



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. Dezember 2009 betreffend Verspätungszuschlag (hinsichtlich Einkommensteuer 2008) entschieden:

Der Berufung wird *teilweise Folge gegeben*.

Der **Verspätungszuschlag** betreffend Einkommensteuer wird für das Jahr **2008** - mit 8% der maßgeblichen Bemessungsgrundlage iHv. € 957,78 - festgesetzt mit **€ 76,63** (*bislang* lt. angefochtenem Bescheid **€ 95,78**).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Richterin. Zudem erzielte sie als Miteigentümerin zweier Liegenschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Aus dem Akt des Finanzamtes geht hervor, dass die Bw. für das Jahr 2008 keine Einkommensteuererklärung abgegeben hat. Aus diesem Grund ermittelte das Finanzamt die Abgabenbemessungsgrundlage im Schätzungswege und setzte die Einkommensteuer zunächst mit Bescheid vom 2. Dezember 2009 mit einem Betrag von € 1.037,87 fest. Die „Schätzung“ erfolgte in der Weise, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit jenem Betrag angesetzt wurden, der ihr gemäß dem hinsichtlich der Miteigentumsgemeinschaft ergangenen Feststellungsbescheid anteilig zuzurechnen war (€ 2.016,--).

Unter Einem erging der nunmehr angefochtene Verspätungszuschlagsbescheid, mit welchem wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für 2008 ein Verspätungszuschlag iHv. € 103,78 (= 10% der festgesetzten Abgabe) vorgeschrieben wurde.

Das dagegen erhobene Rechtsmittel begründet die Bw. - im Wesentlichen wörtlich wieder gegeben - wie folgt: „*Entgegen der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008 wurde die Steuererklärung für 2008 fristgerecht abgegeben und damit sämtliche für die Steuerbemessung notwendigen, nicht ohnehin schon auf Grund der Meldung meines Dienstgebers aufliegenden Beträge bekanntgegeben. Die Besteuerungsgrundlagen wurden auch, abgesehen von den von meinem Dienstgeber gemeldeten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, nicht wie in der Bescheidbegründung angeführt, gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt, sondern tatsächlich dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 vom 20. Juli 2009 zu StNr. 1234 entnommen (davon, dass der sich aus diesem Bescheid für mich ergebende Anteil an Einkünften meinem Steuerkonto mit der Nr. 5678 zugeordnet wurde und wird, konnte ich mich anlässlich der Beantragung der ArbeitnehmerInnenveranlagung für die Jahre 2004, 2005 und 2006 überzeugen). Einer Festsetzung der insgesamten Einkommensteuer für das Jahr 2008 stand daher ab diesem Zeitpunkt nichts mehr im Wege. Sollte dazu ein weiterer Formalakt notwendig gewesen sein, hätte man mich dazu auffordern müssen.*“ Daher werde die ersatzlose Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Dezember 2009 verminderte das Finanzamt die Einkommensteuerfestsetzung auf den Betrag von € 957,87. Gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) wurde auch der berufungsgegenständliche Verspätungszuschlagsbescheid entsprechend abgeändert (Festsetzung des Verspätungszuschlages nunmehr mit € 95,78). Auch gegen diesen geänderten Bescheid brachte die Bw. (auf elektronischem Wege) „Berufung“ ein.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2010 als unbegründet ab. Da die Bw. neben ihren nichtselbständigen Einkünften auch andere Einkünfte von mehr als € 730,-- (nämlich solche aus Vermietung und Verpachtung iHv. € 2.015,73) bezogen habe, wäre sie gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet gewesen. Die Frist zur Einreichung der Einkommensteuererklärung sei auf Grund der Bestimmungen der BAO am 30. April 2009 bzw. im Falle der elektronischen Übermittlung am 30. Juni 2009 abgelaufen. Diesem Erfordernis sei die Bw. nicht nachgekommen. Eine vorherige Mahnung zur Abgabe der Steuererklärung sei für die Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht notwendig. Gründe, wonach die Verspätung entschuldbar gewesen sei, habe die Bw. nicht dargelegt. Im Wege der Ermessensübung sei zu berücksichtigen gewesen, dass auch schon die Einkommensteuererklärung für 2007 verspätet eingereicht

worden sei. Ebenso seien die Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 188 BAO) in den Jahren 2006 bis 2008 zu spät abgegeben worden.

Im Vorlageantrag macht die Bw. ergänzend geltend, dass die Feststellungserklärungen der Jahre 2006 bis 2008 „*jeweils innerhalb der infolge eines vor Ablauf der zur Einreichung der Abgabenerklärung bestimmten Frist gestellten Fristverlängerungsantrags verlängerten Frist und somit rechtzeitig*“ eingereicht worden seien. Die Bw. habe daher jeweils für die Höhe der Einkommensteuer relevante Abgabenerklärungen fristgerecht eingereicht, sie habe lediglich die Beifügung eines weiteren Formulars (E1) unterlassen, in welches allerdings im Wesentlichen nur die ohnehin schon genau dargestellte Höhe der Vermietungseinkünfte aufzunehmen gewesen wäre. Die im Sinne des [§ 134 BAO](#) fristgerecht eingereichten Feststellungserklärungen wären auch als Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer zu werten gewesen. In diesen seien Angaben über Art und Höhe der Einkünfte detailliert erfolgt, zudem habe es auch kein Zuordnungsproblem zu den nichtselbständigen Einkünften der Bw. gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt nach [§ 274 BAO](#) die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Diese Bestimmung ist ua. bei gemäß § 295 BAO nachträglich geänderten Bescheiden anwendbar. Die von der Bw. gegen den zunächst am 2. Dezember 2009 erlassenen Verspätungszuschlagsbescheid eingebrachte Berufung gilt daher *eo ipso* auch als gegen den gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) nachträglich ergangenen Bescheid vom 28. Dezember 2009 gerichtet.

Gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) sind (ua.) die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer sowie jene für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Der unbeschränkt Steuerpflichtige hat nach [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) in der hier maßgeblichen Fassung (ua.) dann eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn das zu veranlagende – lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthaltende - Einkommen mehr als € 10.900,-- betragen hat und die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2 oder 5 leg. cit. vorliegen. Erklärungspflicht besteht demnach ua. dann, wenn der Steuerpflichtige neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag € 730,-- übersteigt (§ 42 Abs. 1 Z 3 iVm. [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)).

Auf Grund der vorzitierten Bestimmungen wäre die Bw. jedenfalls verpflichtet gewesen, bis längstens 30. April 2009 – bzw. im Falle der elektronischen Übermittlung bis längstens

30. Juni 2009 – beim Finanzamt eine Einkommensteuererklärung für 2008 einzureichen, da sich ihre neben den nichtselbständigen Einkünften erzielten (anteiligen) „anderen Einkünfte“ (aus Vermietung und Verpachtung) auf € 2.016,-- und sohin auf mehr als € 730,-- beliefen.

Des Weiteren verpflichtet [§ 43 Abs. 1 EStG 1988](#) die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Personen, binnen der gesetzlich vorgesehenen Fristen eine Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben. Diese Erklärungspflicht nach § 43 EStG ist als **eigenständige Pflicht** zur Abgabe von Steuererklärungen normiert. Sie besteht auch dann, wenn die Beteiligten in der Folge eine Einkommensteuererklärung unterlassen (*Doralt*, EStG 13. Auflage, § 43 Rz 2).

Ebenso besteht die Erklärungspflicht nach § 42 EStG für die an einer Mitunternehmerschaft (Miteigentumsgemeinschaft) beteiligten Personen **eigenständig** und völlig unabhängig davon, ob die Mitunternehmerschaft (Miteigentumsgemeinschaft) eine die Einkunftsanteile der einzelnen Beteiligten ausweisende Feststellungserklärung einreicht oder nicht.

Auch in Fällen, in denen Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) (einheitlich und gesondert) zu ermitteln sind, ist der Abgabepflichtige verhalten, diese Einkünfte im Zuge der Einkommensteuerveranlagung zu erklären. Tut er dies nicht, weil er annimmt, das Ergebnis des Feststellungsverfahrens werde ohnedies von Amts wegen gemäß § 295 BAO bei der Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen sein, so verstößt er gegen seine abgabenrechtlichen Pflichten. Ein Abgabepflichtiger handelt in jedem Falle **schulhaft**, wenn er die ihm bekannten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümer einer Liegenschaft (Wohnung) dem Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung nicht bekannt gegeben hat (s. dazu zB auch VwGH vom 25. Oktober 1989, [85/13/0067](#)).

Der im Vorlageantrag vertretenen Ansicht, dass die Feststellungserklärungen der Miteigentumsgemeinschaft (an welcher die Bw. beteiligt ist) auch als Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer der Bw. zu werten seien, kann sohin nicht gefolgt werden.

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

Der Verspätungszuschlag ist die Sanktion für die verspätete Einreichung bzw. für die Nichteinreichung einer Abgabenerklärung. Seine Verhängung setzt keine vorherige Mahnung voraus, die Erklärung einzureichen (*Ritz*, BAO 4. Auflage, § 135 Tz 6f.).

Die Zuschlagsfestsetzung liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Sie setzt neben der Nichteinhaltung der für die Einreichung der Abgabenerklärung vorgesehenen Frist voraus, dass dieses Fristversäumnis nicht entschuldbar ist.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus. Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind nur dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (*Ritz, aaO, § 135 Tz 10, mwN*).

In Anbetracht dieser Rechtsausführungen ist die Bw. ihrer abgabenrechtlichen Erklärungspflicht keineswegs in hinreichender Weise nachgekommen, wenn zwar für die Miteigentumsgemeinschaft, an der sie beteiligt ist, eine Feststellungserklärung, nicht aber eine ihre Einkommensteuer betreffende Abgabenerklärung eingereicht wurde. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Bw. im Streitjahr neben ihren per Lohnzettel bekannt gegebenen nichtselbständigen Einkünften sowie den anteiligen, im Feststellungsverfahren erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümerin einer Liegenschaft (Wohnung) keine weiteren Einkünfte erzielt hat. Denn wenn ein Abgabepflichtiger seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Miteigentümer einer Liegenschaft (Wohnung) dem Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung nicht bekannt gibt, so handelt er jedenfalls schuldhaft (s. nochmals VwGH vom 25. Oktober 1989, [85/13/0067](#)).

Die Tatbestandsvoraussetzungen für den Ermessensgebrauch dem Grunde nach sind im Berufungsfall sohin gegeben.

Kriterien für die Ermessensübung iSd. § 135 BAO hinsichtlich der Zuschlagshöhe sind insbesondere

- das Ausmaß der Fristüberschreitung;
- die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteils;
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen; sowie
- der Grad des Verschuldens (*Ritz, aaO, § 135 Tz 13, mwN*).

Im Berufungsfall ist nun zu Lasten der Bw. zu berücksichtigen, dass

- sie für das Streitjahr bislang keine Einkommensteuererklärung abgegeben hat;
- sie im Jahr 2007 ihre Abgabenerklärung mit rund 8 Monaten Verspätung abgegeben hat;
- der Verschuldensgrad über den der bloß leichten Fahrlässigkeit hinausgeht, da die Bw. als Richterin juristisch (äußerst) versiert ist und es objektiv geboten und ihr subjektiv zumutbar gewesen wäre, hinsichtlich ihrer Einkommensteuererklärungspflicht nähere Erkundigungen –

etwa bei der Abgabenbehörde selbst oder auch durch Beiziehung eines steuerlichen Vertreters – einzuholen (vgl. dazu beispielsweise VwGH vom 29. April 1992, [88/17/0094](#) uva.).

Zu Gunsten der Bw. kann gewertet werden, dass der durch die Verspätung erzielte finanzielle Vorteil als äußerst gering einzustufen ist. Berücksichtigt man überdies den Normzweck des § 135 BAO, wonach der Pflichtige angehalten werden soll, sämtliche für die Steuerfestsetzung relevanten Umstände der Behörde rechtzeitig bekannt zu geben, so ist zu Gunsten der Bw. weiters ins Treffen zu führen, dass dem Finanzamt (als Gesamtorganisation, nicht aber der für die Einkommensteuerveranlagung der Bw. zuständigen Stelle) deren Vermietungseinkünfte im Rahmen des Feststellungsverfahrens tatsächlich – wie Ermittlungen des UFS ergeben haben – binnen (infolge eines entsprechenden schriftlichen Ansuchens vom 30. April 2009) verlängerter Frist bekannt gegeben wurden. Durch entsprechende elektronische Verknüpfung zwischen Feststellungsverfahren und Einkommensteuerverfahren waren daher dem Finanzamt spätestens mit Ergehen des Feststellungsbescheides per 20. Juli 2009 diese Einkünfte – und somit auch sämtliche für die Steuerveranlagung der Bw. relevanten Umstände – bekannt und konnten diese im Einkommensteuerverfahren auch genau in der im Feststellungsverfahren erklärten Höhe festgesetzt („geschätzt“) werden.

Es sei jedoch nochmals betont, dass die Bw. dessen ungeachtet jedenfalls verpflichtet gewesen wäre, im Einkommensteuerverfahren – wie oben dargelegt – eine gesonderte Abgabenerklärung einzureichen bzw. allenfalls auch im Einkommensteuerverfahren eine entsprechende Fristverlängerung zu beantragen, und ihr dies nach ihren persönlichen Verhältnissen (ua. nicht zuletzt auf Grund ihrer juristischen Ausbildung) in jedem Falle zumutbar gewesen wäre. Schließlich waren ihr die für die Einreichung von Abgabenerklärungen geltenden gesetzlichen Fristen – siehe Verlängerungsansuchen im Feststellungsverfahren – grundsätzlich ohnedies geläufig.

Auf Grund der dargelegten Umstände erachtet der UFS eine Zuschlagsverhängung im Ausmaß von 8% der festgesetzten Abgabe für angemessen und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. Mai 2012