

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 30. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 31. Oktober 2017 betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 und Umsatzsteuer 2015 und 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerden des Beschwerdeführers gegen die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 und Umsatzsteuer 2015 und 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer hat die Einkommensteuererklärungen und die Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2015 und 2016 nicht fristgerecht bei der belangten Behörde eingebracht.

Aus diesem Grunde hat die belangte Behörde mit jeweils separaten Bescheiden vom 31. Oktober 2017 in Bezug auf die Einkommensteuer 2015 einen Verspätungszuschlag in der Höhe

von € 1.129,10, Einkommensteuer 2016 einen Verspätungszuschlag in der Höhe von € 801,68 und in Bezug auf die Umsatzsteuer 2015 einen solchen in der Höhe von € 225,36 sowie in Bezug auf die Umsatzsteuer 2016 einen solchen in der Höhe von € 236,30 festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 30. November 2017 erhob der Beschwerdeführer in offener Frist das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen die Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016. Begründend führte der Beschwerdeführer aus, dass er einerseits krankheitsbedingt seinen Verpflichtungen nicht rechtzeitig nachgekommen sei. Andererseits liege der Grund darin, dass die Anfangsverluste der Jahre 2010-2014 nicht voll berücksichtigt worden seien, während die Überschüsse nunmehr steuerlich „voll durchschlagen" und überdies ein Teil der Überschüsse zur Tilgung von Fremdkapital verwendet werden müssten. Dadurch bedingt sei auch, dass Termine steuerlicher Verpflichtungen hinausgeschoben werden müssten, da die Liquiditätsslage angespannt sei.

Datierend mit 9. Februar 2018 erließ die belangte Behörde die Beschwerdeentscheidung in Bezug auf die Verspätungszuschläge betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016. Darin wies sie das Beschwerdebegehren als unbegründet ab. In der Begründung des Bescheides führte sie im Wesentlichen wie folgt aus:

„Sie hätten, wenn Sie krankheitsbedingt nicht in der Lage gewesen wären, die Steuererklärungen rechtzeitig abzugeben, geeignete Vorkehrungen treffen müssen, um der normierten Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärungen rechtzeitig entsprechen zu können. Somit ist Ihnen jedenfalls ein schuldhaftes Verhalten anzulasten. Ihre weitere Rechtfertigung geht dahingehend ins Leere, als das Verbot des Verlustvortrages bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bzw. die Verpflichtung, damit zusammenhangende Fremdkapitalien zu tilgen, alle Steuerpflichtigen mit derartigen Einkünften trifft. Vor allem die Tatsache, dass seit dem Jahr 2011 die Steuererklärungen jedes Jahr erst nach Zwangsstrafen-Androhungen abgegeben wurden, hatte Sie zu entsprechenden Maßnahmen veranlassen müssen. Da sie dennoch in weiterer Folge keine geeigneten Vorkehrungen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen getroffen haben, haben Sie Ihre Sorgfaltspflicht derart verletzt, dass Ihnen grob fahrlässiges Verhalten vorzuwerfen ist.“

Gegen die Entscheidung der belangten Behörde richtete der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO. Darin führte er im Wesentlichen aus, dass einerseits sein Verschulden unbestritten sei, jedoch andererseits die verspätete Abgabe der Erklärungen aufgrund einer erzwungenen wirtschaftlichen Liquiditätsenge erfolgt sei.

Hinsichtlich dem Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2016 ist festzuhalten, dass nach Eingang des Vorlageantrags der Verspätungszuschlagsbescheid aufgrund einer Bescheid-Änderung des Einkommensteuerbescheides gem § 295 (3) BAO berichtigt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist verpflichtet, Einkommensteuererklärungen als auch Umsatzsteuererklärungen bei der belangten Behörde einzureichen.

Gemäß § 134 BAO sind die Abgabenerklärungen für Einkommensteuer und Umsatzsteuer bis Ende des Monats April des Folgejahres - wenn die Abgabenerklärungen in Papierform eingereicht werden - ansonsten auf elektronischen Weg bis zum 30. Juni des Folgejahres bei der belangten Behörde einzureichen.

Dieser gesetzlichen Verpflichtung ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Die Erklärungen für das Jahr 2015 wurden um mehr als 14 Monate verspätet und die Erklärungen für das Jahr 2016 um fast 6 Monate verspätet eingereicht. Die Erklärungen wurden seit 2011 ausschließlich verspätet, unter Androhung von Zwangsstrafen abgegeben. Der Beschwerdeführer ist steuerlich vertreten, die Erklärungen wurden in den Jahren 2011-2015 in Papierform eingereicht, was den Ausschluss aus der Quotenregelung für das jeweilige Folgejahr zur Folge hat.

Aus diesem Grunde hat die belangte Behörde auf Grundlage des § 135 BAO einen Verspätungszuschlag in der Höhe von 10% für das Jahr 2015 und in der Höhe von 8% für das Jahr 2016 verhängt, betreffend Einkommensteuer 2015 einen Verspätungszuschlag in der Höhe von € 1.129,10, Einkommensteuer 2016 einen Verspätungszuschlag in der Höhe von € 801,68 und in Bezug auf die Umsatzsteuer 2015 einen solchen in der Höhe von € 225,36 sowie in Bezug auf die Umsatzsteuer 2016 einen solchen in der Höhe von € 236,30 festgesetzt.

Strittig ist, ob die belangte Behörde die Verspätungszuschläge betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016 rechtmäßig festgesetzt hat.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt eröffnet sich dem Bundesfinanzgericht aufgrund des umfangreichen und detaillierten Beschwerdeaktes der belangten Behörde.

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 135 BAO lautet wie folgt:

§ 135 Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde 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.

Zweck des Verspätungszuschlags ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (zB VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 11.12.2009, 2009/17/0151) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (Stoll, BAO, 1524; BFH, BStBl 1997 II 642; BStBl 2002 II 124; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

Nach Ansicht des VfGH (zB 29.6.1985, G 42/85 ua; 11.3.1987 G 257-260/86 ua, Slg 11.295) hat der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachten Verwaltungsaufwand (vgl hierzu Ritz, BAO⁷, RZ 1 zu § 135).

Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge eigener Art (Stoll, Ermessen, 142), ein Druckmittel eigener Art (zB Stoll, BAO, 1525; BFH, BStBl 1997 II 642; BStBl 2002 II 124) (vgl hierzu Ritz, BAO⁷, RZ 3 zu § 135).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (zB VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054; 11.12.2009, 2009/17/0151; 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 (vgl hierzu Ritz, BAO⁷, RZ 4 zu § 135).

Der Verspätungszuschlag ist die Sanktion für die verspätete Einreichung bzw für die Nichteinreichung einer Abgabenerklärung. Er ist zB dann nicht zu verhängen, wenn die Erklärung rechtzeitig - aber nicht auf dem gesetzlich vorgesehenen Vordruck - eingereicht wurde (VwGH 1.12.1987, 85/16/0111; 22.10.1992, 92/16/0014; Takacs, GrEstG5, § 10 Tz 6.3; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, § 10 Rz 770; Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, § 10 Tz 17; Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG 1988, § 42

Anm 7; Jakom/Peyerl, EStG 2021, § 42 Rz 8) oder deshalb, weil die Erklärung unrichtig ist (VwGH 20.2.1992, 90/16/0181) (vgl hierzu Ritz, BAO⁷, RZ 5 zu § 135).

Die Verhängung eines Verspätungszuschlags setzt keine vorherige Mahnung voraus, die Erklärung einzureichen (VwGH 10.1.1958, 2296/56; UFS 27.11.2007, RV/0087-L/07).

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; 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

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).

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind (nach 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 (vgl hierzu Ritz, BAO⁷, RZ 10 zu § 135).

Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

- das Ausmaß der Fristüberschreitung (VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; 25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035; UFS 18.2.2010, RV/0098-L/06; 16.1.2012, RV/0906-G/11; BFG 12.9.2017, RV/2101730/2016; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005; BFG 9.1.2019, RV/3100898/2018),
- die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (vgl UFS 21.10.2003, RV/0234-G/02, FJ 2004, 77; VwGH 9.11.2004, 99/15/0008; 25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035; BMF, AÖF 2006/128, Abschn 5; UFS 24.8.2009, RV/0430-L/04; 18.2.2010, RV/0098-L/06; BFG 12.4.2016, RV/7101207/2015; 12.9.2017, RV/2101730/2016; 9.1.2019, RV/3100898/2018),
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 28.11.1969, 189/69; 21.1.1998, 96/16/0126) bzw dass der Abgabepflichtige in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist (FJ-LS 93/1991), weiters etwa die Nichteinreichung der Erklärungen für die Vorjahre (VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80) oder der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war (VwGH 17.5.1999, 98/17/0265),
- der Grad des Verschuldens (VwGH 24.2.1972, 1157/70, 1179/70; 25.6.2007, 2006/14/0054; UFS 27.11.2007, RV/0087-L/07; 8.9.2009, RV/0193-L/08; BFG

12.4.2016, RV/7101207/2015; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005; BFG 9.1.2019, RV/3100898/2018),

- die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen (BMF, AÖF 2006/128, Abschn 4; BFG 14.8.2017, RV/7102275/2017).

Würde nur die Dauer der Verspätung bei der Ermessensübung berücksichtigt, so ist dies rechtswidrig (Rombold, SWK 2001, S 769; BMF, AÖF 2006/128, Abschn 4). Rombold (SWK 2001, S 769) ist daher zuzustimmen, dass es nicht einer Maschine, sondern eines Menschen bedarf, der sich mit den oben angeführten Ermessenskriterien auseinandersetzt (bereits vor Erlassung des erstinstanzlichen Verspätungszuschlagsbescheides) (vgl hierzu Ritz, BAO⁷, RZ 13 zu § 135).

Gemäß der Bestimmung des § 134 BAO hätte der Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015, als auch die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 bis spätestens 30. April 2016 an die belangte Behörde übermitteln müssen. Für das Jahr 2016, bei Übermittlung auf elektronischem Wege hätte er diese bis spätestens 30. Juni 2017 an die belangte Behörde übermitteln müssen.

Dieser gesetzlich normierten Pflicht hat der Beschwerdeführer nicht entsprochen. Aus dem vorliegenden Beschwerdeakt und auch in den diversen Schriftsätzen des Beschwerdeführers ist nicht erkennbar, dass er an der rechtzeitigen Einreichung der Abgabenerklärungen unverschuldet gehindert gewesen wäre. Auch hat sich der Beschwerdeführer bis zum Ergehen der Bescheide betreffend Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht an die belangte Behörde gewandt, um eine mögliche Erstreckung der Frist zur Einreichung der streitverfangenen Erklärungen zu erwirken.

Die Erklärungen für das Jahr 2015 wurden um mehr als 14 Monate verspätet und die Erklärungen für das Jahr 2016 um fast 6 Monate verspätet eingereicht. Die Erklärungen wurden seit 2011 ausschließlich verspätet, unter Androhung von Zwangsstrafen abgegeben. Der Beschwerdeführer ist steuerlich vertreten, die Erklärungen wurden in den Jahren 2011-2015 in Papierform ausgereicht, was den Ausschluss aus der Quotenregelung für das jeweilige Folgejahr zur Folge hat.

Bereits in den Jahren 2011 bis 2014 ist der Beschwerdeführer seiner gesetzlich normierten Pflicht zur Abgabe der Abgabenerklärungen nicht nachgekommen. Das Verschulden hinsichtlich der verspäteten Einreichung der Abgabenerklärungen liegt beim Beschwerdeführer. So konnten seitens des Bundesfinanzgerichts keine Feststellungen hinsichtlich eines unverschuldeten oder unabwendbaren Ereignisses getroffen werden, welches den Beschwerdeführer an seiner Pflichterfüllung hinderte. Vielmehr ist es Aufgabe des Beschwerdeführers, sein Rechnungswesen derart zu gestalten, dass er den gesetzlichen Vorgaben zeitgerecht entsprechen kann.

Dem Bundesfinanzgericht kommt gemäß § 279 Abs 1 BAO volle Kognitionsbefugnis zu. Dies unabhängig von der erstinstanzlichen Ermessensübung.

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. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl. VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087).

Gemäß §§ 2a und 269 Abs. 1 BAO gilt dies auch für Ermessensentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes.

Gemäß § 135 BAO kann der Verspätungszuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe ausmachen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Die Bestimmung des § 135 BAO hat u.a. den Sinn und Zweck, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (zB VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 11.12.2009, 2009/17/0151) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen.

Abgesehen davon, dass das Interesse des Beschwerdeführers, nicht durch einen Verspätungszuschlag finanziell belastet zu sein, hinter dem Gewicht der Zweckmäßigkeit zurücksteht und damit jedenfalls ein Verspätungszuschlag dem Grunde nach festzusetzen war, spricht diese Zweckmäßigkeit auch für eine deutlich spürbare Höhe des Verspätungszuschlages.

Der Beschwerdeführer hat im Vorlageantrag selbst ausgeführt, dass die verspätete Abgabe der Erklärungen aufgrund einer erzwungenen wirtschaftlichen Liquiditätsenge erfolgt sei.

Bei der Bemessung des Verspätungszuschlages ist auch zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer seinen steuerlichen Verpflichtungen, nämlich der Abgabe von Steuererklärungen und der damit in Zusammenhang stehenden Fristen, bereits in der Vergangenheit, in einem Zeitraum von 6 Jahren, nicht korrekt nachgekommen ist.

Nach Abwägung der vorgenannten Umstände erscheint dem erkennenden Richter im konkreten Fall die Festsetzung von Verspätungszuschlägen in der oben dargestellten Höhe als angemessen.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet (§ 253 BAO).

Nach der Bestimmung des § 253 BAO gilt die Beschwerde vom 28. November 2017 auch als gegen den gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid vom 09. März 2018 betreffend Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2016 gerichtet. Die gegen den Bescheid vom 09. März 2018 neuerlich erhobene Beschwerde ist rechtlich als Ergänzung der bereits eingebrachten Beschwerde vom 28. November 2017 zu werten.

Es war 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.

Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit den klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelungen, als auch der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Aus diesem Grunde war die Zulässigkeit der Revision zu versagen.

Salzburg, am 30. September 2025