

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CONSULTATIO Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. September 2022 betreffend Verspätungszuschlag / ESt 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 20.09.2022, an die Beschwerdeführerin adressiert, setzte das Finanzamt einen Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer (Bescheid ebenfalls vom 20.09.2022), im Ausmaß von 10 Prozent des Abgabebetrages, iHv. EUR 22.122,50 fest. In der Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus: *„Die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO.“*

Mit Schreiben vom 19.10.2022 erhob die Beschwerdeführerin, nun steuerlich vertreten, das Rechtsmittel der Beschwerde. Zur Sache führte sie in der Begründung Folgendes aus: *„(...) Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages gemäß § 135 BAO erscheint schon deshalb als rechtswidrig, weil keine Einkommensteuervorschreibung an die Beschwerdeführerin erfolgen darf (vgl. oben).“*

Auch ist von keinem Verschulden der Beschwerdeführerin auszugehen, da sie der vertretbaren Rechtsansicht war, dass aufgrund der Abgabe der Feststellungserklärung 2020 durch den

steuerlichen Verantwortlichen der Mitunternehmerschaft im Jahr 2021 und 2022 (und der dementsprechenden Zuweisung des Ergebnisanteiles der Beschwerdeführerin an der Mitunternehmerschaft betreffend das Jahr 2020), die Behörde von ihrem Verlustanteil und der Einkommensteuer in der Höhe von Null Euro Kenntnis hatte.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.12.2022 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Sie begründete wie folgt: „Die Beschwerde bzgl den Hauptbescheid (Einkommensteuerbescheid 2020) wurde ebenfalls abgewiesen, siehe Beschwerdeverentscheidung vom 21.11.2022. Sollte sich eine Änderung beim Feststellungsverfahren ergeben, wird ebenfalls der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 2020 abgeändert. Dies würde ebenfalls eine automatische Änderung beim Verspätungszuschlag ergeben.“

Mit Schreiben vom 23.12.2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Sie begründete in der Sache wie folgt: „(...) Verspätungszuschlagsbescheid 2020: In der Beschwerde vom 19.10.2022 wurde vorgebracht, dass die Festsetzung eines Verspätungszuschlages gemäß § 135 BAO schon deshalb als rechtswidrig erscheint, weil keine Einkommenssteuervorschreibung 2020 an die Beschwerdeführerin erfolgen darf (hierzu wurde auf die gleichzeitig erhobene Beschwerde bzw. Begründung gegen den Einkommenssteuerbescheid 2020 verwiesen). Desweiteren wurde vorgebracht, dass von keinem Verschulden der Beschwerdeführerin auszugehen sei, das sie (als Nicht-Steuerexpertin) der vertretbaren Rechtsansicht war, dass aufgrund der Abgabe der Feststellungserklärung 2020 durch den steuerlichen Verantwortlichen der Mitunternehmerschaft im Jahr 2021 und 2022 (und der dementsprechenden Zuweisung des Ergebnisanteiles der Beschwerdeführerin an der Mitunternehmerschaft betreffend das Jahr 2020), die Behörde von ihrem Verlustanteil und der Einkommenssteuer von Null Euro Kenntnis hatte. Durch die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes Österreich vom 21.12.2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde angeführt, dass die Beschwerde bezüglich den Hauptbescheid (Einkommensteuerbescheid 2020) ebenfalls abgewiesen wurde, siehe Beschwerdeverentscheidung vom 21.11.2021. Sollte sich eine Änderung beim Feststellungsverfahren ergeben, wird ebenfalls der abgeleitete Einkommensteuerbescheid 2020 abgeändert. Dies würde ebenfalls eine automatische Änderung beim Verspätungszuschlag ergeben. Die Begründung des Finanzamtes erweist sich in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig. Zunächst einmal ist es zutreffend, dass der Verspätungszuschlag formell akzessorisch ist (z.B. VwGH 11.5.2000, 98/16/0163; 19.1.2005, 2001/13/0167); er ist hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden. Eine Verspätungszuschlagsfestsetzung ist nicht deshalb rechtswidrig, weil die Festsetzung der Stammabgabe rechtswidrig ist (z.B. UFS 4.4.2008, RV/0495-G/07; offenbar aM VwGH 18.10.1984, 82/16/0129; 28.11.2001, 96/13/0127; 6.7.2011, 2007/13/0118; vgl. Ritz, BAO7 [2021] §135 Rz 22).

Die Festsetzung des Verspätungszuschlags ist auch dann isoliert rechtsmittelfähig, wenn sie gemeinsam mit der Stammabgabe in einem Sammelbescheid erfolgt (VwGH 12.2.1975, 1930/74). Allerdings wäre eine Bescheid-beschwerde gegen den Verspätungszuschlagsbescheid, die sich ausschließlich gegen die Höhe der bescheidmäßig festgesetzten Bemessungsgrundlage der Stammabgabe richtet (sofern keine Formalerledigung wie z.B. Zurückweisung gemäß § 260 vorzunehmen ist), gemäß § 252 Abs 2 abzuweisen (vgl. VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150) {Ritz, BAO7 [2021] § 135 Rz 18}. Im gegenständlichen Fall hat sich die Beschwerde bzw. deren Begründung aber nicht nur gegen die Rechtswidrigkeit des Stammbescheides {Einkommensteuerbescheid 2020}, sondern auch dagegen gerichtet, dass von keinem Verschulden der Beschwerdeführerin auszugehen ist und insofern der Verspätungszuschlagsbescheid in Hinblick auf die Voraussetzungen gemäß § 135 BAO rechtswidrig erscheint. Das Finanzamt begründet hingegen die abweisende Beschwerde vorentscheidung unzutreffend so, wie wenn sich die Begründung der Beschwerde nur gegen die Rechtswidrigkeit des Stammbescheides (Einkommensteuerbescheid 2020) gerichtet hätte. Im Übrigen erweist sich die Begründung des Finanzamtes (sowohl im erstinstanzlichen Bescheid als auch in der Beschwerde vorentscheidung) nach der ständigen Rechtsprechung des VwGHs schon grundsätzlich als rechtswidrig. Die Begründung (§ 93 Abs 3 lit a) des Verspätungszuschlagsbescheides hat alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zu enthalten (z.B. VwGH 23.5.2007, 2004/13/0073; BMF, AÖF 2006/128, Abschnitt 6). Sie hat weiters das Vorliegen des Verschuldens nachvollziehbar zu begründen (VwGH 22.5.2002, 2002/15/0041). Eine lediglich die Behauptung enthaltende Begründung, eine Voranmeldung sei nicht bzw. verspätet eingereicht worden, genügt in keinem Fall (vgl. Rombold, SWK 2001, S 768; BMF, AÖF 2006/128, Abschnitt 6; zu all dem vgl. Ritz, BAO7 [2021] § 135 Rz 22). Da auch die Begründung der Beschwerde vorentscheidung all diesen Kriterien nicht entspricht, wäre sie durch das Bundesfinanzgericht schon aus diesem Grund wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben. (...)“

Mit Schreiben vom 20.06.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht vor.

Mit Schreiben vom 17.07.2023 brachte die Beschwerdeführerin in einer Stellungnahme zur Sache im Wesentlichen Folgendes vor: „(...) Bezüglich der Entschuldbarkeit i.S. § 135 BAO in Hinblick auf den Verspätungszuschlagsbescheid darf folgendes ergänzend bemerkt werden: Frau ***1*** ist der deutschen Sprache kaum mächtig. Zum Zeitpunkt des Insolvenzverfahrens war sie (bereits) nicht mehr Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft. Eine Benachrichtigung seitens des gesetzlichen Vertreters der Kommanditgesellschaft dürfte ebenfalls nicht erfolgt sein. Durch die besondere Konstellation eines Insolvenzverfahrens, in dem überdies noch ein (besonderer) gesetzlicher Vertreter (Masseverwalter) bestellt wurde, stellt sich der Sachverhalt für einen Laien als besonders komplex dar. Bei der Mitunternehmerschaft wird überdies das Ergebnis durch den aktuellen Vertreter der Kommanditgesellschaft mitgeteilt. Sie hatte davon keine Kenntnis.

Sie ging davon aus, dass dem Finanzamt ihre Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft in Hinblick auf ihre Einkommenssteuerverhältnisse (Einkommensteuerbescheid) bekannt waren, was auch tatsächlich aufgrund der gesonderten Feststellung i.S. § 188 BAO der Fall war. Da dem Finanzamt ihre Einkünfte bekannt waren, stand auch einer Festsetzung von Amtswegen nichts entgegen. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Kein Verschulden liegt zB vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt (VwGH 22.12.1988, 83/17/0136, 0141; 10.11.1995, 92/17/0286; 27.8.2008, 2006/15/0150; Ritz/Koran, BAO7 § 135 Rz 10). Im gegenständlichen Verfahren konnte daher die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Laiensphäre und aufgrund des Umstandes, dass ihre Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuererklärung bzw. -Veranlagung dem Finanzamt bekannt waren von einer Einkommenssteuerveranlagung durch das Finanzamt ausgehen. Über den Mitunternehmereinkünfte hinausgehende Einkünfte bestanden nicht, womit keine Prävention durch Festsetzung eines Verspätungszuschlags (in gegenständlich konkreter Konstellation) wegen anderer nicht bekannter Einkünfte erforderlich ist. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags erscheint daher bezüglich gegenständlicher Einkommensteuerveranlagung im Rahmen der Ermessensübung des § 135 BAO nicht erforderlich.“

Am 09.08.2023 fand eine mündliche Verhandlung am Sitz des Bundesfinanzgerichtes statt, zu der die Parteien geladen waren.

Zum Verspätungszuschlag 2020 gab die Beschwerdeführerin im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht niederschriftlich zu Protokoll, dass das Finanzamt das Ermessen nicht ordnungsgemäß geübt habe. Die Beschwerdeführerin sei eine Laienperson und habe die vertretbare Rechtsansicht vertreten, dass sie nicht für die Angelegenheiten des Finanzamtes zuständig sei, da der Masseverwalter dafür kompetent sei. Der Beschwerdeführerin war die Aufgabenverteilung im Insolvenzfall nicht klar. Sie wäre zum Zeitpunkt der Erlassung des Feststellungsbescheides unvertreten gewesen.

Die Amtsvertretung gab in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht an, dass nur bei unvertretenen Beschwerdeführer:innen einer entsprechenden Ermessensübung zugestimmt werden könne, andernfalls sei jedoch das Handeln des Vertreters der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin gab an, sie habe die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin erst zu einem späteren Zeitpunkt übernommen als die Beschwerdefrist des Feststellungsbescheides schon längst abgelaufen gewesen wäre. Sie wären erst seit Oktober 2022 steuerlicher Vertreter der Beschwerdeführerin und erst zu diesem Zeitpunkt vor dem Finanzamt aufgetreten.

Mit Schreiben vom 11.09.2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht das Ergebnis der Ermittlungen zum Vertretungszeitpunkt der Beschwerdeführerin. Das Finanzamt führte aus wie folgt: „*Consultatio war ab dem 18.10.2022 steuerl. Vertretung. (elektr. Akteneinsicht, Geldvollmacht, Zustellbevollmächtigter)*“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war zum Zeitpunkt der Erlassung des Feststellungsbescheides vom 21.02.2022 unvertreten. Sie hatte vor Zustellung des Bescheides betreffend Einkommensteuer 2020 keine Kenntnis einer positiven Abgabensfestsetzung. Sie war der laienhaften Ansicht, dass sie nicht für die steuerlichen Belange der Kommanditgesellschaft zuständig gewesen sei. Die Beschwerdeführerin war erst ab dem 18.10.2022 steuerlich vertreten.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den Unterlagen des Finanzamtes (Grunddatenverwaltung) sowie aus den glaubhaften Vorbringen der Beschwerdeführung in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 09.08.2023.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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; 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.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054; 14.12.2011, 2009/17/0125; 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist (Ritz/Koran, BAO⁷, § 135).

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (zB VwGH 14.12.2011, 2009/17/0125; 20.1.2016, Ro 2014/17/0036, 0037).

Kein Verschulden liegt zB vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt (VwGH 22.12.1988, 83/17/0136; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150). Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind (VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 19.1.2005, 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 (Ritz/Koran, BAO⁷, § 135).

Im konkreten Fall hatte die Beschwerdeführerin keine Kenntnis, dass sie eine Abgabe schuldet. Die Kommunikation mit dem Finanzamt und der durchgeführten Außenprüfung oblag dem Masseverwalter. Nur er hatte von der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen und der Einkommensteuerpflicht für die zugeschätzten Gewinne der Kommanditgesellschaft und somit vom Grundlagenbescheid (Feststellung der Einkünfte) zur Einkommensteuer für das Jahr 2020 Kenntnis. Die Verspätung der Erklärungsabgabe betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2020 war im konkreten Fall somit entschuldbar.

Nach Tanzer (in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 135, 415) wird bei sachgerechtem Gebrauch des Handlungsermessens die Geltendmachung eines Verspätungszuschlags bei erwiesener leichter Fahrlässigkeit in der Art eines normalen menschlichen Fehlverhaltens in der Fristversäumung nur im Wiederholungsfall rechters sein. Erst dann bedürfe es individuell-präventiver Maßnahmen iSd § 135 BAO. Ein Wiederholungsfall liegt im konkreten Fall nicht vor.

Im konkreten Fall liegen die Voraussetzungen des § 135 BAO aufgrund mangelnden Verschuldens nicht vor, weshalb der angefochtene Bescheid betreffend Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2020 aufzuheben ist.

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Dieses Erkenntnis beruht hauptsächlich auf den festgestellten Tatsachelementen, die unter freier Beweiswürdigung gem. § 167 BAO zustande gekommen sind. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt demnach nicht vor.

Wien, am 12. September 2023