

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache von der Beschwerdeführerin \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch \*\*\*StB\*\*\*, über die Beschwerde vom \*\*\*D1\*\*\* gegen den Verspätungszuschlagsbescheid 2014 des Finanzamtes \*\*\*WR\*\*\* vom \*\*\*D2\*\*\*, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundeabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Verspätungszuschlag wird mit 5% von 2.823 Euro, sohin mit 141,15 Euro festgesetzt.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs.4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom \*\*\*D2\*\*\* den Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2014 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung mit zehn Prozent von 2.823 Euro, somit in Höhe von 282,30 Euro, fest. Zur Begründung schrieb es, die Festsetzung des Verspätungszuschlages sei aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO erfolgt.

Die Beschwerdeführerin erhob dagegen mit elektronischer Eingabe ihrer Vertretung vom \*\*\*D1\*\*\* fristgerecht Beschwerde. Begründend brachte sie vor, die Begründung des Bescheides sei rechtswidrig, da das Ermessen, das zum Ansatz eines Prozentsatzes von zehn geführt habe, nicht dargelegt wurde. Es sei elektronisch nicht möglich gewesen, eine Quotenvereinbarung anzuklicken, da die Steuernummer nicht auf E-Erklärung umgestellt worden war. Die gesetzliche Erklärungsfrist habe am 30.6.2015 geendet. Die Erklärung sei mit Jänner 2016 abgegeben worden. Die Festsetzung des Maximalwertes sei bei einer so kurzen

Überschreitung rechtswidrig. Da es nicht möglich war, die Erklärung über die Fristenliste der Vertretung einzureichen, handle es sich um eine entschuldbare Verspätung und werde der Antrag gestellt, den Verspätungszuschlag mit null festzusetzen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom \*\*\*D3\*\*\* wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte es aus, es könne jeder Steuerberater über FinanzOnline einen Erklärungswechsel durchführen und dann sofort die E-Erklärungen elektronisch einreichen. Wenn Erklärungen nicht auf elektronischem Weg eingebracht würden, sei die gesetzliche Einreichfrist der Bundesabgabenordnung, der 30.4. des nächstfolgenden Jahres heranzuziehen. Nur bei elektronischer Einreichung ende die Frist am 30.6. des nächstfolgenden Jahres. Der Fristablauf für die Erklärungen 2014 sei daher der 30.4.2015 gewesen. So wie die Erklärung 2014, sei auch die Einkommensteuererklärung 2013 erst am 1.2.2016 in Papierform eingereicht worden. Der angewandte Prozentsatz von zehn entspreche einer der Fristüberschreitung angemessenen Höhe und sei im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung anzusetzen gewesen.

Die Beschwerdeführerin erhob dagegen mit Schreiben ihrer Vertretung vom \*\*\*D4\*\*\* fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zur Begründung brachte sie vor, es sei weder laut dem ursprünglichen Bescheid noch bei der Beschwerdevorentscheidung nach den geltenden Ermessenskriterien ermittelt und beurteilt worden. Es sei keine Darlegung der Ermessensübung erfolgt. Schon der erstinstanzliche Verspätungszuschlagsbescheid sei mangels Auseinandersetzung mit den Ermessenskriterien rechtswidrig und könne durch die Beschwerdevorentscheidung nicht repariert werden. Auch die Beschwerdevorentscheidung sei rechtswidrig, da in dieser ebenfalls nur die Fristüberschreitung bei der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlages herangezogen wurde.

Am \*\*\*D5\*\*\* legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht teilte es mit, die Vertretung vertrete die Beschwerdeführerin seit \*\*\*D10\*\*\*. Die Frist für die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2014 in Papierform sei am 30.4.2015 abgelaufen. Tatsächlich sei die Einkommensteuererklärung erst am 1.2.2016 eingereicht worden. Die Vertretung habe die Beschwerdeführerin nicht auf ihrer Quotenliste gehabt. Die Abgabenerklärungen seien offensichtlich persönlich von der Vertretung im Informationsbereich des Finanzamtes am Standort Schwaz (Selbststempler) eingereicht worden. Am 1.2.2016 sei nicht nur die Einkommensteuererklärung 2014, sondern auch die Einkommensteuererklärung 2013 verspätet eingereicht worden. Die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2013 hätte keine steuerlichen Folgen gehabt. Es beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, da der Ansatz eines Verspätungszuschlages in Höhe von zehn Prozent der festgesetzten Abgabe unter Berücksichtigung des Verschuldensgrades, der zweifelsfrei über die leichte Fahrlässigkeit hinausgehe, gerechtfertigt sei.

Mit Schreiben vom \*\*\*D6\*\*\* teilte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit, dass es aufgrund ihrer Beschwerde prüft, ob die Voraussetzungen für die Festsetzung des Verspätungszuschlages 2014 dem Grunde und der Höhe nach gegeben waren. Aus den bisher vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass sie die Fristen zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 versäumt habe. Eine Verlängerung der Fristen über deren gesetzlich festgelegtes Ende hinaus könne ihnen nicht entnommen werden. Ein allfälliges Verschulden ihres Vertreters sei bei der Festsetzung des Verspätungszuschlages ihr zuzurechnen. Ermessenskriterien seien insbesondere das Ausmaß der Fristüberschreitung, das bisherige steuerliche Verhalten und der Grad des Verschuldens. Für die Feststellung, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß die Frist überschritten wurde und welcher Grad des Verschuldens Sie an der verspäteten Erklärungsabgabe trifft, ersuche es die nachfolgenden Fragen innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und ihre Angaben durch Nachweise zu belegen:

- „1. Welche Vorkehrungen oder Maßnahmen wurden durch Sie oder Ihre steuerliche Vertretung gesetzt, um das Versäumen der Fristen zu verhindern?
2. Wann haben Sie einen Steuerberater mit Ihrer Vertretung vor dem Finanzamt mit einer Bevollmächtigung betraut, die auch die Jahre 2013 und 2014 umfasste?
3. Wann haben Sie erstmalig Einkünfte aus einer Vermietung erzielt?
4. Wann und in welcher Form haben Sie dem Finanzamt oder einer zur Vertretung vor dem Finanzamt befugten Person bekanntgegeben, dass Sie Einkünfte aus einer Vermietung erzielten?
5. Waren Sie durch das Fehlen technischer Voraussetzungen gehindert, die Einkommensteuererklärungen 2013 und 2014 dem Finanzamt in elektronischer Form zu übermitteln? Bejahendenfalls werden Sie ersucht, den Mangel an technischen Voraussetzungen darzustellen.
6. War Ihnen am 30.6.2014 für das Jahr 2013 und am 30.6.2015 für das Jahr 2014 bewusst, dass an diesen Tagen die Fristen zur elektronischen Einreichung der Einkommensteuererklärung endeten? Sollte dies nicht der Fall gewesen sein, legen Sie bitte die Gründe dafür dar.
7. Haben Sie hinsichtlich der Fristen für die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2013 oder 2014 beim Finanzamt um Verlängerung angesucht?
8. Welche Maßnahmen haben Sie gesetzt, um vom Finanzamt eine Fristverlängerung nach einer in der Beschwerde angeführten „Quotenvereinbarung“ oder „Fristenliste“ zu erhalten?

9. Haben Sie vom Finanzamt eine Erledigung oder einen sonstigen Hinweis erhalten, die sie dazu veranlasst hat, von einer Verlängerung der Fristen für die Abgabe der Einkommensteuererklärungen 2013 und 2014 auszugehen?

10. Haben Sie sich beim Finanzamt erkundigt, ob die Fristen zur Abgabe der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 und 2014 tatsächlich verlängert wurden? Gegebenenfalls wann und auf welche Weise?“

Das Schreiben wurde nachweislich am \*\*\*D7\*\*\* zugestellt. Die Beschwerdeführerin antwortete mit Schreiben ihrer Vertretung desselben Tages. Demnach richte sich die Beschwerde nicht gegen die Frage, ob der Verspätungszuschlag zu Recht oder Unrecht war. Es sei ausschließlich die Frage der Begründung bekämpft worden, warum gerade der Verspätungszuschlag in Höhe von zehn Prozent der richtige Betrag gewesen sei. Es handle sich um einen schweren Begründungsmangel im Erstbescheid, der hier im Verfahren nicht mehr repariert werden könne.

Anlässlich eines mit dem Bundesfinanzgericht am \*\*\*D8\*\*\* geführten Telefonates konkretisierte die Vertretung der Beschwerdeführerin, dass der Bescheid nicht nur wegen der mangelnden Begründung, sondern auch wegen der Höhe des bei der Festsetzung angewendeten Prozentsatzes angefochten werde.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde mit Fax der Vertretung vom 1.3.2023 zurückgenommen.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

In den Jahren 2003 bis 2012 hatte die Beschwerdeführerin ausschließlich Einkünfte, für die der Arbeitgeber oder die auszahlende Stelle einen Lohnzettel übermittelte.

Die \*\*\*StB1\*\*\* ist seit \*\*\*D10\*\*\* als steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin beim Finanzamt eingetragen.

Im Jahr 2013 hatte die Beschwerdeführerin ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von \*\*\*Z1\*\*\* Euro. Nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen verblieb ein Einkommen in Höhe von \*\*\*Z2\*\*\* Euro. Dementsprechend wurde die Einkommensteuer mit Bescheid vom \*\*\*D9\*\*\* mit 0,00 Euro festgesetzt.

Im Jahr 2014 hatte die Beschwerdeführerin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von \*\*\*Z5\*\*\* Euro auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von

\*\*\*Z6\*\*\* Euro. Mit Einkommensteuerbescheid 2014 vom \*\*\*D2\*\*\* setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2014 in Höhe von 2.823 Euro fest.

Die Einkommensteuererklärungen der Beschwerdeführerin für die Jahre 2013 und 2014 sind am 1.2.2016 beim Finanzamt eingelangt. Die Einreichung erfolgte durch die Vertretung der Beschwerdeführerin und nicht durch elektronische Übermittlung.

Die Quotenregelung ist eine von der Verwaltungspraxis geübte Verlängerung der in § 134 Abs. 1 BAO normierten Fristen zur Abgabe von Abgabenerklärungen. Wenn sie zur Anwendung kommt, verlängert sich die Frist für Abgabepflichtige, die von einem Steuerberater vertreten werden, bis spätestens 31. März (bzw. 30. April) des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den widerspruchsfreien Behauptungen und Angaben der Verfahrensparteien, die sich mit den vorgelegten Auszügen des beim Finanzamt geführten Veranlagungsaktes decken.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)**

Gemäß § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist.

Die Abgabenerklärung für die Einkommensteuer ist gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärung ist bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 1 Zif. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt.

Sind im Einkommen keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten, hat der unbeschränkt Steuerpflichtige gemäß § 42 Abs. 1 Zif. 3 erster Halbsatz EStG 1988 eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn das Einkommen mehr als 11 000 Euro betragen hat.

Liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor, hat der unbeschränkt Steuerpflichtige gemäß § 42 Abs. 1 Zif. 3 zweiter Halbsatz EStG 1988 eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 12 000 Euro betragen hat.

Die Übermittlung der Steuererklärung hat gemäß § 42 Abs. 1 EStG 1988 elektronisch zu erfolgen. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen.

Bloße Begründungsmängel abgabenbehördlicher Bescheide können im Rechtsmittelverfahren grundsätzlich saniert werden (vgl. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes - VwGH vom 30.06.2015, Geschäftszahl 2012/15/0045).

Erlassmäßige Zufristungen führen zu keiner Änderung der gesetzlichen Erklärungsfrist (vgl. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0092).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Anmerkung der Quote beim Finanzamt ausgesprochen, sie bewirke nach der Verwaltungspraxis eine Zufristung und entspreche demnach einem Antrag auf Fristverlängerung (vgl. VwGH 24.06.2009, 2008/15/0035).

Eine Verspätung bei der Abgabe Steuererklärung ist nicht entschuldbar, wenn einen Steuerpflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005 Rz 23).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen.

Bei der Ermessensübung ist die grundsätzliche Zielrichtung des Verspätungszuschlages sowie die Art und das Ausmaß der Pflichtwidrigkeit nicht außer Betracht zu lassen. Der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages ist, dass die Abgabepflichtigen zur Erfüllung der ihnen gesetzlich obliegenden Pflichten zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen angehalten werden (vgl. VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125). Ermessenskriterien sind insbesondere das Ausmaß der Fristüberschreitung, das bisherige steuerliche Verhalten und der Grad des Verschuldens (vgl. VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005 Rz 31).

Der gleitende Tarif der Zuschlagshöhe kann nur dann einen Sinn haben, wenn der höchste Satz auf schwerste Pflichtverletzungen und Rechtsverstöße angewendet wird, hingegen geringe Überschreitungen der Abgabenfristen, Fälle geringeren Verschuldens und geringerer Pflichtverletzungen mit Zuschlagsfestsetzungen nach den niederen Sätzen der Skala geahndet werden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, 1533).

Das Ausmaß der Fristüberschreitung bei der Einreichung der Abgabenerklärung betrug hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2013 ein Jahr und neun Monate und hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014 neun Monate.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht die Anmerkung der Quote beim Finanzamt lediglich einem Antrag auf Fristverlängerung. Ein technisches Hindernis, eine solche Anmerkung vorzunehmen, entbindet den Vertreter nicht, für die fristgerechte Einreichung der Abgabenerklärungen Sorge zu tragen. Denn die Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung ist erst die weitere, in der Verwaltungspraxis geübte Folge einer tatsächlich vorgenommenen Anmerkung. Unterlässt es ein Wirtschaftstreuhänder, die Aufnahme der von ihm vertretenen Fälle in die Quotenliste zu überwachen, liegt ein über den minderen Grad des Versehens hinausreichendes Verschulden vor.

Wie in der Beschwerde zutreffend aufgezeigt wurde, lässt sich der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht mit der ausreichenden Klarheit entnehmen, weshalb das Finanzamt den Höchstsatz von zehn Prozent als angemessen erachtet hat. Aber auch aus dem Verwaltungsakt ergeben sich keine Umstände, die den durch die Fristversäumnis bewirkten Rechtsverstoß als in höchstem Ausmaß schwerwiegend erkennen ließen.

Dem Finanzamt ist jedoch zuzustimmen, dass das nicht geringfügige Ausmaß der Fristüberschreitung von neun Monaten und das Versäumen der Erklärungsfrist betreffend das Vorjahr bei der Bestimmung des Prozentsatzes erschwerend zu berücksichtigen sind.

Auf der anderen Seite fällt zugunsten der Beschwerdeführerin ins Gewicht, dass die Fristversäumnis der beiden Jahre als einheitliche Ursache ein erstmaliges Versehen hatte, das im Zusammenhang mit der Quotenregelung stand. Zudem erfolgte die verspätete Erklärungsabgabe ohne Aufforderung durch das Finanzamt und die erklärungskonforme Veranlagung führte erst im zweiten Jahr zur Festsetzung eines Steuerbetrages, der relativ gering war.

Die Gesamtabwägung dieser Umstände ergab einen Prozentsatz von 5.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die in der Beschwerdesache aufgetretenen Rechtsfragen wurden anhand der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Dem Erkenntnis liegt daher nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde.

Innsbruck, am 1. März 2023