

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Mag. AB

in der Beschwerdesache CD, geb. X, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 03.11.2011, mit dem ein **Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2006** in Höhe von 661,31 € festgesetzt wurde, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und die angefochtene Entscheidung aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Laut Zentralem Melderegister ist die Beschwerdeführerin (Bf) aus dem Vereinigten Königreich zugezogen und seit 20. Dezember 2005 in Österreich gemeldet.

Mit Schreiben vom 21. April 2011 forderte das Finanzamt die Bf auf, ihre NOVA 2-Erklärung vom 25. April 2006 zu ergänzen. Insbesondere wurde sie darauf hingewiesen, dass bei Anschaffung und Veräußerung eines Wirtschaftsgutes innerhalb eines Jahres ein allfälliger Mehrerlös einen steuerpflichtigen Spekulationsgewinn darstelle. Sie habe in den letzten Jahren mehrere KFZ innerhalb der Jahresfrist an- und wieder abgemeldet und werde daher ersucht, die Verträge betreffend An- und Verkäufe in Kopie vorzulegen.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2011 beantwortete die Bf diese Aufforderung in englischer Sprache. Sie wies ua. darauf hin, dass ihr eine derartige Frist unbekannt gewesen sei.

Am 14. September 2011 forderte das Finanzamt die Bf zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung 2006 auf, da sie im Jahr 2006 Spekulationseinkünfte aus dem Verkauf eines Porsche Cayenne erzielt habe, und setzte die Normverbrauchsabgabe (NoVA) für April 2006 mit 8.505,75 € fest, wodurch, unter Anrechnung eines für diesen Zeitraum bereits gebuchten Betrages von 5.312,00 €, ein Betrag von 3.193,75 € zur Nachzahlung verblieb.

Die Spekulationseinkünfte in Höhe von 26.982,25 € offen legende Einkommensteuererklärung 2006 langte am 7. Oktober 2011 bei der Abgabenbehörde ein.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 3. November 2011 führte zu einer Nachforderung von 6.613,16 €.

Mit gleichem Datum wurde ein Verspätungszuschlag in Höhe von 661,31 € (10 % der Einkommensteuernachforderung) festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Bestimmung des § 135 BAO verwiesen.

Mit Eingabe vom 12. November 2011 berief die Bf gegen den diesen Verspätungszuschlag festsetzenden Bescheid. Sie habe nach dem Zuzug nach Österreich mit Sprachproblemen zu kämpfen gehabt, die zu verschiedenen Missverständnissen geführt hätten. Sie habe dreimal beim Finanzamt vorgesprochen, um sich zu informieren; leider habe man sich offensichtlich nicht klar verstanden. Da ihr Steuerverhalten immer in Ordnung gewesen sei, bitte sie, keinen Verspätungszuschlag bezahlen zu müssen.

Diese Berufung wurde erst am 6. Dezember 2011 eingeschrieben aufgegeben. Die Bf entschuldigte den verspäteten Versand damit, in der Zwischenzeit ihr Baby bekommen zu haben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Dezember 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 135 BAO erläuterte die Abgabenbehörde die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages: Ein Abgabepflichtiger halte die Frist oder die Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht ein, und diese Verspätung sei nicht entschuldbar. Als Verspätung gelte auch die Nichtabgabe einer Abgabenerklärung. Eine Mahnung bzw. Erinnerung, eine Abgabenerklärung abzugeben, sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht notwendig.

Eine Verspätung sei entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige die Versäumung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt habe. Unter Fahrlässigkeit sei auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen.

Eine Verspätung sei nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter die nach den persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hätten.

Auf Grund obiger Ausführungen könne von der Verhängung eines Verspätungszuschlages abgesehen werden, wenn der Abgabepflichtige seinen sonstigen steuerlichen Verpflichtungen nachkomme und etwa fällige Abgabennachforderungen fristgerecht entrichte.

Gegenständlich sei die dem Verspätungszuschlag zu Grunde liegende Einkommensteuernachforderung 2006 nicht fristgerecht entrichtet worden und sei diese immer noch ausständig. Im Rahmen der Ermessensübung könne daher der festgesetzte Verspätungszuschlag auch nicht vermindert werden.

Mit Eingabe vom 28. Dezember 2011 erhob die Bf "wieder eine Berufung" gegen den Verspätungszuschlag, die als Vorlageantrag zu werten war.

Bezugnehmend auf ein Telefonat wolle die Bf darüber informieren, dass sie bereits eine Ratenzahlung vereinbart und die erste Rate pünktlich am 15. Dezember 2012 geleistet habe.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

§ 135 BAO in der für das Kalenderjahr 2006 geltenden Fassung lautet:

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 % 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 abgabenrechtlichen Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung

einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände auszuüben.

Eine Verspätung ist bereits bei Vorliegen leichter Fahrlässigkeit, die einem minderen Grad des Versehens gleichzusetzen ist, nicht entschuldbar. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Eine Verspätung ist daher nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige (oder sein Vertreter) die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat. Entschuldbar ist eine Verspätung nur dann, wenn dem Abgabepflichtigen überhaupt kein Verschulden zugerechnet werden kann. Bereits der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) schließt die Entschuldbarkeit aus (Ritz, BAO⁵, § 135 Tz. 10).

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages (dem Grunde nach) vor, so sind bei der Ermessensübung vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, der Grad des Verschuldens sowie auch die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Nur bei Vorliegen einer entschuldbaren Verspätung kommt ein Verspätungszuschlag von Gesetzes wegen nicht in Betracht.

Rechtsunkenntnis sowie Rechtsirrtum sind im Allgemeinen nur vorwerfbar, wenn Rechtskenntnis bei Anwendung der gehörigen Aufmerksamkeit hätte erreicht werden können. Der Abgabepflichtige hat bei Beurteilung des Sachverhaltes und der Rechtslage jenes Maß an Sorgfalt anzuwenden, das von ihm objektiv nach den Umständen des Falles gefordert werden muss und das ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. In der Unterlassung einer gebotenen und zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden. Bei Zweifel über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig zu informieren und beraten zu lassen, auszugehen (vgl. Stoll, BAO, 1529, und die dort zitierte Judikatur).

Unbestritten ist, dass die Bf die Frist zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2006 nicht gewahrt hat. Diese Erklärung langte – nach Aufforderung des Finanzamtes - erst am 7. Oktober 2011 bei der zuständigen Abgabenbehörde ein. Da die Einreichfrist für die Einkommensteuererklärung 2006 nach § 134 Abs. 1 BAO mit Ende April 2007 endete, betrug die Verspätung rund viereinhalb Jahre.

Die Bf rechtfertigte die Verspätung damit, dreimal beim Finanzamt vorgesprochen zu haben, um sich zu informieren, doch sei sie auf diese Bestimmung nicht hingewiesen worden und habe sie nach dem Zuzug nach Österreich mit Sprachproblemen zu kämpfen gehabt, die zu Missverständnissen geführt hätten (Berufung und Schreiben der Bf vom 30. Mai 2011).

Dieses Vorbringen lässt aber nicht erkennen, dass die Bf nicht nur im Zusammenhang mit dem Ankauf des PKW Porsche Cayenne bei der Abgabenbehörde vorgesprochen hätte, sondern gegenüber dieser – nach bereits erfolgter Vorschreibung der NoVA – auch den Verkauf des Porsche Cayenne (am 24. Juli 2006) innerhalb der Jahresfrist offen gelegt hätte und dennoch nicht über die diesfalls entstandene Steuerpflicht informiert worden wäre.

Laut den glaubwürdigen Ausführungen war der Bf unbekannt, dass im gegenständlichen Zeitraum 2006 ein allfälliger Mehrerlös aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes steuerpflichtig war, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung ein Zeitraum von nicht mehr als einem Jahr lag.

Die beträchtliche Höhe des Mehrerlöses hätte der Bf aber zu Zweifeln im Hinblick auf eine allfällige Steuerpflicht Anlass geben müssen. Eine fachkundige Beratung unter Offenlegung des gesamten Sachverhaltes, nämlich des An- und Verkaufs des PKW, wäre umso mehr geboten gewesen, als die Bf, wie Erhebungen des Finanzamtes dokumentieren (Bl. 12 bis 17 Einkommensteuerakt 2006), mehrfach Kraftfahrzeuge innerhalb eines Jahres kaufte und wiederum verkaufte.

Der Bf war daher zumindest fahrlässiges Handeln (Unterlassen) vorzuwerfen, das die Entschuldbarkeit im Sinne des § 135 BAO ausschloss.

Laut Zentralem Melderegister begründete die Bf erst im Dezember 2005 einen Wohnsitz in Österreich, sodass sich ihr bisheriges steuerliches Verhalten einer Beurteilung entzog.

Ein weiteres Ermessenskriterium ist der durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielte finanzielle Vorteil. Darunter sind nicht nur Zinsvorteile, sondern wirtschaftliche Vorteile aller Art, wie beispielsweise Liquiditätsvorteile gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen, zu verstehen.

Eine Einsichtnahme in das Abgabenkonto der Bf (St.Nr. 000/0000) zeigt, dass die mit Bescheid vom 3. November 2011 vorgeschriebene und am 12. Dezember 2011 fällig gewesene Einkommensteuer 2006 in Höhe von 6.613,16 € nach wie vor – abgesehen von einer geringfügigen Tilgung in Höhe von 110,00 € durch Verbuchung der Einkommensteuergutschrift 2011 – zur Gänze offen ist (Stand 31. März 2014).

Mit Bescheid vom 14. September 2011 wurde eine weitere NoVA in Höhe von 3.193,75 € vorgeschrieben, die am 21. Oktober 2011 zu entrichten gewesen wäre (St.Nr. 111/1111). Eine Ratenbewilligung, mit welcher der Bf monatliche Teilzahlungen zu je 100,00 € zugestanden wurden, hielt sie nicht ein.

Mit Bescheid vom 29. November 2013 wurde zu St.Nr. 111/1111 eine neue Ratenvereinbarung getroffen. Diese hielt die Bf ein, sodass auf diesem Konto nur noch ein Betrag von 392,92 € offen ist (Stand 31. März 2014).

Einem Vermerk der Abgabenbehörde vom 13. November 2013 ist zu entnehmen, dass die Bf dazu angehalten worden ist, nach Entrichtung dieses Abgabenrückstandes Ende April 2014 ein Ratengesuch zu St.Nr. 000/0000 einzubringen.

Einem Vermerk der Abteilung Abgabensicherung vom 13. November 2013 zufolge verdiente die Bf monatlich 600,00 € netto.

Die Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 17. Mai 2005 die von ihr bewohnte Liegenschaft. Auf dieser lastet eine Höchstbetragshypothek in Höhe von 220.000,00 € und sind ein Wohnungsrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten ihres Gatten eingetragen (Grundbuchsauszug vom 27. Jänner 2014).

Durch die um mehr als vier Jahre verspätete Festsetzung der Einkommensteuer 2006, die zudem rund die Höhe des Jahreseinkommens der Bf ausmacht und die nach wie vor beinahe zur Gänze noch offen ist, ist evident, dass die Bf aus dieser Verspätung einen nicht unerheblichen finanziellen Vorteil lukrierte.

Im Hinblick auf die lange Dauer der Verspätung und den Umstand, dass vereinbarte Ratenzahlungen zur Begleichung der NoVA vorerst nicht eingehalten worden sind und die Einkommensteuer 2006 nach wie vor beinahe zur Gänze offen aushaftet, wäre die Festsetzung des Verspätungszuschlages mit dem Höchstsatz von 10 % gerechtfertigt gewesen. Darüber hinaus war aber zu bedenken, dass Rechtsgeschäfte, wie die Bf sie tätigte, nicht ebenso regelmäßig anfallen wie beispielsweise die Einreichung der Einkommen- oder Umsatzsteuererklärung und ihr, wie oben dargestellt, nur geringfügiges Verschulden anzulasten war. Unter Berücksichtigung all dieser für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände erachtete das Finanzgericht nicht den Höchstsatz von 10 %, sondern einen reduzierten Prozentsatz von 7 % (7 % von 6.613,16 € = 462,92 €) als angemessen.

Nach der Judikatur (VwGH 27.9.2000, 96/14/0174) und Literatur (Stoll, BAO-Kommentar, 1525; Ritz, BAO⁵, § 135 Tz. 13) ist bei Ausmessung des Verspätungszuschlages zwar nicht auf die Verhängung eines Säumniszuschlages Bedacht zu nehmen, sehr wohl aber auf die Höhe von festgesetzten Anspruchszinsen.

Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge haben unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen und sind daher gegebenenfalls nebeneinander zu verhängen.

Dem gegenüber erscheint sachgerecht, bei der Ermessensübung für das prozentuelle Ausmaß des Verspätungszuschlages die Höhe der Anspruchszinsen nicht außer Acht zu lassen und, soweit die maßgebende verschuldete Verspätung in den anspruchszinsenrelevanten Zeitraum fällt, zu berücksichtigen, dass der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen bereits durch die Nachforderungszinsen abgeschöpft wird. Dies hat aber zur Voraussetzung, dass der verspätungszuschlags- und der anspruchszinsenrelevante Zeitraum übereinstimmen.

Im vorliegenden Fall war der Bf ein Verschulden an der Nichteinreichung der Abgabenerklärung für den Zeitraum 1. Mai 2007 bis 6. Oktober 2011 anzulasten, wogegen Anspruchszinsen in Höhe von 889,86 € für den Zeitraum 1. Oktober 2007 bis 30. September 2011 vorgeschrieben wurden.

Der von 1. Mai 2007 bis 30. September 2007 und von 1. Oktober bis 6. Oktober 2011 vorgeschriebene Anteil am Verspätungszuschlag war von den Anspruchszinsen nicht berührt. Dieser Zeitraum entsprach etwa einem Zehntel des gesamten Zeitraumes, für den ein Verspätungszuschlag festgesetzt wurde.

War, wie oben angeführt, ein Verspätungszuschlag von 462,92 € als angemessen anzusehen, so wurde ein Teilbetrag von 46,29 € von den Anspruchszinsen nicht berührt, während der restliche Teilbetrag von 416,63 € zum Teil als Abgeltung des aus der weitaus verspäteten Einreichung der Einkommensteuererklärung 2006 resultierenden Zinsvorteils anzusehen war.

Soweit für den Zeitraum 1. Oktober 2007 bis 30. September 2011 der Zinsvorteil bereits durch die Anspruchszinsen abgeschöpft wurde, wäre eine zweifache Berücksichtigung dieses Vorteils unzulässig.

Gegenständlich überstiegen die festgesetzten Anspruchszinsen (889,86 €) den für denselben Zeitraum als angemessenen erachteten Verspätungszuschlag (416,63 €) und wurde daher der Zinsvorteil der Bf bereits durch die Anspruchszinsen abgeschöpft. Im Rahmen des Ermessens war daher von der Vorschreibung eines Verspätungszuschlages für diesen Zeitraum Abstand zu nehmen.

Der verbleibende Verspätungszuschlag von 46,29 € war zufolge der Anordnung des § 135 letzter Satz BAO nicht festzusetzen.

Da das Erkenntnis zu einem Verspätungszuschlag von weniger als 50,00 € führen würde, war der Verspätungszuschlagsbescheid aufzuheben und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.