, der Betrag von 61,33 € wurde am 19. Juli 2006 entrichtet, die Verspätung betrug daher 2 Monate. In diesem Fall blieb die Verspätung sanktionslos.

Es muss als auffallend sorglos gewertet werden, dass die Geschäftsführung der Bw. nicht für die fristgerechte Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2006 Sorge getragen hat, weil es sich für die Bw. um eine besonders hohe Zahllast gehandelt hat. Abgesehen von dem Betrag von 61,33 € war es für die Bw. seit deren Bestehen die erste Zahlung gegenüber der Abgabenbehörde. Gerade bei der ersten großen Zahlung eines Unternehmens erscheint eine besondere Sorgfalt unabdingbar.

Die rechtzeitige Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen ist vor allem aus folgenden Gründen unerlässlich: Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Umsatzsteuer. Dabei ist der Kaufpreis im Sinne des Zivilrechtes jener Betrag, den der Käufer für die gekaufte Ware an den Verkäufer zahlen muss. In diesem ist die Umsatzsteuer eingeschlossen, auch wenn sie an den Verkäufer zu entrichten ist. Dass die Umsatzsteuer in der Rechnung des Lieferanten gesondert ausgewiesen wird, hat rein steuertechnische Gründe. Die Umsatzsteuer wird daher vom Käufer der Ware dem Verkäufer und von diesem wiederum der Abgabenbehörde geschuldet. Das Verhältnis zwischen dem Abgabenschuldner und dem Abgabengläubiger unterscheidet sich insofern wesentlich von rechtsgeschäftlichen Verhältnissen zwischen Privatpersonen, als üblicherweise im Wirtschaftsleben ein Gläubiger von seiner Forderung unmittelbar Kenntnis erlangt: Die Bank begibt einen Kredit und verbucht Abhebungen von einem Konto, ein Verkäufer verkauft eine Ware und stundet den Kaufpreis. In allen diesen Fällen besteht die Möglichkeit des Gläubigers, einen Schuldner abzulehnen und die Leistungen bzw. weitere Leistungen nicht (mehr) zu erbringen. Die Abgabenbehörde ist hingegen zur Feststellung der Höhe ihrer Umsatzsteuerforderung auf die Mitwirkung des Abgabepflichtigen angewiesen, weshalb die Gesetze verschiedene Melde- und Erklärungspflichten vorsehen. Darüber hinaus kann die Abgabenbehörde das Zahlungsverhalten des Abgabepflichtigen auch nur würdigen, wenn dieses sie über seine Verpflichtungen regelmäßig auf dem Laufenden hält. Der Verspätungszuschlag ist daher auch ein Mittel zur Sicherung des Systems der Mehrwertsteuer, um die rechtzeitige Abgabe der Erklärungen sicherzustellen und die erforderlichen Konsequenzen ziehen zu können, weil sonst dieses System unterlaufen werden könnte.

Vor allem wenn ein Abgabepflichtiger regelmäßig Vorsteuerguthaben lukriert, muss besondere Bedacht darauf gelegt werden, dass die wenigen Zahllasten rechtzeitig gemeldet werden.

Aufgrund der dargelegten Gründe war der Verspätungszuschlag jedoch nicht im höchstmöglichen Ausmaß von 10 % zu bemessen. Im Hinblick auf den Umstand, dass es sich bereits um die zweite Verspätung handelte, wovon die erste Verspätung sanktionslos geblieben ist, die Bw. jedoch praktisch keinen finanziellen Vorteil erwirken konnte, war die Festsetzung des Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer für den Zeitraum August 2006 mit einem Prozentsatz von 2 % angemessen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 2.Jänner 2009