

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. HP, vom 4. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck an der Mur vom 3. Februar 2003 betreffend Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut Aktenlage langten die das Jahr 2001 betreffenden Abgabenerklärungen des Bw. am 21. November 2002 (Postaufgabe per 20. November 2002) beim Finanzamt ein. Nach Durchführung ergänzender Ermittlungen setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2001 mit Bescheid vom 3. Februar 2003 mit € 78.701,05 fest.

Unter Einem hat das Finanzamt mit hier berufungsgegenständlichem Bescheid vom selben Tag unter Hinweis auf § 135 BAO betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 einen Verspätungszuschlag iHv. € 3.856,31 (= 4,9% von € 78.701,05) festgesetzt.

Die dagegen erhobene Berufung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass im Zuge der Beantragung der Akteneinsicht gemäß § 90 BAO "*bei der Quotenregelung für Parteienvertreter statt dem richtigen Jahr 2001 das Jahr 2002 eingegeben*" worden sei. Der Bw. habe mit Bescheid vom 27. September 2002 erstmalig die Aufforderung zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2001 bis 18. Oktober 2002 bekommen, welcher er in der Ansicht, dass die Quotenregelung aufrecht sei, nicht sofort nachgekommen sei. Der zweiten "*Abforderung mit Frist 25. November 2002*" habe er jedoch durch Einreichung der Erklärungen am 20. November 2002 entsprochen. Der Bw. habe seine zukünftige Verbindlichkeit durch Ein-

zahlung der voraussichtlichen Einkommensteuerschuld iHv. € 76.238,- am 26. September 2002 vor Ergehen des Bescheides und somit vor Fälligkeit der Einkommensteuerschuld vorzeitig getilgt. Es sei unbillig, wegen eines geringen formalen Versehens auch noch quasi eine Bestrafung des Bw. durch Verhängung eines Verspätungszuschlages vorzunehmen. Daher werde die gänzliche Aufhebung des bekämpften Bescheides und "die Stornierung des darin ausgesprochenen Verspätungszuschlages" beantragt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2004 als unbegründet ab. Da es sich im vorliegenden Fall nicht um einen Quotenfall gehandelt habe, wäre die Abgabenerklärung für 2001 auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen bis spätestens 31. März 2002 vorzulegen gewesen. Tatsächlich sei die Erklärung erst am 20. November 2002 eingereicht worden. Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Verhängung von Verspätungszuschlägen setze voraus, dass ein Abgabepflichtiger eine Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dies nicht entschuldbar ist. Die Abgabefrist für die Einkommensteuererklärung 2001 sei im gegenständlichen Fall um fast acht Monate – also nicht nur in geringem Ausmaß - überschritten worden. Ein unvorhergesehenes bzw. unabwendbares, die Entschuldbarkeit der Verspätung nach sich ziehendes Ereignis sei nicht feststellbar. Nach der Rechtsprechung rechtfertige schon ein ganz geringfügiges Verschulden an der verspäteten Erklärungsabgabe die Verhängung eines Verspätungszuschlages. Bei einer Bandbreite von bis zu 10% der Abgabe erachte das Finanzamt einen 4,9%-igen Zuschlag als schuldangemessen, zumal Verspätungszuschläge bei mehr als sechs Monaten Verspätung durchwegs das gesetzliche Höchstmaß erreichen würden. Ein allfälliges Verschulden des Vertreters treffe den Vertretenen.

Im Vorlageantrag führte der Bw. ergänzend aus, dass durch die verspätete Erklärungsabgabe auf Seiten des Bw. ein finanzieller Vorteil nicht eingetreten sei, da er die zu erwartende Einkommensteuernachzahlung für 2001 zum größten Teil bereits am 26. September 2002 und sohin bereits vor den "*gestellten Abgabeterminen*" überwiesen habe. Überdies komme der Bw. seinen abgabenrechtlichen Pflichten immer sehr sorgfältig und pünktlich nach.

Der UFS hat vom Finanzamt - über entsprechende Anfrage - einen Datenbankausdruck (datiert mit 26. April 2005) erhalten, aus welchem ersichtlich ist, dass die das Jahr 2002 betreffende "Quotensetzung" vom steuerlichen Vertreter am 14. Jänner 2003 vorgenommen wurde. Dieser Ausdruck wurde dem Bw. mit ha. Schreiben vom 28. April 2005 zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Dieser Vorhalt wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 17. Mai 2005 wie folgt beantwortet: Die Beantragung der Akteneinsicht gemäß § 90a BAO und die damit verbundene Aufnahme in die Klientenliste für die Quotenregelung für 2002, beabsichtigt aber 2001, sei zwar erst am 14. Jänner 2003 durchgeführt worden. Der Sachverhalt, nämlich die beinahe vollständige Tilgung des zu erwartenden Rückstandes iHv. € 76.238,- am

26. September 2002, zuzüglich bereits geleisteter Vorauszahlung von € 334,30, gegenüber dem dann tatsächlich veranlagten Rückstand iHv. € 78.701,05 bleibe aber bestehen. Der Bw. habe daher 97% der tatsächlichen Einkommensteuerschuld bezahlt, bevor er von der ersten Abforderung der Abgabenerklärung 2001 vom 27. September 2002 überhaupt Kenntnis erlangt habe. Die Verhängung eines Verspätungszuschlages bezüglich der gesamten Abgabenschuld sei unbillig, ein Verspätungszuschlag könne nur für die Differenz von € 2.128,75 verhängt werden.

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

Die Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung seiner Berufungsvorentscheidung erweisen sich als zutreffend.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer grundsätzlich jeweils bis zum Ende des Monates März des Folgejahres einzureichen.

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

Die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sind also, dass zum Einen die Abgabenerklärungen nicht oder objektiv verspätet eingereicht wurden und dass zum Anderen die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Eine Verspätung ist dann nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (zB VwGH vom 29. November 1994, 94/14/0094). Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten dann, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht (VwGH vom 5. November 1981, 2974/80). Nach der Rechtsprechung (zB VwGH vom 14. März 1986, 84/17/0135) rechtfertigt schon ein geringfügiges Verschulden an der verspäteten Abgabe einer Abgabenerklärung die Verhängung eines Verspätungszuschlages.

Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen (zB VwGH vom 15. September 1993, 91/13/0125).

Die Verhängung eines Verspätungszuschlages setzt keine vorherige Mahnung voraus, die Erklärung einzureichen (VwGH vom 10. Jänner 1958, 2296/56).

***1. Zur Festsetzung dem Grunde nach:***

Bei gleichzeitigem Zutreffen der beiden in § 135 BAO genannten Voraussetzungen kann die Behörde zufolge des eingeräumten Ermessens einen Verspätungszuschlag festsetzen.

Dass die Einkommensteuererklärung verspätet eingereicht wurde, ist im vorliegenden Fall unbestritten. Die Abgabefrist für die Einkommensteuererklärung 2001 ist gemäß § 134 Abs. 1

BAO am 31. März 2002 abgelaufen. Die Erklärung wurde jedoch - nach zweimaliger Erinnerung bzw. Aufforderung durch das Finanzamt – erst am 20. November 2002 eingereicht.

Wenn in der Berufung versucht wird, die Entschuldbarkeit der Verspätung allein damit zu begründen, dass bei der sog. "Quotensetzung" - bei rechtmäßiger, insbesonders fristgemäßer Inanspruchnahme der auf der amtsinternen Dienstanweisung "Direktbearbeitung" beruhenden Quotenregelung wäre die Erklärungsfrist allenfalls erst am 31. März 2003 abgelaufen - statt dem beabsichtigten Jahr 2001 versehentlich das Jahr 2002 eingegeben worden sei, so ist dem entgegen zu halten, dass diese "Quotensetzung" erst am 14. Jänner **2003** und somit erst rund zwei Monate nach (!) Einreichung der Abgabenerklärung 2001 erfolgt ist. Inwieweit daher der Bw. nach Einlangen der ersten Aufforderung des Finanzamtes vom 27. September **2002** auf eine angeblich bereits vorgenommene, jedoch versehentlich das falsche Jahr betreffende Quotenregelung vertraut haben will, die zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht – und zwar weder für 2001 noch für 2002 - beansprucht wurde, ist nicht nachvollziehbar.

Das Berufungsvorbringen erweist sich insofern als unglaublich: Es ist absolut nicht nachvollziehbar, dass am 14. Jänner 2003 angeblich eine das Jahr 2001 betreffende Quotensetzung erfolgen hätte sollen, obgleich die Erklärungen dieses Jahres bereits rund zwei Monate zuvor eingereicht wurden.

Abgesehen davon, dass also der vom Bw. ins Treffen geführte "Fehler" (die Eingabe einer falschen Jahreszahl) lange nach Erklärungsabgabe verwirklicht wurde, ist bezüglich dieses "Versehens" nochmals auf die bereits oa. Judikatur zu verweisen, wonach selbst der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) die Entschuldbarkeit ausschließt. Seitens des Bw. wird aber nicht einmal behauptet, dass das hier relevierte (menschliche) "Versehen" im gegenständlichen Fall trotz Anwendung der erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt unvermeidbar bzw. unabwendbar gewesen wäre.

Den Vorwurf des Vorliegens einer nicht bloß leichten Sorglosigkeit muss sich der Bw. zudem schon auf Grund des Umstandes gefallen lassen, dass er seinen Angaben zufolge selbst auf das Einlangen der ersten Aufforderung des Finanzamtes in keiner Weise – etwa durch Einholung entsprechender Erkundigungen – reagiert hat.

In der Berufung wird schließlich auch geltend gemacht, dass ein Großteil der Abgabenschuld bereits vor Einlangen der ersten Mahnung des Finanzamtes getilgt worden sei. Auch dieses Argument geht ins Leere: Unabhängig davon, dass – siehe oben – eine vorherige Mahnung keine Voraussetzung für die Verhängung eines Verspätungszuschlages bildet, ändert die Einzahlung eines Teiles der Abgabenschuld im September 2002 nichts an der Tatsache der um rund acht Monate verspäteten Erklärungsabgabe. Zudem sind auch zwischen Ablauf der Erklärungsfrist am 31. März 2002 und der (Teil-)Zahlung im September 2002 ca. sechs Monate vergangen.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (*Stoll*, BAO, 1524; BFH, BStBl. 1997 II 642).

Bei Ermessensübung ist die grundsätzliche Zielrichtung des Verspätungszuschlages sowie Art und Ausmaß der objektiven Pflichtwidrigkeit des säumigen Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (VwGH vom 16. November 2004, 2002/17/0267).

Da im Berufungsfall die Voraussetzungen für die Verhängung eines Verspätungszuschlages kumulativ vorliegen, hat das Finanzamt insbesondere unter Bedachtnahme auf den oben dargelegten Normzweck sowie auf die außerordentlich langfristige Verspätung von seinem Ermessen zur Zuschlagsfestsetzung dem Grunde nach jedenfalls zu Recht Gebrauch gemacht.

## 2. Zur Festsetzung der Höhe nach:

Bei Ausübung des behördlichen Ermessens sind vor allem

- das Ausmaß und die Dauer der Fristüberschreitung,
- die Höhe des durch die verspätete Erklärungsabgabe erzielten finanziellen Vorteiles,
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie
- der Grad des Verschuldens

zu berücksichtigen (s. zB *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 135 Tz 13, mwN).

Das Finanzamt begründete seine Ermessensübung der Höhe nach – nach ha. Auffassung zu Recht - insbesondere mit dem beträchtlichen Ausmaß der Fristüberschreitung.

Dass die Verantwortung des Bw., wonach diese Verspätung auf eine fehlerhafte Jahreseingabe im Zuge der Quotensetzung zurückzuführen sei (so im Vorlageantrag mit do. Verweis auf die Ausführungen in der Berufungsschrift), nicht schlüssig ist, wurde bereits oben erläutert.

Neben der außerordentlich langen Fristversäumnis waren bei der Ermessensübung überdies folgende Umstände zu berücksichtigen:

Der Grad des Verschuldens kann im vorliegenden Fall nicht bloß mit leichter Fahrlässigkeit angenommen werden, hat doch der Bw. selbst auf den Eingang der ersten behördlichen "Mahnung" im September 2002 in keiner Weise reagiert. Spätestens zu diesem Zeitpunkt wäre es für den Abgabepflichtigen zumutbar, ja eigentlich geradezu geboten gewesen, entsprechende Schritte, wie zB Erkundigungen nach dem Grunde dieser Aufforderung, vorzunehmen.

Dazu kommt, dass durch die verspätete Erklärungsabgabe entgegen der vom Bw. geäußerten Ansicht für ihn sehr wohl ein wesentlicher finanzieller Vorteil entstanden ist. Das EStG sieht in seinem § 45 vor, dass auf die – voraussichtlich zu entrichtende - Einkommensteuer entsprechende Vorauszahlungen zu leisten sind. Auf Grund der erklärten steuerlichen Ergebnisse (in concreto: Verluste) des Jahres 2000 beliefen sich die vom Bw. für 2001 entrichteten Vorauszahlungen insgesamt lediglich auf € 334,30. Der Bw. hat nun zwar tatsächlich kurz vor erstmaliger Aufforderung durch das Finanzamt einen Teilbetrag iHv. € 76.238,- der letztlich mit € 78.701,- veranlagten Einkommensteuer zur Einzahlung gebracht. Diese Zahlung erfolgte jedoch immer noch nahezu ein halbes Jahr nach Ablauf der Erklärungsabgabefrist. Bei fristgerechter Einreichung wäre eine bescheidmäßige Festsetzung und Entrichtung der Abgabe zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt – und somit dem oa. Normzweck entsprechend zeitnahe - möglich gewesen.

Es kann daher zum Zwecke der Evidenzmachung des finanziellen Vorteiles nicht – wie von Seiten des Bw. insbesondere in seinem Schreiben vom 13. Mai 2005 versucht wird – der

Zeitpunkt der (teilweisen) Entrichtung der Abgabenschuld mit jenem der erstmaligen abgabenbehördlichen Aufforderung zur Erklärungsabgabe bzw. gar mit jenem der bescheidmäßigen Abgabenvorschreibung, welche auf Grund der Säumnis des Bw. naturgemäß erst später erfolgen konnte, und daraus resultierender Fälligkeit in ermessensrelevante Beziehung gesetzt werden.

In diesem Zusammenhang muss der Bw. überdies gegen sich gelten lassen, dass auffallenderweise gerade im gegenständlichen Jahr 2001 eine betragsmäßig beträchtliche Gewinnsteigerung eingetreten ist, und zwar primär auf Grund des Umstandes, dass sich die Einkünfte des Bw. als Beteiligter bzw. Mitunternehmer der MM-KEG gegenüber dem Vorjahr (im Jahr 2000 fiel ein Verlust von ATS 3.463,76 an) auf einen (erklärten, letztlich aber vom Finanzamt nach Vornahme ergänzender Ermittlungen geringfügig erhöhten) Gewinn von ATS 2.389.366,- gesteigert haben. Denn auch die Höhe der Abgabe, bezüglich der die Pflichten zur Einreichung der Erklärung verletzt wurden, ist ein wesentliches Kriterium für die Festlegung des Prozentsatzes für die Bemessung des Verspätungszuschlages (vgl. Stoll, aaO, 1534). Diese beträgt im Entscheidungsfall rund € 78.700,- (also mehr als ATS 1 Mio.) und stellt somit unzweifelhaft keinen Bagatellbetrag, sondern eine wirtschaftlich und budgetär durchaus relevante Größe dar.

§ 135 BAO stellt bei der Zuschlagsberechnung auf die *festgesetzte* Abgabe und nicht etwa auf die auf Grund des Bescheides *zu entrichtende* Abgabe ab. Da die Abgabenfestsetzung unabhängig von Vorauszahlungen erfolgt, sind von der Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsberechnung auch bereits entrichtete Vorauszahlungen grundsätzlich nicht in Abzug zu bringen (so etwa Stoll, aaO, 1535).

Demgegenüber hat das Finanzamt jedoch bei seiner Ermessensübung – offenbar gestützt auf den in AÖF 183/1981 veröffentlichten BMF-Erlass vom 20. Mai 1981 – zugunsten des Bw. die bereits geleisteten Vorauszahlungen von insgesamt € 334,30 insofern berücksichtigt, als es den zunächst beabsichtigten Zuschlag iHv. 5% auf die um die Vorauszahlungen verminderte Bemessungsgrundlage zur Anwendung gebracht hat. Damit wurde die Höhe des Verspätungszuschlages errechnet, die sich ergeben würde, wenn er lediglich von der Differenz zwischen den Vorauszahlungen und der Abgabenschuld laut Veranlagungsbescheid zu berechnen wäre. Danach wurde ermittelt, welcher Prozentsatz des die Bemessungsgrundlage bildenden Abgabenbetrages der vorgenannten Zuschlagshöhe entspricht (s. dazu zB die Ausführungen und das erläuternde Beispiel in AÖF 183/1981). Daraus ergab sich letztlich der "ungerade" Prozentsatz von 4,9%. Diese Berechnungsmethode ist nach ha. Ansicht nicht zu beanstanden.

Wenn von Seiten des Bw. im Schreiben vom 13. Mai 2005 geäußert wurde, ein Verspätungszuschlag könne lediglich für den Differenzbetrag von € 2.128,75 verhängt werden, so ist dem zu entgegnen, dass es sich bei der per 26. September 2002 erfolgten Teilzahlung nicht um

eine gesetzliche – und schon gar nicht um eine zeitnahe - Vorauszahlung gehandelt hat. Abgesehen davon ändert dies nichts daran, dass Bemessungsgrundlage für den Zuschlag – wie bereits oben dargelegt - in aller Regel der letztlich veranlagte Steuerbetrag ohne Abzug allfälliger entrichteter Vorauszahlungen ist.

Zugunsten des Bw. war schließlich zu berücksichtigen, dass der Bw. – soweit für den UFS aus dem Veranlagungsakt ersichtlich – seinen abgabenrechtlichen Pflichten bisher stets ordnungsgemäß nachgekommen ist.

In Anbetracht dessen, dass Verspätungszuschläge bei mehr als sechsmonatiger Säumnis durchwegs das gesetzliche Höchstmaß erreichen (s. dazu zB UFS Graz vom 18. Mai 2004, RV/0047-G/04), und daher im vorliegenden Fall durchaus auch die Verhängung eines Zuschlages im gesetzlichen Höchstmaß vertretbar gewesen wäre, erweist sich der vom Finanzamt herangezogene Prozentsatz von 4,9% – auch unter Bedachtnahme auf die übrigen angeführten Kriterien - ohnehin als äußerst moderat bemessen.

Es war daher auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 6. Juni 2005