



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 20. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 23. Juni 2010, mit dem ein Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2006 festgesetzt wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2006 wird mit € 3.953,17 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Dem Bw. war vom Finanzamt mit Bescheid vom 22. August 2007 eine Frist zur Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 bis 12. September 2007 bzw. mit Bescheid vom 25. September 2007 bis 16. Oktober 2007 eingeräumt worden, die er nicht wahrnahm.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 18. Oktober 2007 wird mitgeteilt, dass der Bw. nach dem Tod seines Vaters am 21. Dezember 2005 dessen Verwaltung übernommen habe. Obwohl vor kurzem das Verlassenschaftsverfahren erledigt worden sein, sei nicht bekannt, wo sich die – von der Steuerberatungskanzlei Sch. erstellte – Totfallsbilanz befinde. Es werde um Fristerstreckung bis 30. November 2007 gebeten.

Mit Bescheid vom 22. Oktober 2007 wurde das Fristverlängerungsansuchen abgewiesen und damit begründet, dass der kontinuierliche Fortgang der Veranlagung gewährleistet sein solle.

Mit E-Mail vom 7. Jänner 2008 wurde der Bw. lediglich darauf aufmerksam gemacht, dass eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bevorstehe. Da die Einkommensteuererklärung daraufhin verspätet am 15. Jänner 2008 eingereicht wurde, wurde am 28. Jänner 2008 – neben dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 – mit Bescheid ein Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 iHv € 4.765,15, das sind 9 % der festgesetzten Einkommensteuer iHv € 52.946,16, vorgeschrieben. Als Bescheidebegründung wurde angegeben: *"Die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO."*

Mit Bescheid gleichen Datums wurden dem Bw. Anspruchszinsen zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 in Höhe von € 818,54 vorgeschrieben.

Der Bw. erhob mit Anbringen vom 20. Februar 2008 **Berufung** gegen die Bescheide hinsichtlich der Anspruchszinsen 2006 sowie des Verspätungszuschlages 2006 und brachte vor, dass die Erklärungen für das Kalenderjahr 2008 weder mutwillig noch böswillig zur Abgabe gebracht worden seien und er *„alles Menschenmögliche angestellt habe, um die Bilanz so schnell wie möglich zur Abgabe zu bringen."* Vielmehr sei der Steuerberater seines am 21. Dezember 2005 verstorbenen Vaters – die Kanzlei Sch. – mit der Bilanz 2005 sowie mit der Totfallsbilanz beauftragt worden. Nach seinen zahlreichen Urgenzen bei dieser sei der Bw. darauf verwiesen worden, dass diese Unterlagen beim Notar aufliegen würden, was jedoch nicht der Fall gewesen sei. Erst nach erneutem Ersuchen an die Kanzlei seien ihm die Unterlagen ausgehändigt worden, wobei er in weiterer Folge unverzüglich die Erklärungen abgegeben habe.

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung** des Finanzamtes vom 5. März 2008 unter Hinweis auf § 135 BAO als unbegründet abgewiesen und Folgendes begründend ausgeführt: *„Als Verspätung gilt auch die Nichtabgabe der Abgabenerklärung. Eine Mahnung (Erinnerung) des Abgabepflichtigen, eine Abgabenerklärung abzugeben, ist für die Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht notwendig (VwGH 10.1.1958, 2296/56).*

Die Fristen zur Einreichung von Abgabenerklärungen sind in § 134 Abs. 1 BAO – bezüglich Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer – geregelt.

Die Verlängerung der Frist zur Einreichung von Abgabenerklärungen setzt einen vor deren Ablauf gestellten Antrag voraus (VwGH 25.2.2003, 99/14/0341).

Dieser Antrag wurde im gegenständlichen Fall nicht vor Ablauf der gesetzlichen Frist gestellt.

Per Mail vom 7.1.2008 wurden Sie lediglich darauf aufmerksam gemacht, dass eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bevorstehe – dies erfolgte, um beiderseits unnötigen

Mehraufwand im Hinblick auf zu erwartende Berufungen zu vermeiden.

Die eingereichten Steuererklärungen wurden in jedem Fall massiv verspätet eingereicht, ein Verschulden des Vertreters – wie in der Berufung ausgeführt – trifft den Vertretenen (VwGH 15.9.1993, 91/13/0125) und stellt keinen Grund dar von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages abzusehen."

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 10. April 2008 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, legte ein Urgenzschreiben an die Kanzlei Sch. samt Faxbericht und ein Antwortschreiben des Notars bei und brachte vor, dass aus den beiliegenden Schreiben ersichtlich sei, dass der Bw. versucht habe, beim Finanzamt eine Fristerstreckung zu erlangen, was ihm aber mit Bescheid vom 22. Oktober 2007 abgewiesen worden sei. Weiters betonte der Bw, dass er bis zum Tode seines Vaters nichts mit dessen Geschäften zu tun hatte und ihm nicht bekannt gewesen sei, in welcher Höhe Zahlungen an das Finanzamt zu leisten seien. Er habe von dritter Seite erfahren, dass sein Vater bei der Kanzlei Sch. auf einer Verlängerungsliste aufgeschienen sei, was ihm jedoch nie wirklich mitgeteilt worden sei, auch nicht bei Erstellung der Totfallsbilanz.

Nach beigelegten Schreiben vom 30. Oktober 2010 habe die steuerliche Vertreterin des Bw. einerseits die Steuerkanzlei des verstorbenen Vaters ersucht, Konten bzw. Erklärungen insbesondere des Anlagevermögens vorzulegen und andererseits den mit der Verlassenschaft seines Vaters betrauten Notar gebeten, sämtliche Konten, Unterlagen betreffend Einkommensteuererklärung bzw. Totfallsbilanz 2005 zu übermitteln. Mit Faxnachricht vom 31. Oktober 2007 teilte der Notar der steuerlichen Vertreterin des Bw. mit, dass sich in den durch Durchführung des Verlassenschaftsverfahrens relevante Unterlagen keine zur Erstellung der Einkommensteuererklärung bzw. Totfallsbilanz 2005 befinden.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2007 ersuchte die steuerliche Vertreterin das Finanzamt um Fristerstreckung und teilte mit, dass erst abgeklärt werden müsse, wo sich nach Erledigung des Verlassenschaftsverfahrens die Unterlagen zur Erstellung einer Totfallsbilanz befinden.

Da aufgrund einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit Bescheid vom 23. Juni 2008 wieder aufgenommen wurde und ein (neuer) Einkommensteuerbescheid erging, wonach Einkommensteuer iHv € 53.019,01 festgesetzt wurde, erfolgte gemäß § 295 Abs. 3 BAO eine Änderung des Verspätungszuschlages 2006 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung auf € 4.771,71.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlages wegen verspäteter Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006.

In verfahrenrechtlicher Hinsicht ist § 274 BAO zu beachten: *"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären."*

Die Anwendbarkeit des § 274 BAO setzt voraus, dass die Berufung gegen den früheren Bescheid im Zeitpunkt der Erlassung des späteren Bescheides noch unerledigt ist. Die gegen einen ursprünglichen Bescheid vom 28. Jänner 2008 gerichtete, noch nicht erledigte Berufung gilt gemäß § 274 BAO als auch gegen den gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid vom 23. Juni 2010 gerichtet.

Gemäß § 135 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der herrschenden Lehre ist Zweck des Verspätungszuschlages, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (z.B. VwGH 17.5.1999, 98/17/0265; 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (Stoll, BAO, 1524, BFH, BStBl 1997 II 642; BStBl 2002 II 124). Ein weiterer Zweck ist in der Abgeltung des durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärungen verursachten erhöhten Verwaltungsaufwandes zu sehen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 135, Tz 1).

Die Verhängung eines Verspätungszuschlages setzt tatbestandsmäßig die Nichtwahrung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung voraus.

Im vorliegenden Fall erinnerte das Finanzamt mit Bescheiden vom 22. August 2007 bzw. 25. September 2007, die Abgabenerklärungen fristgerecht nachzureichen und setzte Nachfristen bis zum 12. September 2007 bzw. bis zum 16. Oktober 2007, die vom Bw. jedoch nicht eingehalten wurden.

In weiterer Folge wurde das Ersuchen des Bw. vom 18. Oktober 2007 (Postaufgabe am 19. Oktober 2007, eingelangt beim Finanzamt am 22. Oktober 2007) auf Verlängerung der Frist bis 30. November 2007 mit Bescheid vom 22. Oktober 2007 abgewiesen.

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 langte erst am 15. Jänner 2008 beim Finanzamt ein. Die Verspätung beträgt somit 3 Monate.

Tatsache ist aber, dass laut Aktenlage ein Antrag auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nicht rechtzeitig (d.h. nicht innerhalb der gesetzlichen Frist und auch nicht innerhalb der gesetzten Nachfrist) abgegeben wurde.

Des Weiteren setzt die Festsetzung eines Verspätungszuschlages voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. VwGH 25.06.2007, 2006/14/0054).

Kein Verschulden liegt zum Beispiel vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt (vgl. VwGH 22.12.1988, 83/17/0136, 0141; 10.11.1995, 92/17/0286). 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. Ritz, BAO⁴, § 135, Tz 10).

Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt, somit wer die im Verkehr mit Behörden und die für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lässt (Ritz, BAO⁴, § 308 Tz 14f).

Im vorliegenden Fall muss von einer absichtlichen und somit unentschuldbaren Unterlassung der Einreichung einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 durch den Bw. ausgegangen werden. Dies deshalb, da die Bw. nicht nur die Einreichfrist 30. April 2007 verstreichen ließ, sondern auch nach Ergehen von zwei Mahnschreiben des Finanzamtes, mit dem eine Nachfrist bis zum 12. September 2007 bzw. 16. Oktober 2007 gesetzt wurde, nicht reagierte. Erst nach Verstreichen dieser Frist kam es zur erstmaligen Reaktion durch den Bw. und es wurde mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 18. Oktober 2007 (eingelangt beim Finanzamt am 22. Oktober 2007) um Fristerstreckung ersucht.

Im konkreten Fall ist nicht erkennbar, welche Auswirkungen eine „Totfallsbilanz“ auf die außerbetrieblichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2006 des Bw. haben sollten. Auch wenn manche das Verlassenschaftsverfahren betreffende Unterlagen dem

Bw. nicht sofort zugänglich waren, ist nicht ersichtlich, inwieweit diese Tatsache den Bw. gehindert hätte, rechtzeitig einen Antrag auf Fristverlängerung zu stellen.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages gemäß § 135 BAO liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (vgl. VwGH 17.5.1999, 98/17/0265; 12.8.2002, 98/17/0292).

Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁴, § 135 Tz. 13 und die dort zitierte Judikatur):

- das Ausmaß der Fristüberschreitung,
- die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils,
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, z.B. seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 28.11.1969, 0189/69; 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, 98/17/0266),
- der Grad des Verschuldens.

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.

Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere das Interesse an der Einbringung der Abgaben oder die Verwaltungsökonomie zu verstehen. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der anzuwendenden Norm zu orientieren. Bei der Ermessensübung ist auch das aus Art. 126b B-VG ableitbare Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu beachten (vgl. Ritz, BAO⁴, § 20, Tz 7-9).

Das Ausmaß der Fristüberschreitung und der Grad des Verschuldens wurden bereits festgestellt.

Der finanzielle Vorteil bestand für den Bw. in der Differenz zwischen der geleisteten Vorauszahlung und der aufgrund der verspätet abgegebenen Erklärung veranlagten Einkommensteuer bzw. aufgrund der Wiederaufnahme festgesetzten Einkommensteuer.

Die Höhe des durch das Unterlassen der Einreichung einer Abgabenerklärung von der Bw. erzielten finanziellen Vorteils errechnet sich laut Einkommensteuerbescheid vom 23. Juni 2010 aus der Einkommensteuer für das Jahr 2006 in Höhe von € 53.019,01 abzüglich der Einkommensteuervorauszahlungen 2006 lt. Bescheid vom 7.2.2006 in Höhe von € 4.910,01 und beträgt somit € 48.109,00, was rund 91 % der Abgabe ausmacht.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten des Bw. ist festzustellen, dass dieses durch ein nicht geringes Maß an Sorglosigkeit geprägt war. Es ist aktenkundig, dass der Bw. seine Steuererklärungen seit 1998 von sich aus in keinem Jahr rechtzeitig abgegeben hat, was folgende Aufstellung aufzeigt:

| Jahr | Antrag auf Fristverlängerung | Abweisung | Erinnerung | Nachfrist | Schätzung | Eingang d. Erklärung |
|------|------------------------------|------------|--------------------------|--|------------|----------------------|
| 1998 | | | 04.08.1999 | 25.08.1999 | | 25.08.1999 |
| 1999 | | | 25.07.2000 | 16.08.2000 | | 16.08.2000 |
| 2000 | | | 03.08.2001 | 24.08.2001 06.09.2001 | 06.09.2001 | 03.12.2001 |
| 2001 | | | 24.01.2003 | 14.02.2003 26.02.2003 | 26.02.2003 | 26.02.2003 |
| 2002 | | | 05.08.2003 | 26.08.2003 | | 26.08.2003 |
| 2003 | | | 07.10.2004 | 28.10.2004 | | 13.10.2004 |
| 2004 | | | 19.08.2005 | 09.09.2005 | | 06.09.2005 |
| 2005 | | | 08.09.2006 17.10.2006 | 29.09.2006 07.11.2006 | | 07.11.2006 |
| 2006 | 18.10.2010 | 22.10.2010 | 22.08.2007 25.09.2007 | 12.09.2007 16.10.2007 30.11.2007 | | 15.01.2007 |

Der Bw. verursachte – wie aus der Aufstellung ersichtlich – der Verwaltung mindestens seit 1998 jedes Jahr Mehraufwendungen und damit Kosten, indem er sich um seine steuerlichen Angelegenheiten zuerst überhaupt nicht und dann zu spät kümmert, daher die Abgabenerklärungen nicht zeitgerecht abgibt und so nicht nur diverse kostenintensive interne und externe Verwaltungsabläufe (wie Erinnerungsschreiben, Schätzungsmitteilung etc.) verursacht, sondern so auch Zinsvorteile lukriert. Aus der o.a. Aufstellung ist auch ersichtlich,

dass der Bw. die Erklärungen oft erst am letzten Tag der Nachfrist (oder überhaupt nicht) abgegeben hat.

Dieses steuerliche Verhalten des Bw, die Tatsache, dass sich der Bw. durch sein pflichtwidriges Verhalten finanzielle Vorteile verschaffte und zusätzlichen Verwaltungsaufwand erzeugte, erfordert eine entsprechende Berücksichtigung im Rahmen der Ermessensübung.

Insgesamt führt die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes zur Überzeugung, dass die Festsetzung eines Verspätungszuschlages gemäß § 135 BAO dem Grunde nach zu Recht erfolgte.

Allerdings sind bei der Ermessensübung für die Festsetzung der Höhe des Verspätungszuschlages die mit Bescheid vom 28. Jänner 2008 festgesetzten Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO zu berücksichtigen.

Denn soweit der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen durch Nachforderungszinsen "abgeschöpft" wird, darf er nicht nochmals beim Verspätungszuschlag berücksichtigt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, 35).

Daher werden die für den Zeitraum 1. Oktober 2007 bis 28. Jänner 2008 (120 Tage) unter Heranziehung eines Tageszinssatzes von 0,0142 % festgesetzten Anspruchszinsen in Höhe von € 818,54 vom festgesetzten Betrag an Verspätungszuschlag (€ 4.771,71), abgezogen.

Es verbleibt folglich ein Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2006 iHv € 3.953,17. Dieser Verspätungszuschlag entspricht im Ergebnis nur 7,45 % der sich für das Jahr 2006 ergebenden Einkommensteuer und war unter Würdigung aller Umstände auf das berechnete Ausmaß zu reduzieren

Der Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid von der Einkommensteuer 2006 war teilweise Folge zu geben.

Wien, am 16. Juli 2012