



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 20. September 2004 betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich der Einkommensteuer für 2001 nach der am 18. Jänner 2006 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige führt einen B. und ermittelte den Gewinn bis zum Jahr 2000 nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Die im Rahmen der Quotenregelung festgelegte Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 endete für den durch einen Steuerberater vertretenen Abgabepflichtigen mit 2.4.2003. Diese Frist wurde bis 30.4.2003 verlängert. Da die verlängerte Frist nicht wahrgenommen wurde, erging am 26.5.2003 ein Erinnerungsschreiben mit der Androhung einer Zwangs- und Ordnungsstrafe in der Höhe von 360 Euro. Anlässlich eines Telefonates am 3.6.2003 wurde dem steuerlichen Vertreter der Aufschub der andgedrohten Strafe bis 15.7.2003 zugesagt, falls die Abgabenerklärungen bis dahin beim Finanzamt einlangten. Da der Abgabepflichtige auch diese Frist nicht wahrgenommen hat, wurde am 31.7.2003 die Zwangs- und Ordnungsstrafe mit einer weiteren Fristsetzung bis 21.8.2003 verhängt. Am 21.8.2003 wurde schließlich anlässlich eines Telefonates mit dem Leiter der Veranlagungsleitstelle vom steuerlichen Vertreter des Pflichtigen die Schätzung der Bemessungsgrundlagen für das Jahr 2001 angeregt.

Mit (vorläufigem) Bescheid vom 27.11.2003 wurden die Umsatzsteuer und Einkommensteuer festgesetzt, wobei die Bemessungsgrundlagen geschätzt wurden. Das Finanzamt schätzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 1 Mio. öS und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 25.000 öS (insgesamt 74.489,66 Euro). Ebenfalls mit Bescheid vom 21.11.2003 wurde betreffend die Einkommensteuer 2001 ein Verspätungszuschlag von 5,5 % der festgesetzten Abgabe verhängt. Die Bescheide erwuchsen alle in Rechtskraft.

Aufgrund eines im sog. Einzelauswahlverfahren erstellten Prüfungsauftrages vom 1.6.2004 wurde daraufhin beim Steuerpflichtigen eine die Jahre 2000 bis 2002 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt. Anlässlich der Betriebsprüfung stellte sich heraus, dass der ab dem Jahr 2001 gemäß § 125 Abs. 1 lit a und Abs. 2 BAO iVm § 4 Abs. 1 EStG buchführungspflichtige Bw. weder eine Buchhaltung noch Belege vorlegen konnte. Begründet wurde dies damit, dass sämtliche von der Steuerberatungskanzlei mittels EDV erstellten Buchungsdaten aus nicht nachvollziehbaren Gründen verloren gegangen wären. Laut Steuerberater habe man vor einer Neuaufbuchung die Schätzung des Finanzamtes abgewartet. In der Folge sei der Pflichtige mit den Steuerbescheiden 2001 erst nach Ablauf der Rechtsmittelfrist zum Steuerberater gekommen und dieser habe dem Pflichtigen mitgeteilt, dass keine Berufung mehr möglich wäre. Daraufhin seien vom Pflichtigen sämtliche Belege des Jahres 2001 weggeworfen worden.

Daher konnte im Zuge der Betriebsprüfung der Gewinn ebenfalls nur geschätzt werden. Dabei wurde der laufende Gewinn 2001 nach Zahlungsfluss ermittelt und diesem ein Übergangszuschlag per 31.12.2001 hinzugerechnet. Im Ergebnis sollte diese Schätzung zum gleichen Gesamtgewinn führen wie die Berechnung eines Übergangszuschlages per 1.1.2001 plus einer Gewinnschätzung für 2001 aufgrund eines Betriebsvermögensvergleiches. Der so geschätzte Gesamtgewinn für 2001 beträgt 3.231.300 öS (234.827,73 Euro). Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lagen sowohl EDV-Buchhaltung und Belege für das Jahr 2001 vollständig vor, es wurde lediglich kein Abschluss erstellt. Der entsprechende Einnahmenüberschuss beträgt daher statt der geschätzten 25.000 öS lediglich 16.980,21 öS (1.234 Euro).

Das Finanzamt folgte den Feststellung des Prüfers und erließ am 20.9.2004 einen endgültigen Einkommensteuerbescheid für 2001 sowie einen gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Verspätungszuschlagbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001, mit welchem dem Abgabepflichtigen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung ein Verspätungszuschlag von 8,8 % der festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 7.940,67 Euro vorgeschrieben wurde.

Gegen den Verspätungszuschlagbescheid vom 20.9.2004 erhob der Abgabepflichtige rechtzeitig Berufung mit der Begründung, dass die Berechtigung zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages wegen Nichtwahrung der Einreichfrist fehle bzw. der in § 135 BAO eingeräumte Ermessensspielraum bei der Festsetzung bis zum Maximum von 10 % ausgenützt wurde. Entgegen der klaren erlassmäßigen Anordnung (Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 20.5.1981, Z 05 1601/2-IV/5/8), wonach die Bescheidsbegründung „alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zu enthalten“ habe, fehlten im angefochtenen Bescheid diesbezügliche Angaben.

Unbestritten sei, dass der Bw. die Steuererklärungen 2001 nicht fristgerecht eingereicht habe. § 135 BAO verlange für die Berechtigung zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages, dass zur nicht fristgerechten Einreichung einer Steuererklärung auch noch der Umstand hinzukommen müsse, dass die Verspätung nicht entschuldbar sei. Man habe die Steuererklärungen 2001 deshalb nicht erstellen und einreichen können, weil die gesamten, laufend in der Steuerberatungskanzlei geführten Buchhaltungsdaten des Bw. für 2001 aus unerklärlichen Gründen und ohne der technischen Möglichkeit der Wiederherstellung verloren gegangen seien. In der Folge habe man im Steuerberatungsbüro diesen Umstand auch zum Anlass genommen, die gesamte Bürohardware (Server, Arbeitsplätze) sowie das gesamte Netzwerk auszutauschen sowie ein erweitertes Datensicherungssystem einzuführen.

An diesem Datenverlust treffe den Bw. keine Schuld. Auch der Steuerberater habe bis zu diesem Vorfall davon ausgehen können, dass die bis zu diesem Datum unauffällig arbeitende Hardware und Vernetzung einen derartigen Datenverlust nicht zulasse. Weder dem Bw. noch der mit der Führung der Buchhaltung betrauten Kanzlei sei daher ein unentschuldbares Verhalten im Sinne eines außer Acht Lassens der zumutbaren Sorgfalt (vgl. Punkt 1., 5. Absatz des oben angeführten Erlasses) vorzuwerfen. Damit fehle es schon von vornherein an den Voraussetzungen, um überhaupt einen Verspätungszuschlag festsetzen zu können.

Aber selbst dann, wenn die Voraussetzungen zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages vorliegen würden, so wäre die Ermessensübung nicht nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände ausgeübt worden. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages von 10 % der Differenz aus Abgabenschuldigkeit und Vorauszahlungen bedeute die gänzliche Ausnutzung des durch das Gesetz vorgegebenen Rahmens. Dies könne wohl nur in „schlimmsten“ Fällen zur Anwendung kommen.

In Punkt 2., 2. Absatz obigen Erlasses würden jene Umstände dargelegt, die bei der Bemessung der Höhe des Zuschlages in die Entscheidung einzugehen hätten.

- Grad des Verschuldens des Abgabepflichtigen bzw. seines Vertreters

Wenn überhaupt, liege lediglich ein sehr geringer Grad eines Verschuldens vor.

- Ausmaß der Fristüberschreitung

Aus den Unterlagen könne nicht mehr genau festgestellt werden, um wie viele Tage die Frist überschritten worden sei. Es könne sich jedoch maximal um zwei Monate handeln (Frist zwischen zuletzt eingeräumter Frist und telefonischer Anregung der Schätzung). Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 30.3.1977, 1873/75, ausgeführt, dass eine Säumnis von 2 Monaten und 17 Tagen keinen Verspätungszuschlag im Höchstausmaß von 10% rechtfertige.

- Höhe des durch die Verspätung erreichten finanziellen Vorteiles

Dieser Umstand sei durch die Einführung der Anspruchsverzinsung gemäß § 205 BAO komplett hinfällig. Der Bw. habe aus diesem Titel ohnehin Anspruchszinsen in Höhe von 5.918,04 € zu entrichten. Der nicht mehr gegebene Zinsvorteil aus einer verspäteten Einreichung einer Abgabenerklärung könne somit einen höheren Zuschlagsprozentsatz nicht mehr rechtfertigen.

- Ausnahmsweise oder wiederholte Säumnis des Abgabepflichtigen

Aus dem Steuerakt sei zweifelsfrei ersichtlich, dass das vorliegende Versäumnis des Bw. erstmalig und einmalig sei.

- Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten

Auch unter diesem Blickpunkt glaube man, dass beim Bw. überdurchschnittliches geordnetes steuerliches Verhalten zu erkennen sei.

Weiters führt der Bw. in seiner Berufung aus, dass in Folge der Betriebsprüfung der ursprüngliche Prozentsatz auf die nun höhere Bemessungsgrundlage angewendet worden sei. Dies widerspreche jedoch eindeutig der klaren Anordnung in Punkt 4. des obigen Erlasses, in welchem dezidiert ausgeführt sei, dass eine bloße Anpassung an die neue Bemessungsgrundlage unter starrer Beibehaltung des einmal gewählten Prozentsatzes insbesondere dann eine unrichtige Ermessensübung darstelle, wenn der Abgabebetrag (etwa im Zuge einer Weideraufnahme des Verfahrens) beträchtlich höher festgesetzt werde. Da der Verspätungszuschlag in Prozentsätzen der festgesetzten Abgabe vorgeschrieben werde, sei der Prozentsatz gegebenenfalls zu senken.

Es werde daher der Antrag gestellt, von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages wegen Entschuldbarkeit der Verspätung gänzlich abzusehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25.1.2005 wurde die Berufung abgewiesen. Das Finanzamt sah aufgrund der Dauer der Säumnis (welche vom Finanzamt vom 30.4.2003 bis zum Ergehen des endgültigen Bescheides am 20.9.2004 gerechnet wurde) und der Höhe der

Nachforderung keine Veranlassung, vom angewandten Prozentsatz abzuweichen. Auch die ins Treffen geführten Anspruchszinsen würden zu keiner Änderung dieses Satzes führen, da diese ja nicht anstelle eines Verspätungszuschlages, sondern zusätzlich vorzuschreiben seien.

Erschwerend wertete das Finanzamt auch, dass eine anhand der zum Zeitpunkt des behaupteten Datenverlustes sicherlich noch existenten Unterlagen mögliche Nacherfassung der Daten unterlassen wurde. Weiters existiere in den Finanzamtsakten kein Hinweis auf den Verlust des Datenmaterials, wobei davon ausgegangen werde, dass derart gravierende Gründe vom Bw. wohl schriftlich vorgebracht worden wären bzw. bei telefonischem Vorbringen darüber jedenfalls ein Aktenvermerk angefertigt worden wäre.

Daraufhin beantrage der Bw., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 18.1.2006 beim UFS im Beisein des Steuerberaters und eines Vertreters des Finanzamtes durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht, dass die Buchhaltung des Bw. zur Gänze im Büro des Steuerberaters geführt werde und hiezu eine monatliche Übermittlung sämtlicher Belege seitens des Bw. erfolge. Den Verlust sämtlicher den Bw. betreffenden Buchungsdaten des Jahres 2001 habe man Ende 2002 bemerkt. Eine Sicherheitsherstellung sei nicht mehr möglich gewesen, weil die Sicherungsbänder periodisch überspielt werden. Eine Neuaufbuchung der Belege sei aufgrund chronischer Arbeitsüberlastung nicht erfolgt. Man habe den Fall vor sich hingeschoben.

Der steuerliche Vertreter bestätigte weiters, dass ein Datenverlust nur bei einem Klienten, nämlich beim Berufungswerber passiert sei. Der Vertreter des Finanzamtes stellte klar, dass bei Mitteilung des Datenverlustes selbstverständlich eine angemessene Frist – nötigenfalls auch Monate - eingeräumt worden wäre, um einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss zu erstellen und die Erklärungen einzureichen. Im betreffenden Fall sei der Bw. mit der Schätzung offensichtlich mehr als zufrieden gewesen wäre. Der steuerliche Vertreter berichtete diese Aussage dahingehend, dass sein Klient die Schätzung akzeptiert habe.

Die Frage, inwieweit der Bw. über einen allfälligen Übergangsgewinn informiert gewesen sei, beantwortete der steuerliche Vertreter dahingehend, dass der Bw. glaublich Ende 2000, Anfang 2001 anlässlich der Bilanzbesprechung für das Jahr 1999 darüber informiert worden sei, dass für das Jahr 2001 Buchführungspflicht bestehe und daher neben dem laufenden Gewinn aufgrund der Zuschläge auch ein Übergangsgewinn zu erwarten wäre. Über dessen allfällige Höhe sei dabei nicht gesprochen worden.

Nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes wäre die Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse rechtzeitig, nämlich per 31.12. 2001 vorzunehmen gewesen, sodass selbst bei späterer Aufbuchung diese jedenfalls Ende 2002, also vor Absturz der EDV aktenkundig

gewesen sein mussten. Auf Frage, warum dem Finanzamt nicht zumindest Eckdaten wie z.B. die Bewertung der halbfertigen Erzeugnisse zur Ermittlung des Übergangsgewinnes vorgelegt worden seien, wenn schon eine vollständige Nachholung der Buchhaltung unterlassen wurde, antwortete der steuerliche Vertreter, das sie dazu vom Finanzamt nicht aufgefordert worden wären.

Betreffend die halbfertigen Erzeugnisse hielt der Vertreter des Finanzamtes weiters fest, dass der Berufungswerber im Jahr 2001 im wesentlichen zwei Großaufträge hatte, die mit Jahresende zu 95 Prozent bzw. zu 80 Prozent fertig gestellt waren. Bezogen auf die Schlussrechnungen handle es sich um Beträge von 56.000,- Euro und 120.000,- Euro. Somit habe dem Bw. die Höhe des Übergangsgewinnes in etwa bekannt sein müssen. Der Finanzamtsvertreter hielt weiters fest, dass der Bw. hauptsächlich zur Ermittlung des Übergangsgewinnes zur Prüfung vorgeschlagen worden sei und der Prüfer daher auch seinen Prüfungsschwerpunkt auf die Feststellung dieses Übergangsgewinnes gelegt habe. Für die Prüfung seien acht Prüfungstage verzeichnet worden. Den Einwand des steuerlichen Vertreters, dass eine Betriebsprüfung zur Schätzung des laufenden bzw. des Übergangsgewinnes nicht nötig gewesen wäre, weil dies auch bei der Erstschätzung im Veranlagungsreferat geschehen hätte können und Sache einer Viertel Stunde gewesen wäre, begegnete der Vertreter des Finanzamtes mit Unverständnis, zumal es demnach auch für den steuerlichen Vertreter ein leichtes gewesen wäre, einen Übergangsgewinn mitzuteilen bzw. dem Finanzamt zumindest Eckdaten zur exakten Ermittlung eines Übergangsgewinnes zu liefern.

Zur Höhe des Verspätungszuschlages wendete der steuerliche Vertreter ein, dass der Prüfer ihm gegenüber geäußert habe, über die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages selbst erschrocken zu sein. Hiezu stellte der Vertreter des Finanzamtes klar, dass im Zuge der BP der gewählte Verspätungszuschlag automatisch übernommen worden wäre. Dass der Prüfer über die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages erschrocken sei, mag sein subjektives Empfinden gewesen sein. Objektiv ist jedoch festzuhalten, dass anlässlich der hohen Nachforderung im Zuge der BP sicherlich keine Veranlassung bestanden habe, vom einmal gewählten Verspätungszuschlag abzugehen und diesen niedriger festzusetzen als beim Erstbescheid, was aufgrund des geschilderten Verlaufes absolut nicht vertretbar gewesen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Dass die Einreichfrist im vorliegenden Fall nicht gewahrt wurde und für das Jahr 2001 keine Erklärungen abgegeben wurden, ist unbestritten. Der Bw. bestreitet jedoch unter Hinweis auf den gänzlichen Datenverlust, dass ihn dabei ein Verschulden trifft.

Laut Rechtsprechung des VwGH schließt bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit aus. Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten dann, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht. Schon ein geringfügiges Verschulden an der verspäteten Abgabe einer Abgabenerklärung rechtfertigt daher die Verhängung eines Verspätungszuschlages (vgl. VwGH 29.11.1994, 94/14/0094; 5.11.1981, 2974/80; 14.3.1986, 84/17/0135).

Wenn in der Berufung versucht wird, die Entschuldbarkeit der Nichtabgabe der Erklärungen allein mit dem Datenverlust zu begründen, so ist dem entgegenzuhalten, dass ab Entdeckung des Datenverlustes Ende 2002 bis zur Abgabefrist 2.4.2003 genügend Zeit zur Verfügung gestanden wäre, die Daten z.B. durch Neuaufbuchung der Belege zu rekonstruieren. Bis zum Telefonat vom 21.8.2003, in welchem der steuerliche Vertreter die Schätzung anregte, wären weitere 4 1/2 Monate zur Verfügung gestanden, einen ordnungsgemäßen Abschluss zu erstellen. Stattdessen wurde offensichtlich nichts unternommen und - wie es der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung ausdrückte - "der Fall vor sich hingeschoben". Dieses Verhalten lässt nicht nur jegliche Sorgfalt vermissen, sondern auch jegliches Bemühen, überhaupt eine Erklärung für 2001 abzugeben. Im übrigen ist nicht nachvollziehbar, weshalb der nunmehr eingewendete Datenverlust bisher nie (etwa bei der Androhung und Festsetzung der Zwangs- und Ordnungsstrafe) eingewendet bzw. dem Finanzamt gegenüber nie erwähnt und weshalb nicht unter Darlegung der besonderen Umstände um eine ausreichende Frist zur Einreichung der Erklärungen angesucht wurde. Eine solche Frist wäre, wie der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung betonte, in Anbetracht der Umstände jedenfalls gewährt worden. Die Kontakte mit dem Finanzamt in Bezug auf Fristverlängerungen bzw. Aufschub der Zwangs- und Ordnungsstrafe stellen sich im nachhinein vielmehr als reine Verzögerungstaktik dar.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes muss sich der Bw. bzw. sein Vertreter (ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen – VwGH 15.9.1993, 91/13/0125) den Vorwurf gefallen lassen, dass die Abgabe der Erklärung bewusst hinausgezögert und schließlich eine Schätzung – die ja nicht zuletzt auch vom Steuerberater angeregt wurde -

bewusst in Kauf genommen wurde. Absolut nicht nachvollziehbar und entsprechend unglaublich ist in diesem Zusammenhang auch, dass bei einem Datenverlust, der ohnehin nur einen Klienten betroffen hat, zwar sofort die gesamte EDV-Anlage im Büro des Steuerberaters ausgetauscht, aber nichts unternommen wird, um für den Klienten ordnungsgemäß Erklärungen abzugeben, wozu der steuerliche Vertreter schon aufgrund seines Vertragsverhältnisses gegenüber seinem Klienten verpflichtet wäre. Die Anschaffung einer neuen EDV-Anlage im Jänner 2003 ist zwar aktenkundig, es kann sich dabei jedoch auch um ein zufälliges Zusammentreffen handeln.

Die Tatsache, dass auffallenderweise gerade für das Jahr 2001 infolge Wechsels der Gewinnermittlungsart ein beträchtlicher Übergangsgewinn angefallen ist, das Nichttätigwerden des steuerlichen Vertreters sowie das vom Bw. gesetzte Verhalten nach Ergehen des Erstbescheides, nämlich sämtliche Belege für das betreffende Jahr wegzuwerfen, obwohl der Bw. mit seiner 20-jährigen Geschäftserfahrung von der Belegaufbewahrungspflicht wissen musste, lassen die Nichtabgabe der Erklärungen in einem anderen Licht erscheinen. Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass sämtliche Belege für das Vorjahr aber auch jene für das Streitjahr die Vermietung betreffend sowie die diesbezüglichen EDV-Daten noch vollständig vorhanden waren.

Selbst wenn man dem Vorbringen des Bw. Glauben schenkt, liegt entgegen der Ansicht des Bw. eine vorsätzliche Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung und damit der höchste Grad des Verschuldens vor, der die Verhängung eines Verspätungszuschlages dem Grunde nach rechtfertigt und - wie den folgenden Ausführungen zu entnehmen ist - auch in der Höhe des Verspätungszuschlages seinen Niederschlag findet.

Der Bw. wendet sich in seiner Berufung gegen die Anwendung des Höchstsatzes von 10 % sowie gegen die fehlende Ermessensbegründung bzw. wird eingewendet, dass das Ermessen nicht erlasskonform – nämlich anhand der mit Erlass vom 20.5.1981, Z 05 1601/2-IV/5/8 aufgestellten Kriterien - ausgeübt worden sei.

Festzuhalten ist, dass § 135 BAO bei der Zuschlagsberechnung auf die *festgesetzte* Abgabe und nicht etwa auf die auf Grund des Bescheides *zu entrichtende* Abgabe abstellt. Da die Abgabenfestsetzung unabhängig von Vorauszahlungen erfolgt, sind von der Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsberechnung auch bereits entrichtete Steuern grundsätzlich nicht in Abzug zu bringen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band II, § 135, 1535).

Demgegenüber hat das Finanzamt jedoch bei seiner Ermessensübung - offenbar gestützt auf den im AÖF 183/1981 veröffentlichten BMF-Erlass vom 20. Mai 1981 und EDV-technisch gar nicht anders möglich - zugunsten des Bw. die bereits geleisteten Vorauszahlungen insofern berücksichtigt, als es den Zuschlag von 10% sowohl beim vorläufigen Erstbescheid als auch

beim nunmehr bekämpften Bescheid auf die um die Vorauszahlungen (Vorsoll) verminderte Bemessungsgrundlage zur Anwendung gebracht hat. In den Verspätungszuschlagsbescheiden hingegen wird der so errechnete Verspätungszuschlag in Relation zur festgesetzten Abgabe gebracht, was – sofern ein Vorsoll besteht – immer einem geringeren Prozentsatz entspricht. So betrug der infolge des vorläufigen Einkommensteuerbescheides festgesetzte Verspätungszuschlag 5,5 % bzw. der infolge des endgültigen Einkommensteuerbescheides festgesetzte Verspätungszuschlag 8,8 %. Entgegen den Berufungsausführungen hat das Finanzamt somit die nach § 135 BAO möglichen 10 % nicht bis zum Maximum ausgeschöpft. Der Bw. rügt weiters die fehlende Ermessensbegründung. Während der Bescheid eine solche vermissen lässt, wird diese zwar in der BVE nachgeholt, vom Bw. offensichtlich jedoch nicht als ausreichend erachtet. Im Rechtsmittelverfahren geht das Recht und die Pflicht zur Ermessenübung auf die Berufungsbehörde über, und es hat somit die Rechtsmittelbehörde die Ermessenentscheidung im eigenen Namen und unter eigener Verantwortung zu treffen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band I, § 20, 2143).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben, 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.

Der vom Bw. zitierte Erlass hingegen stellt mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle dar und vermag auch keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen zu begründen (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Die einzelnen im Erlass genannten Kriterien werden zwar auch in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung immer wieder angeführt, müssen jedoch nach Ansicht des UFS nicht kumulativ erfüllt sein, um einen hohen bzw. den maximalen Verspätungszuschlag zu rechtfertigen. Im konkreten Fall erachtet der UFS einen Verspätungszuschlag von 8,8 % der festgesetzten Abgabe jedenfalls als gerechtfertigt. Der Verspätungszuschlag dient dazu, den rechtzeitigen Eingang der Steuererklärungen und damit auch die rechtzeitige Festsetzung und Entrichtung der Steuer sicherzustellen. Er hat insoweit zugleich repressiven und präventiven Charakter und ist ein Druckmittel eigener Art, das auf die besonderen Bedürfnisse des Steuerrechts zugeschnitten ist. Jedenfalls geht es nicht allein um den Endzweck der Steuerfestsetzung und –entrichtung, sondern auch darum, den Finanzämtern ein ordnungsgemäßes, planvolles "Veranlagungsgeschäft" zu ermöglichen (vgl. Tipke, dt. AO, § 152, Tz 1). In Anbetracht des geschilderten Verfahrensablaufes wurde das "Veranlagungsgeschäft" in eklatanter Weise gestört. Zum einen wurde die Erklärungsabgabe ohne Angabe von Gründen immer wieder hinausgezögert, woraufhin das Finanzamt mehrmals entsprechend tätig werden musste, zum anderen war aufgrund der Nichtabgabe der Erklärungen letztlich eine Betriebsprüfung zur

Feststellung der Bemessungsgrundlage notwendig. Ausschlaggebend für die Höhe des Verspätungszuschlages sind somit allein das Verhalten des Bw. und die besonderen Umstände des konkreten Falles sowie die Höhe der Nachforderung aufgrund des endgültigen Einkommensteuerbescheides im Vergleich zu der vom Bw. "akzeptierten" Schätzung. Daran vermag auch das eingewendete bisherige "Wohlverhalten" des Bw. nichts zu ändern, zumal der Bw. im steuerlichen Ausnahmejahr 2001 ein derart sorgloses und letztlich nicht nachvollziehbares Verhalten an den Tag gelegt hat. Auch aus generalpräventiven Gründen erscheint in derartigen Fällen die Verhängung eines hohen Verspätungszuschlages geradezu geboten.

Der Dauer der Säumnis, welche der Bw. mit 2 Monaten und das Finanzamt mit 16 Monaten bemisst, wird hingegen im konkreten Fall kein entscheidender Einfluss auf die Festsetzung des Verspätungszuschlages eingeräumt. Zum einen liegt bei Nichtabgabe der Steuererklärung die Dauer der Säumnis (hier bis zur endgültigen Festsetzung der Abgabe im Zuge einer Betriebsprüfung) letzten Endes im Einflussbereich des Finanzamtes, zum anderen werden durch die Einführung des § 205 BAO idF BGBl I 2001/142 Steuernachforderungen ohnehin verschuldensunabhängig verzinst.

Die Einführung des § 205 BAO bedeutet aber keinesfalls – wie man den Berufungsausführungen entnehmen könnte – dass der Höchstsatz des § 135 BAO nicht mehr ausgeschöpft werden darf. Wie das Finanzamt in seiner Berufungsentscheidung richtig ausführt, wurde die Anspruchsverzinsung zusätzlich und nicht anstelle des Verspätungszuschlages eingeführt. Die Bestimmungen des § 135 BAO bleiben durch § 205 BAO unberührt. Zwar vertreten der VfGH und auch der VwGH die Ansicht, dass der Verspätungszuschlag teilweise auch die Funktion von Verzugszinsen erfüllt (VfGH vom 11.3.1987, G 257/86; VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80), durch die nunmehrige Einführung des § 205 BAO hat sich aber an den gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages nichts geändert. Die Verzinsung nach § 205 BAO erfolgt verschuldensunabhängig nach rein objektiven Kriterien, während die Festsetzung eines Verspätungszuschlages nach § 135 BAO ein Verschulden voraussetzt, sodass für eine zusätzliche verschuldensabhängige Zinskomponente durchaus noch Raum bliebe. Auch eine "Anrechnung" von Anspruchsziinsen auf den Verspätungszuschlag, wenn sich der verspätungszuschlagsrelevante Zeitraum und der anspruchszinsenrelevante Zeitraum decken (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 135, Tz 13 und die dort zitierte Erlassregelung samt Beispielen), kommt nicht in Betracht, zumal dies nach Ansicht des UFS im Gesetz keine Deckung findet. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Februar 2006