

# TE Vfgh Erkenntnis 1984/9/27 G111/84, G112/84, G128/84, G131/84, G132/84

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.09.1984

## Index

32 Steuerrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität

B-VG Art140 Abs1 / Prüfungsgegenstand

B-VG Art140 Abs3 erster Satz

B-VG Art140 Abs5

UStG 1972 §21

## Beachte

vgl. Kundmachung BGBI. 500/1984 am 14. Dezember 1984; s. Anlaßfälle VfSlg. 10286/1984, 10287/1984 sowie B155/82, B360/82 und B361/82, alle drei vom 21. Feber 1985

## Leitsatz

UStG 1972; unterschiedliche Regelung der Fälligkeit von festgesetzten Vorauszahlungen und von Abschlußzahlungen sowie von Restschulden in §21 Abs1 zweiter Satz und Abs3 vierter Satz der Stammfassung und in §21 Abs4 dritter Satz und Abs5 erster und zweiter Satz idF BGBI. 563/1980; Verstoß gegen den Gleichheitssatz

## Spruch

Im §21 des Umsatzsteuergesetzes 1972, BGBI. Nr. 223 (UStG 1972), in der Stammfassung, waren der zweite Satz des Abs1 und der vierte Satz des Abs3 verfassungswidrig.

Im §21 UStG 1972, BGBI. Nr. 223, idF des Abgabenänderungsgesetzes 1980, BGBI. Nr. 563 (AbgÄG 1980), werden der dritte Satz des Abs4 und die ersten beiden Sätze des Abs5 als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. August 1985 in Kraft.

Frühere Bestimmungen treten nicht wieder in Wirksamkeit.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. Die Verfahren betreffen die Fälligkeit nicht vorangemeldeter oder erklärter Umsatzsteuer.

1. Das UStG 1972, BGBI. 223, traf dazu in §21 folgende Regelung:

"(1) Der Unternehmer hat ... binnen einem Kalendermonat und zehn Tagen nach Ablauf eines Kalendermonates (Voranmeldungszeitraum) eine Voranmeldung abzugeben, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) ... selbst zu berechnen hat.

Der Unternehmer hat innerhalb derselben Frist die Vorauszahlung zu entrichten ...

...

(3) Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Die Vorauszahlung ist eine Abgabe im Sinne der Bundesabgabenordnung. Gibt der Unternehmer bis zum Ablauf der Voranmeldungsfrist eine Voranmeldung nicht ab oder hat er in einer Voranmeldung die Vorauszahlung nicht richtig berechnet, so hat das Finanzamt die Vorauszahlung festzusetzen. Als Zeitpunkt ihrer Fälligkeit gilt der zehnte Tag des zweitfolgenden Kalendermonates nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes.

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres ... zur Steuerveranlagt. Er hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer ... selbst zu berechnen hat. ...

(5) Wird bei der Veranlagung die Steuer höher festgesetzt als die vom Unternehmer für den Veranlagungszeitraum berechnete Steuer, so ist der Unterschiedsbetrag binnen einem Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichten (Abschlußzahlung). Die Verpflichtung, rückständige Vorauszahlungen schon früher zu entrichten, bleibt unberührt ..."

Durch Abschn. II Artl Z15 AbgÄG 1980, BGBI. 563, erhielten diese Bestimmungen folgende Fassung:

"(1) Der Unternehmer hat ... spätestens am zehnten 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) ... selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten ...

...

(3) Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. Eine Festsetzung kann nur solange erfolgen, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Eine festgesetzte Vorauszahlung hat den im Abs1 genannten Fälligkeitstag ...

(4) Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres ... zur Steuerveranlagt. Er hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. Ergibt sich aus einer vor Ergehen des Veranlagungsbescheides eingebrachten Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum eine Restschuld, so gilt für diese der gleiche Fälligkeitstag wie der für eine Vorauszahlung des letzten Voranmeldungszeitraumes im Veranlagungszeitraum ...

(5) Führt die Veranlagung zu einem Unterschiedsbetrag zu Lasten des Unternehmers, so ist dieser Betrag binnen eines Monates nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichten (Abschlußzahlung). Die Verpflichtung, rückständige Vorauszahlungen schon früher zu entrichten, bleibt unberührt ..."

Abschn. II ArtIII dieses Gesetzes bestimmt, daß Teile der Nov. ab dem Veranlagungsjahr 1981 anzuwenden sind (Abs1), andere Teile auf steuerbare Umsätze, die nach dem 31. Dezember 1980 ausgeführt werden (oder bei denen der für die Anwendung der zolltarifarischen Bestimmungen maßgebliche Zeitpunkt nach diesem Tag liegt; Abs2), die hier in Betracht kommenden Bestimmungen der Z15 des Artl aber "ab dem 1. Jänner 1981" (Abs3).

2. Beim VfGH sind mehrere Verfahren über Beschwerden anhängig, die sich gegen die Vorschreibung von Säumniszuschlägen für festgesetzte Vorauszahlungen oder Restschulden an Umsatzsteuer wenden.

a) Die zu B483/82 bf. Gesellschaft betreibt ein Bauunternehmen. Anlässlich einer Umsatzsteuerrevision gelangte der Betriebsprüfer im Dezember 1980 zur Auffassung, daß die Voranmeldung für Oktober dieses Jahres nicht richtig gewesen sei, weil die Verfügungsgewalt über eine Bauleistung dem Auftraggeber schon im September verschafft

wurde und daher die Umsatzsteuerschuld mit Ablauf des Oktober entstanden sei. Da die bf. Gesellschaft anderer Auffassung war, setzte das Finanzamt die Vorauszahlung für Oktober mit dem am 29. Dezember 1980 zugestellten Bescheid vom 22. Dezember derart fest, daß es eine Nachzahlung von mehr als 6 Millionen Schilling vorschrieb und aussprach, die Umsatzsteuer sei bereits fällig gewesen und sogleich zu entrichten. Den nach Abzug eines Guthabens offengebliebenen Nachzahlungsbetrag überwies die bf. Gesellschaft am 30. Dezember 1980.

Am 9. Jänner 1981 schrieb das Finanzamt für den inzwischen überwiesenen Betrag einen Säumniszuschlag in der Höhe von 119014 S vor. Die Berufung gegen den Bescheid blieb erfolglos. Nach §21 Abs3 UStG in der hier noch anwendbaren Stammfassung sei die festgesetzte Vorauszahlung am zehnten Tag des zweitfolgenden Monats nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, also am 10. Dezember 1980, fällig geworden; der Nachzahlungsbescheid habe keine andere Fälligkeit festgesetzt; die Zahlung sei daher verspätet gewesen (G112/84).

b) Die Bf. zu B559/81 betreiben einen Buch-, Kunst- und Musikalienverlag. Anläßlich der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 1979 ergab sich aufgrund der 1981 eingebrachten Jahreserklärung eine Nachzahlung von 30274 S, die innerhalb eines Monates nach Zustellung des Umsatzsteuerbescheides beglichen wurde. Mit Bescheid vom 8. April 1981 setzte das Finanzamt einen Säumniszuschlag von 605 S fest. Die gegen diese Festsetzung erhobene Berufung blieb erfolglos. Maßgeblich sei §21 Abs4 UStG idF des AbgÄG 1980, die Fälligkeit sei daher am 10. Februar 1980 eingetreten (G111/84, erster Anlaßfall).

c) Der Bf. zu B565/81 ist Facharzt und bekannt in seiner Umsatzsteuererklärung für 1979 im Jahr 1981 eine Zahllast von 53033 S ein, der Vorauszahlungen in der Höhe von 46060 S gegenüberstanden. Für die Umsatzsteuerrestschuld schrieb das Finanzamt ausgehend vom Fälligkeitszeitpunkt 10. Februar 1980 einen Säumniszuschlag in der Höhe von 139 S vor; die Berufung blieb erfolglos (G111/84, zweiter Anlaßfall).

d) Der zu B360/82 bf. Schriftsteller und Journalist hatte in seiner 1981 eingebrachten Umsatzsteuererklärung für 1979 eine Zahllast für 39710 S einbekannt, der Vorauszahlungen in der Höhe von 8108 S gegenüberstanden. Für die Umsatzsteuerrestschuld in der Höhe von 31602 S wurde in Anwendung des §21 Abs4 UStG idF des AbgÄG 1980 mit Fälligkeit vom 2. Jänner 1981 ein Säumniszuschlag in der Höhe von 632 S vorgeschrieben (G128/84).

e) Zu B361/82 führt eine Handelsgesellschaft Beschwerde, aus deren Umsatzsteuererklärung für 1979 sich eine Restschuld in der Höhe von 22996 S ergab, für welche in Anwendung des §21 Abs4 UStG idF des AbgÄG 1980 mit Fälligkeit vom 2. Jänner 1981 ein Säumniszuschlag in der Höhe von 460 S vorgeschrieben wurde (G131/84).

f) Im Jänner 1981 hatte der Bf. zu B155/82 in seiner Umsatzsteuererklärung für 1979 eine Restschuld von 533819 S ausgewiesen. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid wurde ihm deshalb ein Säumniszuschlag von 10676 S vorgeschrieben, wobei die Behörde den dritten Satz des §21 Abs4 UStG idF des AbgÄG 1980 angewendet hat und davon ausgegangen ist, daß die Fälligkeit der Restschuld am 2. Jänner 1981 eingetreten sei (G132/84).

3. Aus Anlaß aller dieser Beschwerdeverfahren hat der VfGH mit Beschlüssen vom 6. März B483/82, B559, 565/81), 8. Juni (B360/82, B361/82) und 25. Juni 1984 (B155/82) Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Teilen des §21 UStG eingeleitet, und zwar aus Anlaß des Verfahrens B483/82 betreffs des zweiten Satzes in Abs1 und des vierten Satzes in Abs3 in der Stammfassung (G112/84) und aus Anlaß der übrigen Beschwerdeverfahren in bezug auf den dritten Satz in Abs4 und die ersten beiden Sätze in Abs5 idF des AbgÄG 1980 (G 111, 128, 131, 132/84). Dabei hat der Gerichtshof darauf abgestellt, daß im ersten Fall (B483/82) eine Vorauszahlung festgesetzt worden und der Bescheid erster Instanz noch im Jahre 1980 ergangen war, während in den übrigen Fällen Veranlagungsbescheide aufgrund von Steuererklärungen vorlagen, die 1981 erst abgegeben worden waren. Er hat sodann vorläufig angenommen, daß die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages nach Ablauf des Fälligkeitstages eintritt, wenn eine Abgabe nicht spätestens an diesem Tage entrichtet wird (§217 Abs1 BAO), und die 1980 vorgeschriebene und bezahlte Vorauszahlung daher nach §21 idF vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 1980 zu beurteilen bleibt, während die Neufassung des §21 auf Veranlagungen nur dann, aber auch immer dann anzuwenden ist, wenn es um solche aufgrund von Jahreserklärungen geht, die nach dem 31. Dezember 1980 für ein vergangenes Kalenderjahr abgegeben werden. Daraus schien ihm zu folgen, daß im Verfahren B483/82 die Bestimmungen über die Fälligkeit von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen idF des Stammgesetzes anzuwenden wären, in den übrigen Beschwerdefällen die Bestimmungen über die Fälligkeit von Restschulden (Abschlußzahlungen) idF des AbgÄG 1980.

Die Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmungen ergaben sich aus einem Vergleich mit den - ihrerseits nicht präjudiziellem und demzufolge einer Prüfung nicht zugänglichen - übrigen Bestimmungen über die

Fälligkeit der Umsatzsteuer innerhalb der jeweils maßgebenden Fassung. Der VfGH konnte vorläufig keinen sachlichen Grund dafür finden, warum die Fälligkeit für festgesetzte Vorauszahlungen anders geregelt ist als die Fälligkeit von Abschlußzahlungen, und diese wieder (in der Neufassung) anders als die Fälligkeit von Restschulden.

Diese Differenzierung ergab sich aufgrund folgender Überlegungen:

a) Festgesetzte Vorauszahlungen (B483/82 - G112/84; Stammfassung):

Für diesen Fall bestimme der vierte Satz des §21 Abs3 UStG:

"Als Zeitpunkt ihrer Fälligkeit gilt der zehnte Tag des zweitfolgenden Kalendermonates nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes".

Der Gerichtshof nahm vorläufig an, diese Bestimmung stelle lediglich klar, daß die bescheidmäßige Festsetzung der Vorauszahlung an der nach §21 Abs1 bereits entstandenen Pflicht des Unternehmers, die Voranmeldung abzugeben und die Vorauszahlung zu entrichten, nichts ändert, sodaß auch in diesem Fall der zweite Satz des §21 Abs1 wirksam bleibe, der unter Bezugnahme auf die im ersten Satz genannte Frist zur Abgabe der Voranmeldung

"binnen einem Kalendermonat und zehn Tagen nach Ablauf eines Kalendermonates (Voranmeldungszeitraum)"

bestimme:

"Der Unternehmer hat innerhalb derselben Frist die Vorauszahlung zu entrichten".

Der Auffassung des VwGH (3. Dezember 1979, Z 3133/1978), daß sich dieser zweite Satz nur auf den (tatsächlich) vorangemeldeten, nicht auch auf den für den Voranmeldungszeitraum richtigerweise zu entrichtenden Steuerbetrag beziehe, konnte sich der VfGH vorläufig nicht anschließen. Würde es doch - wie er aufzeigte - bedeuten, daß nichtvorangemeldete Beträge zufolge des vierten Satzes des Abs3 nur dann zu dem in Abs1 genannten Zeitpunkt (am zehnten des zweitfolgenden Kalendermonates) fällig wären, wenn das Finanzamt einen Vorauszahlungsbescheid erläßt, obwohl in materieller Hinsicht noch keine Fälligkeit eingetreten wäre, was zur Folge hätte, daß eine unrichtige Erklärung die Fälligkeit hinausschieben könnte und (erst) eine Berichtigung der Selbstbemessung sie - rückwirkend - herbeiführen würde (wozu der Prüfungsbeschuß auf Scheiner, Zur Fälligkeit der Jahresumsatzsteuer, ÖStZ 1980, 183 ff., und Kranich - Siegl - Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer IV Anm. 48d zu §21, hinweist). Der VfGH ging daher davon aus, daß ein bloßer Wegfall des vierten Satzes des Abs3 zur Anwendung des zweiten Satzes des Abs1 führen und die Rechtslage nicht ändern würde (sodaß auch Abs1 Satz 2 präjudizell sei).

Anders sei die Rechtslage im Falle der Veranlagung (§21 Abs4) aufgrund der Jahreserklärung, die bis zum Ende des Monates März des folgenden Jahres einzureichen ist (§134 Abs1 BAO), wenn die Frist nicht verlängert wird. Denn werde bei der Veranlagung die Steuer höher festgesetzt, als vom Unternehmer berechnet, so sei der Unterschiedsbetrag binnen einem Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichten (§21 Abs5 Satz 1 UStG), und nur die Verpflichtung, rückständige Vorauszahlungen schon früher zu entrichten, bleibe unberührt (§21 Abs5 Satz 2).

Unter solchen rückständigen Vorauszahlungen iS des zweiten Satzes des §21 Abs5 meinte der Gerichtshof - anders als im zweiten Satz des Abs1 - nur die tatsächlich vorangemeldeten oder im Voranmeldungsverfahren behördlich festgesetzten Beträge verstehen zu müssen. Da nämlich die Steuerberechnung im Voranmeldungsverfahren und im Veranlagungsverfahren gleich geregelt sei, sodaß sich die Jahreserklärung mit der Summe der Voranmeldungen decken müßte, könne ein Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der Voranmeldungen und dem Ergebnis der Veranlagung nur auf einer mindestens objektiv unrichtigen Voranmeldung beruhen. Würde daher die Fälligkeit der geschuldeten (richtigen) Vorauszahlung immer unberührt bleiben (§21 Abs5 Satz 2), so würde die Regelung über die Fälligkeit der Abschlußzahlung (Abs5 Satz 1) keinen Anwendungsbereich haben. Nur die Fälligkeit nicht vorangemeldeter oder festgesetzter Beträge trete (zufolge Abs5 Satz 1) erst ein Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides ein und verschiebe sich daher auf diesen Zeitpunkt, wenn der Fehler erst anlässlich der Veranlagung entdeckt wird.

So kam der VfGH zum Ergebnis, daß die Fälligkeit der Umsatzsteuernachzahlung - und damit die Belastung mit einem Säumniszuschlag - von dem offenbar rein zufälligen Umstand abhänge, wann die Notwendigkeit der Nachzahlung hervorkomme. Bemerke der Unternehmer die Differenz nach Ablauf der Vorauszahlungsfrist vor Abgabe der Jahreserklärung, so habe er die Voranmeldung zu berichtigen und werde notwendig mit einem Zuschlag belastet, falle

sie dem Finanzamt vor Abgabe der Jahreserklärung auf, so habe dieses mit gleicher Wirkung die Vorauszahlung bescheidmäßig festzusetzen, entdecke die Behörde den Mangel aber erst nach Abgabe der Jahreserklärung, so stehe ein Monat Zahlungsfrist offen (§21 Abs5 Satz 1 UStG).

b) Restschulden und Abschlußzahlungen (übrige Fälle; Neufassung):

Für diese Fälle bestimmten der dritte Satz des §21 Abs4 und die ersten beiden Sätze des §21 Abs5 folgendes:

"Ergibt sich aus einer vor Ergehen des Veranlagungsbescheides eingebrochenen Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum eine Restschuld, so gilt für diese der gleiche Fälligkeitstag wie der für eine Vorauszahlung des letzten Voranmeldungszeitraumes im Veranlagungszeitraum."

"Führt die Veranlagung zu einem Unterschiedsbetrag zu Lasten des Unternehmers, so ist dieser Betrag binnen eines Monates nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichten (Abschlußzahlung). Die Verpflichtung, rückständige Vorauszahlungen schon früher zu entrichten, bleibt unberührt."

Der Gerichtshof nahm an, daß bei Wegfall des zunächst anwendbaren dritten Satzes des Abs4 die Antwort auf die Frage der Fälligkeit der Restschuld dem §21 Abs5 entnommen werden müsse.

Wieder sei die Rechtslage hier anders als im Fall der Vorauszahlung. Auch in dieser Fassung treffe §21 Abs3 UStG für die behördliche Festsetzung der Vorauszahlung die gleiche Regelung wie §21 Abs1 für die Voranmeldung selbst: der richtigerweise zu entrichtende Steuerbetrag werde am zehnten des zweitfolgenden Kalendermonates fällig. Insbesondere erscheine der dritte Satz des §21 Abs3 nur dann erklärlich, wenn man annehme, daß die Pflicht zur Voranmeldung und Vorauszahlung des richtigerweise zu entrichtenden Betrages den Unternehmer immer schon ab dem zehnten des zweitfolgenden Kalendermonates treffe. Der abweichenden Auffassung des VwGH (zur Stammfassung) sei auch hier nicht zu folgen. Im übrigen hätten die EB zur RV über das AbgÄG 1980 (457 BlgNR 15. GP 28) die Neufassung des §21 Abs1 gerade damit motiviert, daß iZm. dem nunmehrigen Wortlaut des Abs3 kein Zweifel offenbleiben solle, daß sich der Fälligkeitszeitpunkt des Abs1 stets auf die zu entrichtende Vorauszahlung beziehe, und nicht etwa nur auf den allenfalls zu niedrig vorangemeldeten Vorauszahlungsbetrag.

So träfen §21 Abs4 und 5 eine von den Grundsätzen des Abs1 abweichende Regelung: Ergebe sich eine Restschuld aus einer Steuererklärung nach Ablauf des Kalenderjahres vor Ergehen des Veranlagungsbescheides, so sei diese mit der Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum - regelmäßig also am 10. Februar - fällig (Abs4), ergebe sie sich aus der Steuererklärung nicht oder werde die Steuer überhaupt erst nach Erlassung eines Veranlagungsbescheides in einem wiederaufgenommenen Verfahren höher festgesetzt, so stehe eine einmonatige Zahlungsfrist nach Bekanntgabe des Veranlagungsbescheides offen (Abs5).

Diese Schlußfolgerung scheine auch der zweite Satz des §21 Abs5 nicht zu hindern. Würde man nämlich jeder Differenz zwischen der Summe der entrichteten Beträge und der bei richtiger Berechnung zu entrichtenden Gesamtsumme als rückständige Vorauszahlung ansehen, so wäre der erste Satz ohne Anwendungsbereich. Der VfGH nahm daher vorläufig an, daß sich der zweite Satz des §21 Abs5 nur auf die (tatsächlich) vorangemeldeten Beträge bezieht.

Damit - so führte der VfGH aus - hänge aber die Fälligkeit der Umsatzsteuernachzahlung und damit die Belastung mit einem Säumniszuschlag nach wie vor von dem rein zufälligen Umstand ab, wann die Notwendigkeit der Nachzahlung hervorkomme. Bemerke der Unternehmer oder die Behörde sie noch vor Abgabe der Jahreserklärung, dann trete (gemäß §21 Abs1 Satz 3 oder §21 Abs3 Satz 3) die Fälligkeit mit Ablauf des zehnten des zweitfolgenden Kalendermonates ein, falle sie bei der Abgabe der Jahreserklärung auf, werde an den letzten Vorauszahlungszeitraum angeknüpft (§21 Abs4 Satz 3), und werde sie erst bei der Veranlagung entdeckt, stehe dem Unternehmer sogar noch eine Zahlungsfrist offen (§21 Abs5 Satz 1).

Die Bundesregierung hat Äußerungen erstattet, in denen sie die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes verteidigt, und beantragt, die in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht als verfassungswidrig aufzuheben bzw. festzustellen, daß sie nicht verfassungswidrig waren.

II. Die Gesetzesprüfungsverfahren sind zulässig.

Die Anlaßbeschwerden sind zulässig. Die Verfahren haben nichts ergeben, was daran zweifeln ließe, daß die in Prüfung gezogenen Bestimmungen in den jeweiligen Anlaßbeschwerdeverfahren anzuwenden wären. Insbesondere trifft auch

die Annahme zu, daß nach Wegfall des vierten Satzes in §21 Abs3 (Stammfassung) die Fälligkeit der Vorauszahlung nach dem zweiten Satz des Abs1 zu beurteilen wäre, und daß die Fälligkeit der Restschuld bei Wegfall des dritten Satzes in §21 Abs4 (Neufassung) aus den ersten beiden Sätzen des Abs5 abzuleiten wäre, sodaß diese Sätze mitgeprüft werden müssen.

III. Die Bedenken des VfGH sind begründet. Die in Prüfung gezogenen Vorschriften verstößen gegen den Gleichheitssatz.

1. Die Bedenken sind beim Vergleich der für die Fälligkeit von Vorauszahlungsbeträgen geltenden Vorschriften mit den Vorschriften über die Fälligkeit von Restschulden (aus einer Jahreserklärung) und Abschlußzahlungen (aus einem Veranlagungsbescheid) entstanden. In der Stammfassung sind die präjudiziellen Vorschriften über die Vorauszahlungsbeträge jenen über die Abschlußzahlungen gegenüberzustellen, idF des AbgÄG 1980 die präjudiziellen Vorschriften über Restschulden einerseits jenen über die Vorauszahlungsbeträge und andererseits jenen über Abschlußzahlungen. Die Fälligkeit der Nachzahlung - und damit die Belastung mit einem Säumniszuschlag - scheint immer von dem rein zufälligen Umstand abzuhängen, wann die Notwendigkeit der Nachzahlung hervorkommt.

Die Verfahren haben die vorläufigen Annahmen des Gerichtshofes über den Inhalt der maßgeblichen Vorschriften bestätigt. Auch die Bundesregierung ist diesen vorläufigen Annahmen nicht entgegengetreten. Es ist also davon auszugehen, daß nicht vorangemeldete Beträge nach §21 Abs1 (in beiden Fassungen) am zehnten des auf den Voranmeldungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates fällig werden (weshalb eine behördlich festgesetzte Vorauszahlung denselben Fälligkeitstag hat: §21 Abs3 in beiden Fassungen), die Fälligkeit der aus der Jahreserklärung hervorgehenden Restschulden durch die Neufassung des Abs4 jedoch auf den 10. Februar verschoben wird und die Fälligkeit von Abschlußzahlungen nach Abs5 (in beiden Fassungen) einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides eintritt, weil nur die Fälligkeit schon vorangemeldeter Beträge (seit der Neufassung auch: in der Jahreserklärung ausgewiesener Beträge) unberührt bleibt.

Insbesondere hat sich der Einwand der bel. Beh. (zu B483/82, also zur Stammfassung), daß die Behörde einen Vorauszahlungsbescheid erlassen müsse, wenn bei der Abgabe der Jahreserklärung bekannt werde, daß die strittigen Umsätze nicht in die Voranmeldung aufgenommen worden seien (sodaß auch in diesem Fall nach §21 Abs3 der zehnte des zweitfolgenden Kalendermonates nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes als Fälligkeitstag gegolten habe), als nicht stichhäftig erwiesen. Von dieser unrichtigen Prämisse ausgehend führt die bel. Beh. (zu B483/82) aus:

"Erst dann, wenn das Finanzamt von der Nichterfassung von Umsätzen nach Erlassen des Umsatzsteuerbescheides Kenntnis erlangt (meistens im Zuge einer Betriebsprüfung), wird mittels eines im wiederaufgenommenen Verfahren zu ergehenden Umsatzsteuerbescheides auch die Umsatzsteuer für die bisher unberücksichtigt gebliebenen Umsätze festzusetzen sein. In diesem Fall tritt die Fälligkeit der Umsatzsteuernachforderung ein Monat nach Bescheidzustellung ein (§21 Abs5 UStG 1972 und §210 Abs1 BAO). Dann liegt aber das Voranmeldungs- und Vorauszahlungsverfahren bereits weit zurück. Für das Veranlagungsverfahren bedarf es also keiner strengerer Fälligkeitsbestimmungen, weil der Gesetzgeber nur eine besonders rasche Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen sichern wollte."

Anzunehmen, daß ausnahmslos vor jeder Veranlagung, die von der Summe der Vorauszahlungen abweichen soll, auch ein Vorauszahlungsbescheid erlassen werden müßte, würde aber bedeuten, daß die für Abschlußzahlungen schlechthin festgelegte Zahlungsfrist von einem Monat überhaupt nur für wiederaufgenommene Verfahren Bedeutung haben würde. Eine solche Auslegung täte dem Wortlaut und der systematischen Stellung der Vorschriften Gewalt an. Schon im Erk. vom 17. September 1975, Z 2001/74, hat der VwGH entschieden, daß nach Vorliegen der Umsatzsteuererklärung die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen nicht mehr zulässig und eine (allenfalls vorläufige) Veranlagung vorzunehmen sei. Die Neufassung des Abs3 hat an diesem Ergebnis nichts geändert. Zwar darf nun die Festsetzung einer Vorauszahlung solange erfolgen, als nicht ein Veranlagungsbescheid erlassen wurde, es ist aber nirgends vorgesehen, daß ein Unterschiedsbetrag zu Lasten des Unternehmers die (erstmalige) Erlassung eines Veranlagungsbescheides hindert. Stellt die Behörde erst im Zuge des Veranlagungsverfahrens eine Differenz fest, hat sie offenbar die Veranlagung mit den Folgen des Abs5 vorzunehmen. Auch der neue Wortlaut läßt es nicht zu, den Anwendungsbereich des Abs5 auf wiederaufgenommene Verfahren zu beschränken. Daß es aber im Belieben der Behörde stünde, entweder eine Vorauszahlung festzusetzen oder sogleich die Veranlagung vorzunehmen, kann aus verfassungsrechtlichen Gründen keinesfalls angenommen werden.

Nach der RV zum AbgÄG 1980 sollte die Neufassung des Abs4 (ua.) die Möglichkeit schaffen, Restschuldigkeiten des Unternehmers ohne bescheidmäßige Festsetzung wirksam werden zu lassen, wobei die Fälligkeit genau geregelt werden sollte (S 28). Kranich - Siegl - Waba (Kommentar IV Anm. 48b - 48d zu §21) führen dazu aus:

"Durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 hat der Wortlaut des§21 Abs4 UStG 1972 mit Wirkung ab 1. 1. 1981 eine Ergänzung erfahren, die dem Zweck dient, die Fälligkeit einer allfälligen Restschuld, die sich aus der vom Unternehmer abgegebenen Umsatzsteuererklärung ergibt, eindeutig zu regeln. Theoretisch müßte sich die Umsatzsteuerjahreserklärung mit den für den Veranlagungszeitraum abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen im Ergebnis decken, so daß es weder zugunsten noch zuungunsten des Unternehmers zu einem Unterschiedsbetrag kommen dürfte. In der Praxis ist dies allerdings aus den verschiedensten Gründen nur sehr selten der Fall. Um nun zwischen einer binnen einem Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheides zu entrichtenden Abschlußzahlung und längst fälligen Vorauszahlungsrückständen unterscheiden zu können, ging die Verwaltungspraxis in aller Regel so vor, daß die sich schon aufgrund der Umsatzsteuererklärung ergebenden Nachzahlungsbeträge als rückständige Vorauszahlungen behandelt werden, während jene Nachzahlungsbeträge, die auf einen von der Umsatzsteuererklärung abweichenden Umsatzsteuerbescheid zurückzuführen sind, als Abschlußzahlungen angesehen wurden.

Im Sinne dieser Vorgangsweise erfolgte auch die Neuregelung des§21 Abs4 UStG 1972 durch das Abgabenänderungsgesetz 1980. ...

Auslösendes Moment für die Novellierung des§21 UStG 1972 im Rahmen des AbgÄG 1980 war nicht zuletzt ... (es folgt ein kritischer Hinweis auf VwGH Z 3133/1978, worin die Meinung vertreten werde) ..., daß sich die im §21 Abs1 UStG 1972 normierte Fälligkeit - entgegen dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut - nicht auf den nach Maßgabe der Bestimmungen des §20 Abs1 und 2 und des §16 UStG 1972 zu ermittelnden und zu entrichtenden Umsatzsteuervorauszahlungsbetrag beziehe, sondern auf die vom Unternehmer - nach dessen Gutdünken - tatsächlich vorangemeldete Umsatzsteuer. Dies hätte also - der ratio legis eindeutig zuwiderlaufend - bedeutet, daß für einen Unternehmer, der sich in rechtswidriger Weise durch Nichterklärung von Umsätzen in der Umsatzsteuervoranmeldung eigenmächtig eine Stundung der Umsatzsteuer bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung verschafft hat, nicht nur keine Säumnisfolge in Form eines Säumniszuschlages eintritt, sondern auch die Fälligkeit des in der Umsatzsteuererklärung angegebenen Restzahlungsbetrages bis zum Ergehen eines entsprechenden Umsatzsteuerbescheides hinausgeschoben wird. Auf die von Scheiner in der ÖStZ (Nr. 15/16/1980, Seite 183 ff.) an diesem Erkenntnis geübte ausführliche Kritik, die u. E. vollauf berechtigt ist, wird in diesem Zusammenhang hingewiesen."

Im Sinne dieser Absichten bewirkt daher das Einbekenntnis einer Restschuld in der Jahreserklärung nach der Neufassung des Gesetzes eine Verschiebung der am zehnten des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalendermonates bereits eingetretenen Fälligkeit auf den 10. Feber des Folgejahres. Diese Fälligkeitsverschiebung tritt unabhängig davon ein, wann die Jahreserklärung abgegeben wird und worauf der Fehler in der Voranmeldung zurückzuführen ist. Ergibt sich die Restschuld aber nicht schon aus der Jahreserklärung, sondern erst aufgrund von Feststellungen des Finanzamtes (etwa aufgrund von Ergänzungsaufträgen, Bedenkenvorhalten oder einer abgabenbehördlichen Prüfung), so ist eine Abschlußzahlung vorzuschreiben, für die noch eine Zahlungsfrist von einem Monat nach Vorschreibung offensteht.

2. Der VfGH hat seine Bedenken im Prüfungsbeschuß (zur Stammfassung) wie folgt präzisiert:

"Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen ... nicht verhalten, jede Berichtigung einer Selbstbemessung von Abgaben gleich zu behandeln. Es mag gute Gründe für eine Differenzierung zwischen verschiedenen Säumnisfällen geben. Schließlich muß auch in Betracht gezogen werden, daß der falschen Selbstbemessung noch mit anderen Mitteln, insbesondere durch Strafsanktionen, begegnet werden kann. Für eine Lösung aber, bei der die Auswirkungen einer unrichtigen Selbstbemessung allein davon abhängen, ob der Mangel noch vor Erlassung des Jahresbescheides hervorgekommen ist, kann der Gerichtshof derzeit keine sachliche Rechtfertigung erkennen. In der vorliegenden Gestalt scheint die Verbindung von Selbstbemessung und Veranlagung schon vom Konzept her zu unsachlichen Ergebnissen zu führen."

Die Bundesregierung sieht Gründe, aus denen ihrer Meinung nach die vom Gesetz vorgesehene Differenzierung für sachlich gerechtfertigt gehalten werden könnte:

"1. Die Regelung könnte nach Auffassung der Bundesregierung eine sachliche Rechtfertigung in der Vielfalt der denkbaren Fälle finden, die zu einem Auseinanderfallen der Höhe der Vorauszahlungen und der zu veranlagenden Summe führt. Hier wären beispielsweise zu nennen:

- Ein Unternehmer versucht, durch Minderung der Zahllast oder durch Anmeldung eines Überschusses zu einer faktischen Stundung bzw. zu einem zinsenlosen Kredit zu kommen.

- Ein Unternehmer kann nicht rechtzeitig bis 10. Februar des Folgejahres die Bilanz erstellen, um jene einkommensteuerrechtlichen Werte zu erhalten, die auch als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen sind (zB Eigenverbrauch).

- Ein Unternehmer gibt zwar die Umsätze richtig an, setzt jedoch irrtümlich - aufgrund einer falschen Rechtsauslegung - von der Steuerschuld Beträge entgeltmindernd ab.

- Ein Unternehmer nimmt zu Unrecht - aber gutgläubig (etwa aufgrund einer falschen Rechtsansicht) - einen günstigeren Steuersatz für sich in Anspruch.

- Aufgrund einer Änderung der Rechtsprechung der Höchstgerichte innerhalb des Veranlagungszeitraumes kann entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis eine Begünstigungsvorschrift nicht mehr in Anspruch genommen werden.

Es erscheint nun sachlich nicht ungerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber jene Fälle, in denen der Unternehmer Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage hatte, oder jene Fälle, in denen die Beurteilung von Rechtsfragen von Bedeutung ist, anders behandelt, als die laufende Erfassung der Umsätze während des Veranlagungszeitraumes. Der Gesetzgeber mußte aufgrund der Verschiedenartigkeit der denkbaren Fälle zunächst davon ausgehen, daß eine Nichtanmeldung von Umsätzen während der Voranmeldungszeiträume nicht notwendigerweise auf einem steuerunehrlichen Verhalten beruht. Diese Vorgangsweise ist einem Erklärungs- und Selbstbemessungsverfahren immanent.

Der Gesetzgeber wollte daher nicht alle Fälle gleichermaßen mit einem Säumniszuschlag belegen, da es unbillig erschien, Fälle, in welchen sich die Differenz zwischen gesollter und geleisteter Umsatzsteuerzahlung zB aus der Strittigkeit einer Rechtsfrage ergibt, genauso zu behandeln wie Fälle versuchter Umsatzsteuerhinterziehung.

Da sich die Fälle von Abgabenverkürzungen, die dem Umsatzsteuerpflichtigen vorwerfbar sind, in der Praxis in vielfältigen Formen ereignen, mußte auf die einheitliche Beschreibung der verschiedensten denkbaren Fallvarianten im Gesetz (als unmöglich) verzichtet werden. Es wurde vielmehr aufgrund der langjährigen Erfahrungen mit der Administration und mit dem Funktionieren eines steuerlichen Selbstbemessungssystems auf die Erfahrungstatsache zurückgegriffen, daß in aller Regel die typischen Fälle objektiv unrichtiger Selbstbemessung, die nicht auf unehrlichem Verhalten des Steuerschuldners beruhen, im wesentlichen jene sind, in denen die Unrichtigkeit erst nach Abgabe der Jahreserklärung hervorkommt (Dies trifft etwa auf die aufgezählten Beispiele mit Ausnahme des erstgenannten zu.). Diese auf Erfahrungswerten beruhende Überlegung könnte nach Auffassung der Bundesregierung durchaus die an einer Durchschnittsbetrachtung orientierte Unterscheidung des Gesetzgebers bei der Festlegung der Fälligkeiten rechtfertigen.

2. Von besonderer Bedeutung für die sachliche Rechtfertigung der in Prüfung gezogenen Regelungen scheint der Bundesregierung auch in diesem Zusammenhang die unabdingbare Notwendigkeit der sofortigen Fälligkeit der Vorauszahlung zu sein.

Sollen Vorauszahlungen eingehoben werden, so müssen für diese unbedingt zeitnahe Fälligkeitstermine festgesetzt werden. Würde nämlich die Fälligkeit von Vorauszahlungen etwa mit dem letztmöglichen Fälligkeitstermin, nämlich mit jenem der Fälligkeit der Abschlußzahlung, aufgrund des Jahresbescheides festgesetzt (eine Lösung, die zweifellos nicht mit der von VfGH vorläufig angenommenen Gleichheitswidrigkeit behaftet wäre), so würden in der Praxis wohl kaum

mehr Vorauszahlungen entrichtet werden. Eine generelle Rückverlegung des Fälligkeitstermines auf den im geltenden Recht vorgesehenen letztmöglichen Fälligkeitstermin kommt daher nicht in Frage. Damit ergibt sich aber, daß eine Lösung, die den vom VfGH vorläufig geäußerten gleichheitsrechtlichen Bedenken zweifelsfrei nicht begegnen würde, nur so aussehen könnte, daß an dem im geltenden Recht vorgesehenen Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlungen grundsätzlich festgehalten wird und lediglich in gerechtfertigten Ausnahmefällen ein späterer Fälligkeitstermin festgesetzt wird. Eben dies ist im geltenden Umsatzsteuerrecht der Fall. Wollte man andererseits auch diese Ausnahmefälle an der prinzipiellen Regelung über den Fälligkeitstermin von Vorauszahlungen messen, so würde dies - wie oben ausgeführt - zu einer unsachlichen Gleichbehandlung sachlich unterschiedlicher Sachverhalte führen.

Nach Auffassung der Bundesregierung ist es - wie bereits angedeutet - aber auch unumgänglich, die verschiedenen möglichen Fälle einer objektiv unrichtigen Selbstbemessung im Zuge der Umsatzsteuervoranmeldung innerhalb bestimmter Grenzen typisierend zu regeln. Ausgeschlossen erscheint es insbesondere, in allen nur denkbaren Fällen auf den Fälligkeitstermin abzustellen, der sich bei einer von vornherein korrekten Voranmeldung ergeben hätte.

Da sich die Nachforderungsbeträge aus unterschiedlichen Sachverhalten ergeben können, müßte diesfalls nämlich im Detail die jeweilige Entstehungsursache jedes Teil-Nachforderungsbetrages erforscht und für jeden Teilbetrag des Nachforderungsbetrages ein unterschiedlicher Fälligkeitstermin festgesetzt werden. Eine solche Lösung wäre mit einem ungeheuren Verwaltungsaufwand belastet.

Selbst wenn ein solches Regelungssystem theoretisch möglich wäre, blieben dann immer noch Fälle, in denen im Hinblick auf die Entstehungsursache eines Nachforderungsbetrages keine exakte Festlegung des Fälligkeitstermines möglich wäre (so etwa könnte die - dem Steuerschuldner unbekannt bleibende - Judikaturänderung zu seinen Lasten ein solcher Fall sein). In diesen Fällen müßte der Gesetzgeber erst recht wieder mit einer nicht differenzierenden Festlegung eines besonderen Fälligkeitstermines reagieren, die sich ihrerseits gleichheitsrechtlichen Bedenken aussetzen könnte.

Aus der oben dargestellten Unterschiedlichkeit möglicher Anlaßfälle für die Entstehung von Nachforderungsbeträgen und aus der Notwendigkeit der sofortigen Fälligkeit von Vorauszahlungen ergibt sich somit nahezu zwangsläufig das de lege lata vorgesehene System.

Der Gesetzgeber ist also - wie gezeigt wurde - gezwungen, eine generelle Grenze zu ziehen. Es ist aber nicht möglich, eine solche so zu ziehen, daß Härten überhaupt nicht auftreten können. Regelungen solcher Art hat der VfGH aber wiederholt für gleichheitskonform erachtet.

3. Zur Sachlichkeit des in §21 Abs5 erster Satz UStG vorgesehenen besonderen Fälligkeitstermines darf weiters auf folgendes hingewiesen werden:

Das vom VfGH aufgezeigte Problem resultiert im besonderen daraus, daß im vorliegenden Zusammenhang Abgabenschulden vorliegen, deren Höhe der Abgabenbehörde nicht bekannt ist. Ist der Abgabenschuldner seiner Voranmeldungsverpflichtung nicht nachgekommen und wird dies der Behörde bekannt, so muß der Abgabenschuldner schon aus gleichheitsrechtlichen Überlegungen hinsichtlich der Fälligkeit im Prinzip demjenigen Abgabenschuldner gleichgestellt werden, der seiner Verpflichtung nachgekommen ist. Diese Gleichstellung läßt keine andere Wahl, als die gleiche Fälligkeit der angemeldeten und der nicht angemeldeten Forderungen, sie verlangt somit eine rückwirkende Fälligkeit der erst später der Behörde der Höhe nach bekanntgewordenen Abgabenschuldigkeiten. Es ist somit im Prinzip aus gleichheitsrechtlichen Gründen eine Regelung geboten, nach der für den Abgabenschuldner der Eintritt der Zahlungspflicht in diesem Fall bereits früher entsteht, und nicht erst im Zeitpunkt der Aufdeckung der nicht angemeldeten Schuld oder aber zu einem späteren Zeitpunkt.

Die Verbuchung der Gebarung muß nun aber bei rückwirkender Fälligkeit einer Abgabenschuld neu aufgerollt werden. Dies ist allerdings in der Praxis nur innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nach dem Entstehen der Schuld (nicht jedoch noch zu jedem möglichen denkbaren späteren Zeitpunkt) durchführbar. Ab Verstreichen einer gewissen Zeit zwischen Entstehung der Abgabenschuld und der Feststellung, daß eine Selbstbemessung nicht in der richtigen Weise erfolgt ist, ist eine solche Aufrollung ex post nicht mehr durchführbar. So könnte beispielsweise im Extremfall in einem nach einer Reihe von Jahren wiederaufgenommenen Verfahren im Rahmen einer Betriebsprüfung auch mit EDV-Unterstützung eine solche Aufrollung nicht mehr vorgenommen werden. Grundsätzlich werden die Probleme einer Neuaufrollung mit der Dauer der Zeit zwischen dem Entstehen der Abgabenschuld und dieser Neuaufrollung zunehmen.

Es muß also vom Gesetzgeber irgendein Zeitpunkt gefunden werden, bis zu dem eine rückwirkend fällige Umsatzsteuervorauszahlung noch festgesetzt werden kann; aus einem solchen Zeitpunkt ergibt sich, daß für danach hervorkommende Unrichtigkeiten bei der Selbstbemessung der Umsatzsteuer eine rückwirkend fällige Umsatzsteuervorauszahlung nicht mehr möglich ist.

Die Festsetzung eines solchen Zeitpunktes ist unvermeidlich, ein System, das jede solche Grenzziehung vermeidet, ist nicht denkbar. Damit bleibt dem Gesetzgeber keine andere Wahl, als einen solchen Zeitpunkt unter Berücksichtigung aller oben angeführten Umstände möglichst sachlich (und nicht nur am Extremfall orientiert) festzusetzen, wobei er allerdings kaum vermeiden kann, daß hiebei auch Härtefälle eintreten, welche zu Ergebnissen führen, die im Einzelfall unbefriedigend erscheinen mögen (vgl. auch VfSlg. 5318, 8457, 8002).

Der Gesetzgeber hat nun als diesen Zeitpunkt, bis zu dem letztmalig eine rückwirkend fällige Umsatzsteuervorauszahlung festgesetzt werden kann, den Zeitpunkt der Abgabe der Jahreserklärung normiert. Damit hat er an einen eindeutigen und auch für den Normadressaten klar erkennbaren Zeitpunkt angeknüpft und hat auch die mit dem Zeitablauf zunehmenden Probleme der Administrierbarkeit einer allfälligen rückwirkenden Aufrollung in Betracht gezogen. Der Zeitpunkt, zu dem üblicherweise eine solche Erklärung abgegeben wird, nämlich bis März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres, könnte jenen Zeitraum darstellen, mit dem die Administrierbarkeit einer rückwirkenden Aufrollung begrenzt ist.

Somit ergibt sich auch aus Gründen der Vollziehbarkeit der Fälligkeitsbestimmungen nach Auffassung der Bundesregierung die sachliche Rechtfertigung der vom Gesetzgeber getroffenen Differenzierung. Denn daß es dem Gesetzgeber gestattet ist, eine einfache und leichter handhabbare Regelung zu erlassen, auch wenn sie nicht jedem Einzelfall gerecht wird, hat der VfGH bereits mehrfach festgestellt (VfSlg. 3682, 7873, 8827).

Dabei ist weiters noch zu bedenken, daß nicht nur auf Seiten der Finanzverwaltung ein äußerst aufwendiges Ermittlungsverfahren, sondern auch beim Steuerschuldner, der nach §119 Abs2 BAO zur Offenlegung aller für die Festsetzung der Abgaben maßgeblichen Grundlagen verhalten ist, eine große und nicht zumutbare Mehrbelastung vermieden werden soll. Da nämlich im Prinzip kein Zeitpunkt gefunden werden kann, ab dem eine nachträgliche Änderung in der Umsatzsteuerschuld nicht mehr denkbar ist, würde eine andere Regelung zur Notwendigkeit einer unbegrenzten Aufbewahrung der Akten auf Seiten der Finanzverwaltung und aller Geschäftsunterlagen auf Seiten des Steuerschuldners führen.

Ein solches System würde somit auch eine für die Abgabepflichtigen mit einem Mehraufwand verbundene Schlechterstellung darstellen.

4. Ein Ausgleich von 'Ungerechtigkeiten' in Einzelfällen kann im übrigen allenfalls durch Einzelmaßnahmen erreicht werden; er läßt sich jedoch - wie oben gezeigt wurde - nicht auf dem Weg über eine andere Regelung der gesetzlichen Fälligkeit erreichen. Als Beispiel für solche denkbare Maßnahmen in Einzelfällen kann angeführt werden, daß bei einem Festsetzungsbescheid als Folge einer von der Auffassung des Pflichtigen abweichenden Rechtsansicht zwar ein Säumniszuschlag verhängt werden könnte, dieser objektiv zu Recht vorgeschriebene Säumniszuschlag aber im Einzelfall auch nachgesehen werden kann; umgekehrt kann die vorsätzlich nicht-zeitgerechte Voranmeldung von Umsatzsteuerschulden unter Ausnützung einer späteren Fälligkeit auch einer strafrechtlichen Würdigung unterzogen werden und über die Verhängung eines Säumniszuschlages hinaus zusätzliche Rechtsfolgen nach sich ziehen.

5. Die Bundesregierung meint daher zusammenfassend, daß für die sachliche Rechtfertigung der in Prüfung gezogenen Bestimmungen folgende Erwägungen ins Treffen geführt werden könnten:

a) Die in Prüfung gezogene Differenzierung ist darin begründet, daß der Gesetzgeber versucht, innerhalb der Fälle von objektiv unrichtigem Verhalten von Umsatzsteuerschuldnern bei der Abgabe der Voranmeldung eine möglichst sachadäquate und leicht administrierbare Grenze zwischen subjektiv ehrlichem und unehrlichem Verhalten zu ziehen.

b) Beim System der Selbstbemessung ist es unvermeidlich, in Fällen der unrichtigen Selbstbemessung der Umsatzsteuervorauszahlungen im Prinzip auch rückwirkende Fälligkeiten festzusetzen. Das System rückwirkender Festsetzungen kann allerdings aus Gründen der Administrierbarkeit, aber auch im Hinblick auf die Wahrung der Interessen des Steuerschuldners nicht lückenlos durchgehalten werden. Es muß ein Zeitpunkt gefunden werden, ab dem eine rückwirkende Festsetzung nicht mehr in Betracht kommt.

c) Der Gesetzgeber hat durch die Festsetzung dieses Zeitpunktes in den in Prüfung gezogenen Bestimmungen dieser

sachlichen Notwendigkeit Rechnung getragen. Er hat diesen Zeitpunkt im Hinblick auf das Erfordernis der Verwaltungsökonomie, aber auch im Hinblick auf die unterschiedliche Vorwerfbarkeit unrichtiger Selbstbemessung so gewählt, daß aller Voraussicht nach die geringste Zahl von Härtefällen durch das gewählte System bewirkt wird.

d) Schließlich kann noch darauf hingewiesen werden, daß das Gesamtsystem der Regelung Möglichkeiten bietet, Härtefälle auch durch andere Maßnahmen als durch eine besondere Regelung des Fälligkeitstermines in sachlich befriedigender Weise zu lösen bzw. 'unsachliche Begünstigungen' allenfalls durch strafrechtliche Maßnahmen 'auszugleichen'."

Auch in der Literatur ist - auf die Prüfungsbeschlüsse des VfGH (betreffend die Neufassung des Gesetzes) bezugnehmend - die Differenzierung verteidigt worden. Ott, Segen oder Fluch zweier VfGH-Beschwerden, ZGV 1984, 15 ff., meint, daß den Argumenten des VfGH wohl eine gewisse Berechtigung nicht abgesprochen werden könnte, daß die Regelung aber der Verwaltungsvereinfachung diene und aus der Warte des "steuerehrlichen Abgabepflichtigen" in vielen Fällen die Säumnisfolgen (insbesondere auch wegen des Terminverlustes in bezug auf gewährte Zahlungserleichterungen) unangemessen seien. Eine Aufhebung werde vielleicht der Gerechtigkeit zum Sieg verhelfen, für die Bf. werde es letztlich nur ein Pyrrhussieg sein.

3. Der Versuch, die unterschiedlichen Fälligkeiten zu rechtfertigen, kann aber nicht überzeugen.

a) Das behauptete Bestreben des Gesetzgebers, dem Umstand Rechnung zu tragen, daß den Steuerpflichtigen an der Unrichtigkeit seiner Voranmeldung oder Jahreserklärung häufig kein Vorwurf trifft, trägt die Regelung nicht. Es wäre gewiß sachlich, nach der Ursache des Fehlers in den Steuererklärungen zu unterscheiden. Und gewiß wäre nichts dagegen einzuwenden, wenn verzeihliche Säumnis milder beurteilt würde als ein vorwerfbares Verhalten. Der Gesetzgeber könnte sich auch an typischen Fallgestaltungen orientieren, Härtefälle außer Betracht lassen und ein System wählen, das unvertretbaren Verwaltungsaufwand vermeidet. Aber die gewählte Unterscheidung stellt auf die Ursache des Fehlers nicht einmal ansatzweise ab. Die Frage, ob die richtige Steuerbemessung bereits in der Voranmeldung (oder in einer allfälligen Berichtigung der Voranmeldung) oder in der Jahreserklärung erfolgt ist, oder ob sie erst im Veranlagungsbescheid vorgenommen wird, hat mit den Gründen aufgetretener Unrichtigkeiten schlechterdings nichts zu tun. Ob und wann der Steuerpflichtige die Steuer richtig berechnet, sagt über die Schwierigkeit der Berechnung auch bei typischer Betrachtung nichts aus. Die bloße Tatsache, daß der Unternehmer eine unrichtige Voranmeldung abgegeben hat, läßt noch keinen Schluß darauf zu, daß ihm die richtige Berechnung nicht oder nicht schon früher möglich war, und daß er erst die Jahreserklärung richtig macht, bedeutet keineswegs, daß eine richtige Voranmeldung nicht erwartet werden konnte. §21 Abs4 nF kann auch nicht als eine Prämie für die eigene Aufdeckung des Fehlers verstanden werden, weil eine frühere Berichtigung der Voranmeldung den ursprünglichen Fälligkeitstermin unberührt läßt und die Unterlassung der Berichtigung in der Jahreserklärung sogar noch günstiger ist. So ist es nicht einzusehen, warum etwa derjenige, der gelegentlich der Abfassung der Jahreserklärung im März oder April zufällig das Bestehen einer Restschuld entdeckt, Säumniszuschlag zahlen muß, weil diese Restschuld am 10. Februar fällig war, während jener, dem der Fehler - ebenfalls unverschuldet - verborgen blieb, den Vorteil der einmonatigen Zahlungsfrist des §21 Abs5 hat. Es ist ferner ungereimt, daß die eingetretene Säumnis fortdauert, wenn die Behörde den Mangel schon im Voranmeldungsverfahren entdeckt, daß sie sich aber in eine Zahlungsfrist verwandelt, wenn die Behörde erst im Veranlagungsverfahren zu einer Richtigstellung kommt. Denn es ist reiner Zufall, in welchem Stadium des Verfahrens eine genauere Prüfung stattfindet. Über die Schwierigkeit der Steuerbemessung sagt auch dieser Umstand nichts aus.

Die bloße Tatsache der Unterlassung der richtigen Steuererklärung ist für die beabsichtigte Differenzierung eben ungeeignet. Sie kann ein Absehen von dem seinerseits auf die bloße Tatsache der Säumnis bei der Zahlung abstellenden Säumniszuschlag nicht rechtfertigen. Eine solche Regelung benachteiligt gerade den Sorgfältigen, der die Steuer gleich richtig berechnet oder den Fehler früher bemerkt, gegenüber dem Nachlässigen, der die Ermittlung der richtigen Beträge der Behörde überläßt, sich aber dem Nachweis strafbaren Verhaltens gerade noch entziehen kann.

b) Größeres Gewicht kommt dem Hinweis auf die Hindernisse zu, die der Zeitablauf einer Feststellung unterschiedlicher Fälligkeitstermine in den Weg stellt. Es mag ungleich schwieriger sein, die für den genauen Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblichen Verhältnisse zu ermitteln, als den Bestand der Schuld als solchen. Und das Veranlagungsverfahren verfolgt auch ganz andere Zwecke als das System der Vorauszahlung. Bei der

Voranmeldung geht es um eine genaue zeitliche Zuordnung der einzelnen Vorgänge, während das Veranlagungsverfahren auf ein Gesamtergebnis abstellt, ohne sich noch um die Einzelheiten des Ablaufes zu kümmern.

Indessen kann auch dieser Gesichtspunkt nicht erklären, warum der veranlagte Nachzahlungsbetrag überhaupt erst nach Erlassung des Veranlagungsbescheides fällig wird. Denn es steht doch immer fest, daß der Fehler spätestens bei der letzten Voranmeldung geschehen sein muß. Durch eine dem Abs4 der Neuregelung entsprechende Bestimmung wären alle Schwierigkeiten einer "rückwirkenden Aufrollung" beseitigt. Schließlich läßt sich damit auch nicht vereinbaren, daß - unabhängig von der abgegebenen Jahreserklärung - die Festsetzung der Vorauszahlung ohne Rücksicht auf den allfälligen Zeitablauf bis zur Erlassung des Veranlagungsbescheides zulässig sein soll. Sollte aber das ungeklärte Nebeneinander von Vorauszahlungsfestsetzung und Veranlagung es ermöglichen, bei offenkundigen Verstößen do

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)