

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin über die Beschwerde vom 10.07.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 03.07.2015 betreffend Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird mit 2.292,48 € (4% von 57.312,- €) festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Berechtigung des Finanzamtes X (FA) zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages im Zusammenhang mit der Einkommensteuer- (ESt-) Veranlagung der Beschwerdeführerin (Bf) für 2013 sowohl dem Grunde nach als auch in Bezug auf die Höhe.

Mit dem angefochtenen **Bescheid** setzte das FA unter Verweis auf die Bestimmung des § 135 BAO einen Verspätungszuschlag in Höhe von 10% der mit Bescheid vom selben Tag der Bf vorgeschriebenen Einkommensteuer 2013 (57.312,- €) fest.

Ihre verfahrensgegenständliche **Beschwerde** gegen diesen Verspätungszuschlagsbescheid begründete die Bf im Wesentlichen mit – nicht näher konkretisierten - zeitaufwändigen und psychisch belastenden familiären Problemen, die letztlich zur Änderung ihres ehelichen Familiennamens in den Mädchennamen geführt hätten. Dies habe einen amtsinternen Zuständigkeitswechsel in ein Veranlagungsteam mit strengen Maßregeln ausgelöst, der – anders als beim FA sonst üblich und auch aus der Praxis Wiener Finanzämter bekannt – die Festsetzung des verfahrensgegenständlichen Verspätungszuschlages zur Folge hatte, obwohl die letztlich erfolgte elektronische Erklärungseinreichung eine erklärungskonforme Veranlagung ohne wesentlichen Arbeitsaufwand für das FA und zudem mit einer deutlich höheren Bemessungsgrundlage ermöglicht habe, als im Fall einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch

das FA zu erwarten gewesen sei. Wiederholte Kontaktaufnahmen ihrer steuerlichen Vertretung zur Versicherung ihrer Absicht, korrekte Abgabenerklärungen für 2013 einzureichen, belegen aus Sicht der Bf ihren guten Willen und damit die Entschuldigbarkeit der Verspätung. Aufgrund der Verhängung einer Zwangsstrafe und der Vorschreibung von Anspruchszinsen sei der Abgabenverwaltung kein Schaden entstanden.

Für den Fall, dass das FA trotz ihrer Ausführungen einen Präzedenzfall setzen und die Vorschreibung des Verspätungszuschlages aufrecht erhalten sollte, beantragte die Bf die Herabsetzung auf 1% der Bemessungsgrundlage.

Im Gegensatz zum äußerst kurz begründeten Verspätungszuschlagsbescheid erließ das FA eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung** (BVE) mit folgender, ausführlicher Begründung:

„Die Beschwerdeführerin war verpflichtet eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 bis zum Ende des Monats April, bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni 2014 einzureichen (§ 134 BAO). Dem ist sie trotz mehrmaligen Aufforderungen durch das Finanzamt nicht nachgekommen. Selbst die Verhängung einer Zwangsstrafe konnte sie nicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung bewegen. Erst mit 01.07.2015 wurde die Erklärung durch ihren gewillkürten Vertreter elektronisch eingebracht. Mit 03.07.2015 wurde die Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer 2013 veranlagt, wobei sich eine Abgabennachforderung iHv. € 57.312,00 ergab. Zusätzlich wurden Anspruchszinsen iHv. € 828,50 festgesetzt. Zudem wurde der hier bekämpfte Verspätungszuschlag 2013 mit € 5.731,20 festgesetzt.

In der gegen den Verspätungszuschlagsbescheid 2013 erhobenen Beschwerde macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 lediglich aufgrund von enormen familiären Problemen nicht zeitgerecht eingereicht worden wäre. Weiters wäre dem Finanzamt durch die elektronische Einreichung kein nennenswerter Mehraufwand entstanden was die Festsetzung des Verspätungszuschlages mit 10 % rechtfertigen würde. Sollte eine Aufhebung des Verspätungszuschlages nicht möglich sein, so wird um eine Herabsetzung des Zuschlages auf 1 % der Bemessungsgrundlage beantragt.

§ 135 BAO, BGBl. Nr. 1/1961 idgF lautet:

"Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldigbar ist; [...]."

Zweck des Verspätungszuschlages ist es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Nach Ansicht des VfGH hat der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachtem Verwaltungsaufwand (vgl. Ritz; BAO⁵, § 135 Tz 1, mwA).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (Ritz, BAO⁵, § 135 Tz 4, mwA; Ritz, § 20 Tz 4). Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist (Ritz, § 135 Tz 4). Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (Ritz, § 135 Tz 10, mwA).

Die Begründung des Verspätungszuschlagsbescheides hat alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zu enthalten; sie hat des Weiteren das Vorliegen des Verschuldens nachvollziehbar zu begründen (Ritz, § 135 Tz 22).

Wendet man nun diese von Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so folgt daraus, dass der angefochtene Verspätungszuschlagsbescheid den dargestellten Anforderungen nicht genügt, denn die "Begründung", die Festsetzung des Verspätungszuschlages sei "auf Grund der Bestimmungen des § 135 BAO erfolgt", stellt weder eine taugliche Ermessensentscheidung dar noch spricht sie über das Vorliegen von Verschulden nachvollziehbar ab.

Das Recht auf Ermessensübung kann jedoch im Zuge der Beschwerdeentscheidung nachgeholt werden. Unter Zugrundelegung der von Lehre und Judikatur herausgearbeiteten Kriterien für die Ermessensübung (siehe Ritz, § 135 Tz 13f) ist daher Folgendes festzuhalten:

Unbestritten ist, dass die Einkommensteuererklärung 2013 objektiv verspätet eingebracht wurde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 135 BAO ist eine Verspätung nur dann entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige die Versäumnung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat.

Entschuldbar iSd § 135 Abs. 1 BAO ist eine Verspätung dann, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, das heißt, wenn er die Versäumnung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Bereits der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (culpa levissima) schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 5.11.1981, 2974/80; VwGH 29.4.1992, 88/17/0094, VwGH 14.3.1986, 84/17/0135; VwGH 24.10.2001, 95/14/0086; vgl. auch Ritz, Rz 4 und Rz 10 zu § 135).

Die Beschwerdeführerin selbst gibt an, dass durch Ihren Vertreter mehrmals beim Finanzamt die Bereitschaft zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2013 bekundet wurde. Dadurch war es der Beschwerdeführerin bewusst, dass sie die Steuererklärung bereits früher einzureichen hatte. Gründe, die die Verspätung iSd. oben gesagtem

entschulden würden, werden aber nicht dargelegt. Somit trifft die Beschwerdeführerin ein Verschulden an der verspäteten Einreichung.

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages für die objektiv und unentschuldbar verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärung 2013 war daher dem Grunde nach gerechtfertigt.

Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

- das Ausmaß der Fristüberschreitung*
- die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten Vorteils*
- das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen*
- der Grad des Verschuldens*
- die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen (vgl. Ritz, BAO⁵, § 135 Tz 13, mWA).*

Im Beschwerdefall ist einerseits zu bedenken, dass die Einkommensteuererklärung 2013 der Beschwerdeführerin mit recht erheblicher Verspätung (am 01.07.2015, siehe oben im Sachverhaltsteil) beim Finanzamt eingereicht wurde; das Ausmaß der Fristüberschreitung beträgt daher ein Jahr. Erschwerend kommt hinzu, dass die Beschwerdeführerin mehrmals durch das Finanzamt, sogar mit Zwangsstrafe, auf die Abgabeverpflichtung der Einkommensteuererklärung hingewiesen wurde.

Der entstandene Vorteil ist mit € 57.312,00 zu beziffern, standen der Beschwerdeführerin durch die verspätete Abgabe der Erklärung diese Mittel zur freien Verfügung. Dieser Vorteil wurde nur zu einem geringen Teil durch die Festsetzung von Anspruchszinsen aufgewogen.

Auch das bisherige steuerliche Verhalten, spricht nicht für die Beschwerdeführerin. Die Einkommensteuererklärungen wurden für die Jahre 2010 bis 2012 erst im Juni 2014 eingereicht, somit mindestens ein Jahr zu spät. Auch wurden die Erklärungen für das Jahr 2014 bislang nicht übermittelt, obwohl dies ebenfalls, z.B. mehrmals bei den zu erklärenden Umsatzsteuerquartalsmeldungen, vom Finanzamt gemahnt wurde. Somit ist auch keine Verbesserung im Verhalten der Beschwerdeführerin zu erblicken.

Aufgrund dieses Verhaltens ist auch das Verschulden als hoch anzusehen, da die Beschwerdeführerin bereits in den Vorjahren eine zeitgemäße Erklärung der Einkommensteuer unterlassen hat.

Die persönlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin mögen das Verhalten ergründen, jedoch nicht rechtfertigen. Die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin lassen keinen Raum zur Verringerung oder Aufhebung des festgesetzten Verspätungszuschlages, kam es doch 2013 zu einem steuerpflichtigen Einkommen von über € 148.000,-.

Aus diesen Gründen war die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.“ (Zitatende BVE vom 11.Dez.2015)

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** an das BFG verwies die Bf neuerlich auf die vorgeschriebenen Anspruchszinsen (an Stelle der höchstgerichtlich für eine Verspätungszuschlagsfestsetzung anerkannten Verzugszinsen) und die Einreichung der Bezug habenden Steuererklärung auf elektronischem Weg (dadurch Entfall eines vermehrten Verwaltungsaufwands). Zudem sei bei dem in § 135 BAO als Obergrenze einer Kannbestimmung formulierten Wert von 10% der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, dass die von der Bf im Jahr 2013 ausnahmsweise erzielte Einkommenshöhe von ihrer Einkommenssituation in den Jahren davor und danach deutlich abgewichen sei. So sei die Bf etwa in den Jahren vor und nach 2014 Kleinunternehmerin gewesen (und die Einforderung von Quartals-UVA durch das FA im Jahr 2015 daher unberechtigt erfolgt).

Mit einem Verspätungszuschlag in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage würde der Strafcharakter aus Sicht der Bf gewahrt und dem Gesetz genüge getan.

Anstelle einer Stellungnahme verwies das FA im **Vorlagebericht** an das BFG auf die in der entsprechenden abgabenbehördlichen Datenbank ersichtlichen Maßnahmen des FA zur Erwirkung einer Erklärungseinreichung für 2013.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1.) Sachverhalt:

Die Bf war vor dem Ergehen des verfahrensgegenständlichen Verspätungszuschlagsbescheides langjährig - und durchgehend steuerlich vertreten - mit nichtselbständigen Einkünften aus ihrer Tätigkeit für die Architektur-GmbH ihres Gatten (im Folgenden T-GmbH) beim FA erfasst (Steuerberater mit Zustellvollmacht).

Nach einer Unterbrechung ihrer Erwerbstätigkeit durch die Geburt des zweiten Kindes (2005) erfolgte letztmalig für das Jahr 2008 eine Veranlagung ihrer Einkünfte im Rahmen einer sogenannten „Antrags-Arbeitnehmerveranlagung“. Für die Jahre 2009 – 2011 wurde sie weder zur Einreichung von Abgabenerklärungen aufgefordert, noch reichte sie von sich aus solche ein. Die späteren abgabenbehördlichen Ermittlungen zeigen, dass 2010 und 2011 mangels Überschreiten der Grenzen des § 42 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) auch tatsächlich keine Erklärungspflicht bestanden hatte.

Aufgrund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern betreffend eine – der Abgabenbehörde bis dahin nicht gemeldete - Vermietungstätigkeit der Bf erging im Dez.2012 erstmals eine Aufforderung zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung (für 2012), der die Bf allerdings nicht nachkam. Nach Erinnerung, Quotenabberufung und Abweisung eines eingebrachten Fristverlängerungsansuchens, war die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorgesehen. Vor der bescheidmäßigen Umsetzung der Schätzung führte das

FA eine Außenprüfung (AP) für 2010 – 2012 durch, im Rahmen derer die Bf Einkommensteuererklärungen für den Prüfungszeitraum nachreichte. Die – nach Überprüfung im AP-Verfahren – erklärungsgemäß durchgeführte Veranlagung umfasste – neben den Lohnbezügen der Bf - für 2010 und 2011 negative bzw. für 2012 positive Einkünfte von rd. 5.900,- € aus der bis zur AP nicht offengelegten Vermietung von zwei Eigentumswohnungen (AP-Bericht 23.Juni 2014).

Im ESt-Bescheid für 2012 waren zudem erstmals auch Einkünfte aus einer – der Abgabenbehörde bis zur AP ebenfalls nicht gemeldeten – gewerblichen Tätigkeit der Bf erfasst, aus welcher sie, nach der im Juni 2014 nachgereichten ESt-Erklärung, einen Verlust von rd. 2.500,- € erzielt hatte (Branche: „*Vermittlung und Verwaltung von Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen für Dritte*“).

Das AP-Ergebnis belegt eine erstmalige Verpflichtung der Bf zur Einreichung einer Abgabenerklärung für das Jahr 2012, wenn auch mit geringen steuerlichen Auswirkungen (ESt-Schuld 367,- €).

Bereits kurz nach Abschluss des AP-Verfahrens begann das FA im Juli 2014 mit der Einforderung der im Dez. 2013 zugesendeten USt- und ESt-Erklärungen der Bf für das Jahr 2013. Nach zweimaliger Fristverlängerung bis zum Jahresende 2014 wurde die Bf ab Jänner 2015 mit Nachdruck und unter Zwangsstrafen- sowie Schätzungsandrohung zwei weitere Male an ihre Verpflichtung (§§ 133f BAO) erinnert, bevor am 31.März 2015 eine Zwangsstrafe von 300,- € festgesetzt wurde (§ 111 BAO). In der Folge nahm der steuerliche Vertreter der Bf sowohl per E-Mail (9.Juni 2015) als auch telefonisch (23.Juni 2015) Kontakt mit dem FA auf, um mit der Zusage einer kurzfristigen Nachreichung der Abgabenerklärungen für 2013 die angedrohte Schätzung zu verhindern. Kurz nach Ablauf der letzten Zufristung langten am 1.Juli 2015 die ausstehenden Abgabenerklärungen der Bf für 2013 beim FA ein, darunter jene ESt-Erklärung, deren erklärungsgemäße Veranlagung zu einer ESt-Schuld von 57.312,- € führte und die zugleich – neben der Vorschreibung von Anspruchszinsen - die Ausfertigung des verfahrensgegenständlichen Verspätungszuschlagsbescheides zur Folge hatte.

Die unter einem eingereichte Umsatzsteuer- (USt-) Erklärung für 2013 enthielt lediglich die Vermietungsumsätze der Bf. Der daraus resultierende USt-Bescheid 2013 ergab keine Restschuld.

Die Abgabenschuld aus der ESt-Veranlagung 2013 wurde von der Bf samt Anspruchszinsen umgehend entrichtet. Die Einhebung des angefochtenen Verspätungszuschlagsbescheides wurde nach Einbringung des Rechtsmittels antragsgemäß gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Die Abgabenerklärungen für 2014 reichte die Bf – wiederum nach Fristverlängerung und abgabenbehördlicher Erinnerung - zwar verspätet, doch ohne Zwangsmaßnahmen beim FA ein. Zu einer ESt-Vorschreibung kam es im Zuge dieser Veranlagung nicht (rd. 3.000,- € LSt-Gutschrift wegen Verlustes aus den gewerblichen Einkünften und der Vermietungstätigkeit). Auch die USt-Veranlagung 2014 blieb ohne

Nachforderung, weil die Bf die USt für die darin ausgewiesenen Umsätze (knapp 166.000,- €, davon rd. 153.200,- € zum Normalsteuersatz versteuert) bereits mittels Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) für das 3.Quartal 2014 gemeldet und bezahlt hatte.

Ab 2015 erzielte die Bf nur noch Umsätze aus ihrer Vermietungstätigkeit, mit welchen sie weder die Kleinunternehmergrenze noch die Grenze für die verpflichtende Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung überschritt (§ 21 Abs. 2 bzw. Abs. 6 Umsatzsteuergesetz 1994/UStG).

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die strittige ESt-Erklärung für 2013 tatsächlich um 6 Monate verspätet eingereicht wurde (bis Ende 2014 gewährte das FA Fristverlängerungen). In den Jahren davor war die Bf zur Einreichung von Abgabenerklärungen regelmäßig nicht verpflichtet gewesen. Die (erste verpflichtend einzureichende) ESt-Erklärung 2012 - und später auch jene für 2014 - waren zwar unter Verletzung der bestehenden Erklärungspflichten vier bzw. zwei Monate verspätet beim FA eingelangt und hatten wiederholten Verwaltungsaufwand verursacht (Überwachung, Abberufung, Fristverlängerung, Erinnerung, 2012 auch Veranlassung einer AP), abgabenbehördliche Zwangsmaßnahmen waren aber ausgeblieben. Zu nennenswerten steuerlichen Nachforderungen hatten die Veranlagungen beider Jahre nicht geführt.

Zu Zwangsmaßnahmen zum Erwirken der Erklärungsabgabe griff das FA gegenüber Bf erst- und einmalig im Zusammenhang mit den Abgabenerklärungen des Jahres 2013 (300,- € Zwangsstrafe; 5.731,20 € Verspätungszuschlag). 2013 war auch das einzige Jahr, für welches die Veranlagung – mangels vorausgehender Festsetzung von ESt-Vorauszahlungen (EVZ) - zu einer beträchtlichen ESt-Nachforderung führte (57.312,- €). Deren vollständige Entrichtung (samt Anspruchszinsen) erfolgte umgehend nach der Veranlagung.

Die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf sind seit Jahren geprägt von ihrem Dienstverhältnis zur T-GmbH des Gatten.

Über das Vermögen der T-GmbH war im Sept. 2010 ein gerichtliches Sanierungsverfahren (mit Eigenverwaltung) eröffnet worden, das Ende Jänner 2011 mit der Rechtskraft des eingebrachten Sanierungsplanes aufgehoben worden war.

Das Dienstverhältnis der Bf zur T-GmbH war bereits Ende Juni 2010 beendet worden. In der Folge hatte sie über einen Zeitraum von 19 Monaten steuerfreie Transferleistungen bezogen (AMS/GKK), bevor sie ihr Dienstverhältnis mit der T-GmbH Ende Jänner 2012 wieder aufnahm (Nettobezüge 2012/2013 rd. 24.000,- bzw. 29.000,- €).

Abgesehen von einer sechsmonatigen Unterbrechung im Jahr 2014, in welcher die Bf AMS-Bezüge erhielt, ist sie bis heute bei der T-GmbH beschäftigt.

Zudem besaß die Bf, wie erwähnt, im verfahrensrelevanten Zeitraum zwei Eigentumswohnungen, die sie zur Vermietung nutzte – ab 2012 mit positivem Ergebnis.

Die erstmals in der ESt-Erklärung für 2012 angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb („*Vermittlung und Verwaltung von Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen für Dritte*“). hatte die Bf durch Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt (Einnahmen 1.429,- €/ Verlust - 2.512,- €).

Im Folgejahr 2013 ermittelte die Bf ihre gewerblichen Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und erzielte einen Gewinn von 116.884,- €, der im Wesentlichen auf die Position „*Bestandsveränderungen 152.000,- €*“ zurückzuführen ist (keine gesonderte Übergangsgewinnermittlung).

Die Bilanz für das Folgejahr 2014 (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) weist den Eingang der zugehörigen Erlöse aus (Auflösung der Bestandsveränderungen des Vorjahres).

Da im „Gewerbebetrieb“ der Bf ab 2014 praktisch nur Aufwendungen anfielen (AfA, Kfz-Kosten u.ä., 2015 auch Buchwertabgang eines ausgeschiedenen Anlagegutes mit Einnahmen in selber Höhe), resultierten 2014 und 2015 Verluste aus dem „Gewerbebetrieb“ der Bf (rd. 13.200,- € bzw. 1.383,- €). Zugleich gab die Bf dem FA in der ESt-Erklärung 2015 die Beendigung ihrer gewerblichen Tätigkeit bekannt.

Zeitlich versetzt stellt sich die Situation aus umsatzsteuerlicher Sicht dar. Während sich die Umsätze der Bf im Jahr 2013 auf rd. 16.500,- € Mieterlöse beschränkten, findet sich, wie bereits festgestellt, in ihrer USt-Erklärung 2014 ein der Bilanz entsprechender Umsatz. Die zugehörige Umsatzsteuervorauszahlung (UVZ) war am 27.Nov.2014 für das 3.Quartal 2014 gemeldet und bezahlt worden. Ab 2015 umfassten die Umsätze der Bf wieder im Wesentlichen die Erlöse aus ihrer Vermietungstätigkeit (Kleinunternehmerstatus).

Das BFG zieht aus dem festgestellten Inhalt der abgabenbehördlichen Datenbanken den Schluss, dass die gewerbliche Tätigkeit der Bf im Wesentlichen einen einzigen Vorgang umfasst hatte, aus dem sie einen Nettoerlös von 152.000,- € erzielte (dafür sprechen insbesondere die betragsmäßigen Übereinstimmungen der Bilanzansätze „Bestandsveränderungen“ in den Jahren 2013/2014 und der UVZ für das 3.Quartal 2014). Die von der Bf angegebene Branchenbezeichnung lässt in Verbindung mit dem Geschäftsfeld ihrer Dienstgeberin und den Nahebeziehungen der Bf zur T-GmbH (Gatte der Bf = 100% Gesellschafter-Geschäftsführer) darauf schließen, dass ihren 2013 erklärten gewerblichen Einkünften ein Immobilienvermittlungsgeschäft für die T-GmbH zu Grunde lag bzw. diese zumindest in einem Zusammenhang mit den Geschäften der T-GmbH standen.

Ein Blick in Firmenbuch und Grundbuch erhärtet diesen Schluss. Nach Aufhebung des gerichtlichen Sanierungsverfahrens Ende Jänner 2011 hatte die T-GmbH ihre Geschäftstätigkeit fortgesetzt (seit 1997 durchgehende Bilanzen der Gesellschaft im Firmenbuch). Mit Kaufvertrag vom 8.Febr.2013 veräußerte die Gesellschaft um 2.604.000,- € (incl. 20% USt) ihre Betriebsliegenschaft in der (Wohnanlagenadresse) mit dem darauf errichteten mehrgeschossigen Wohnungseigentumsobjekt an eine neu gegründete (Wohnanlagenadresse) Immobilien GmbH, FN 999999 (Quelle: Grundbuch/

Urkundensammlung). In einer berichtigten Firmenbuch-Bilanz für 2014 ergänzte die T-GmbH am 11.Nov.2016 ihr Umlaufvermögen um ursprünglich nicht erfasste Forderungen von 169.825,- €.

Das BFG geht davon aus, dass den gewerblichen Einkünften der Bf aus dem Jahr 2013 eine punktuelle Tätigkeit im Zusammenhang mit dem angeführten Veräußerungsvorgang der T-GmbH zu Grunde liegt. Dies deckt sich auch mit den Ausführungen zur Kleinunternehmerstellung der Bf nach 2014 im verfahrensgegenständlichen Vorlageantrag und den USt-Erklärungen der Bf (ab 2015 lediglich V+V-Umsätze).

Zur persönlichen Situation der Bf ist der abgabenbehördlichen Familienbeihilfendatenbank zu entnehmen, dass diese im Dez. 2013 mit dem jüngeren ihrer beiden Söhne – beide unter Annahme des Geburtsnamen der Bf - den gemeinsamen Haushalt mit dem Gatten aufgab und eine andere Wohnung bezog, bevor sie ab Februar 2016 wieder an den ursprünglichen Familienwohnsitz zurückkehrte (und zugleich der (Ex-)Gatte wegzog). Im ZMR ist die Bf aktuell mit dem Familienstand „geschieden“ erfasst.

Zusammenfassend geht das BFG davon aus, dass den gewerblichen Einkünften der Bf eine lediglich im Jahr 2013 ausgeübte, hoch profitable Tätigkeit zu Grunde lag. In den Jahren davor und danach war ihre wirtschaftliche Situation aufgrund der Lohnbezüge von der T-GmbH grundsätzlich geordnet. Dazu kamen ab 2012 positive Vermietungseinkünfte. Mit den Vermietungserlösen und den AMS-Bezügen hatte die Bf eine sechsmonatige Phase der Arbeitslosigkeit zu bewältigen (4-9/2014), wobei sie allerdings im 3.Quartal 2014 zusätzlich über die Erlöse aus ihrer gewerblichen Tätigkeit verfügen konnte (152.000,- €).

Die im Rechtsmittel angedeutete und durch das Ermittlungsergebnis grundsätzlich bestätigte belastete familiäre Situation der Bf, hinderte sie weder an der Ausübung ihres Dienstverhältnisses noch an der gewerblichen Tätigkeit. Während ihrer Arbeitslosigkeit war zudem hinreichend Zeit und aufgrund der Erklärungsabberufung durch das FA auch Anlass, die Unterlagen zur Erstellung der Abgabenerklärungen 2013 durch die steuerliche Vertretung vorzubereiten.

2.) Rechtslage:

§ 133 Abs. 1 BAO legt fest, dass die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen grundsätzlich durch die Abgabenvorschriften bestimmt wird. Darüber hinaus ist zur Einreichung einer Abgabenerklärung jeder verpflichtet, der von der Abgabenbehörde dazu aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Für die Einreichung u.a. der Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer sieht § 134 BAO eine Frist bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres vor. Erfolgt die Übermittlung elektronisch, verlängert sich diese Frist bis Ende des Monats Juni. Beide Fristen können einerseits vom Bundesminister für Finanzen

allgemein oder im Einzelfall auf begründeten Antrag durch die Abgabenbehörde erstreckt werden.

Nach § 42 Abs. 1 EStG 1988 hat ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn

„1. er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder

2. das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 bestanden hat und der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist oder

3. wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, mehr als 11 000 Euro betragen hat; liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1, 2, 5, 6 oder 7 vor, so besteht Erklärungspflicht dann, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 12 000 Euro betragen hat, “ (.....)

§ 22 Abs. 6 UStG 1994 befreit Kleinunternehmer mit Jahresumsätzen von bis zu 30.000,- € von der Verpflichtung zur Einreichung von Jahressteuererklärungen.

Zu den gesetzlichen Grundlagen für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und die Bezug habende Lehre und Rechtsprechung, die auch der gegenständlichen Entscheidung des BFG zu Grunde liegen, wird auf die ausführliche Darstellung in der BVE des FA verwiesen.

Ergänzend ist auf die Bestimmung des § 205 BAO idF BGBl I Nr. 14/2013 zu verweisen, dessen Absätze 1 und 2, soweit verfahrensrelevant, wie folgt lauten:

„(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). (...)

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.“ (...):

Auch an § 120 BAO ist zu erinnern, der die Abgabepflichtigen dazu verpflichtet, dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die u.a. hinsichtlich der Einkommensteuer oder der Umsatzsteuer die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden.

Nach Abs. 2 der Bestimmung hat, wer einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen *gewerblichen Betrieb* oder eine sonstige selbständige Erwerbstätigkeit *begründet* oder aufgibt, dies dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

3.) Gerichtliche Würdigung:

Wie festgestellt, wurde die strittige ESt-Erklärung 2013 um 6 Monate später eingereicht als vom FA zugestanden. Die Verspätung als eine der beiden Grundvoraussetzungen des § 135 BAO für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages lag somit unstrittig vor.

Zum Merkmal des Verschuldens bzw. einer allfälligen Entschuldigbarkeit der eingetretenen Verspätung ist vorweg darauf zu verweisen, dass ggfs. ein Verschulden des Vertreters den Vertretenen trifft (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035).

Die Bf argumentiert im Rechtsmittel zum Verschuldensaspekt im Wesentlichen mit familiären Problemen, ohne diese allerdings so zu konkretisieren, dass daraus ein Entfall ihrer Verantwortung für die fristgerechte Einreichung der strittigen ESt-Erklärung 2013 abgeleitet werden könnte.

Aus der Art des angedeuteten familiären Sachverhalts erschließt sich die Nähe der Bf zum Beweisthema. Zugleich sind die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde im familiären Umfeld beschränkt. Es wäre daher an der Bf gelegen, ihrer Argumentation durch eine klar nachvollziehbare und durch Beweise erhärtete Darstellung so zu untermauern, dass diese das Beschwerdebegehren zu tragen vermag (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 15.12.2009, 2006/13/0136). Diesen Anforderungen entspricht das Beschwerdevorbringen allerdings in keiner Weise.

Das zuvor dargestellte Verfahrensergebnis lässt vielmehr nicht daran zweifeln, dass der Bf die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten im Zusammenhang mit der Einreichung ihrer ESt-Erklärung 2013 vorzuwerfen ist.

Wenn sie, trotz der familiären Problemlage, einerseits ihrer nichtselbständigen Tätigkeit nachgehen und andererseits mit ihrer gewerblichen Betätigung eine zusätzliche Aufgabe übernehmen konnte, erscheint es nicht nachvollziehbar, weshalb die daraus erwachsenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen unverschuldet vernachlässigbar gewesen sein sollten. Dies umso mehr als die abgabenrechtliche Relevanz der gewerblichen Einkünfte aufgrund des punktuellen Anfalls und der außerordentlichen Höhe für die – steuerlich vertretene – Bf frühzeitig erkennbar, deren buchhalterische Erfassung mit absehbar geringem Aufwand möglich gewesen und der Bf im Jahr 2014 aufgrund ihrer Arbeitslosigkeit hinreichend Zeit zur Vorbereitung der Unterlagen für die vom FA bereits abgerufenen Abgabenerklärungen 2013 zur Verfügung gestanden sein sollte.

Der Hinweis auf die angeblich gängige Praxis von Finanzämtern, bei elektronischer Einreichung von Abgabenerklärungen von der Festsetzung von Verspätungszuschlägen generell abzusehen, lässt zudem auf ein bewusstes Vorgehen der Bf (bzw. ihrer steuerlichen Vertretung) unter Spekulation auf eine lediglich durch die festgesetzte Zwangsstrafe und die Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO sanktionierte Pflichtverletzung schließen.

Vor diesem Hintergrund geht das BFG von einer nicht entschuldbaren Verspätung iSd § 135 BAO aus und hält die Festsetzung des verfahrensgegenständlichen Verspätungszuschlages dem Grunde nach für gerechtfertigt und aus spezialpräventiven Gründen sogar für geboten.

Nicht gerechtfertigt erscheint allerdings die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages.

Die Bf verweist im Rechtsmittel zutreffend darauf, dass § 135 BAO mit 10% die Obergrenze einer Spanne festlegt, die im Rahmen einer Ermessensentscheidung unter Abwägung der relevanten Gesamtumstände auf den Einzelfall anzuwenden ist.

Wie bereits in der BVE ausgeführt, sind nach der VwGH-Judikatur als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (z.B. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054 mit Verweis auf die in der BVE zitierte Fundstelle bei Ritz, § 135 Tz 13, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Nach dem Verfahrensergebnis betrug die Dauer der Verspätung im hier zu beurteilenden Fall sechs Monate und lag damit bei der Bf erstmals – und bis zum Ergehen des angefochtenen Bescheides einmalig - eine verspätete Einreichung von Abgabenerklärungen vor, die abgabenbehördliche Zwangsmaßnahmen zur Folge hatte (Zwangsstrafe, Verspätungszuschlag).

Bis zum Jahr 2011 hatte für die Bf keine Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen bestanden. Weder hatte das Einkommen der Bf die Grenzen des § 42 EStG überschritten, noch waren ihr Abgabenerklärungen zugesendet worden.

Die Verspätung bei der (erstmalig auch eingeforderten) Einreichung der Abgabenerklärung für 2012 (4 Monate) veranlasste das FA nicht zur Verhängung einer Zwangsstrafe. Auch die Verspätung bei der Einreichung der Abgabenerklärung für 2014 (2 Monate) blieb ohne Zwangsstrafenfestsetzung. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages entfiel mangels (hinreichender) Abgabennachforderung in beiden Jahren. Für eine Pflichtverletzung im Zusammenhang der Einreichung von UVA im Jahr 2015 fehlten aufgrund des Absinkens der Umsätze auf Kleinunternehmerniveau die gesetzlichen Voraussetzungen.

Damit steht zwar fest, dass die Abgabenerklärungen der Bf für 2012 – 2014 durchgängig verspätet eingereicht wurden, dennoch sprechen aus Sicht des BFG die Dauer der Verspätung im Anlassfall und die dargestellten Umstände in den Vor- und Folgejahren eher für eine maßvolle als für eine exemplarische Höhe des festzusetzenden Verspätungszuschlages.

Bei der Höhe des finanziellen Vorteils der Bf bzw. eines Schadens des Abgabengläubigers aus der verspäteten Erklärungseinreichung, ist die umgehende Entrichtung der aus der erklärungsgemäßen Veranlagung resultierenden ESt-Nachforderung für 2013 (samt Anspruchszinsen) zu berücksichtigen. Ein der Abgabenbehörde aus der verspäteten Entrichtung entstandener Zinsenverlust war durch die Anspruchsverzinsung (§ 205 BAO) ab Okt. 2014 abgedeckt. Inwiefern der Bf durch die spätere Entrichtung der Abgabenschuld ein über einen Verzinsungseffekt hinausgehender, finanzieller Vorteil erwachsen sein sollte, ist für das BFG nicht erkennbar.

Allerdings ist zu bedenken, dass die Bf in Kenntnis ihrer außerordentlichen gewerblichen Einkünfte verpflichtet war, dem FA rechtzeitig die notwendige Festsetzung entsprechender Einkommensteuervorauszahlungen für 2013 mitzuteilen (§ 120 BAO iVm § 45 EStG). Da die gewerblichen Einkünfte nach dem Verfahrensergebnis nicht über das Jahr verteilt anfielen, sondern die für die Ertragsbesteuerung entscheidenden Parameter bereits frühzeitig im Jahr 2013 realisiert waren, hätte die ordnungsgemäße Meldung zu entsprechenden EVZ-Festsetzungen geführt, bei deren fristgerechter Bezahlung dem Abgabengläubiger die Mittel bereits deutlich früher zur Verfügung gestanden wären. Insofern entstand durch eine (weitere) Pflichtverletzung der Bf für diese ein Zinsenvorteil bzw. dem Staat ein Schaden in Höhe des Zinsenverlustes aus deren ESt-Schuld 2013 bis zum Beginn der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO im Okt. 2014.

Nicht zu folgen ist der Argumentation der Bf hinsichtlich des verursachten Verwaltungsmehraufwandes. Tatsächlich waren, wie festgestellt, der Festsetzung des strittigen Verspätungszuschlages mehrere Maßnahmen der Abgabenbehörde vorausgegangen, um die Einreichung der ESt-Erklärung 2013 zu erwirken (zwei Abberufungen, Erinnerung mit und ohne Zwangsstrafenandrohung, Zwangsstrafenfestsetzung, Schätzungsauftrag, nachfolgende Kontakte mit der steuerlichen Vertretung). Insgesamt hat die verfahrensgegenständliche Pflichtverletzung der Bf der Abgabenbehörde damit sogar einen erheblichen Verwaltungsmehraufwand verursacht.

Beim Blick auf das bisherige bzw. übrige steuerliche Verhalten der Bf ist - neben dem unterlassenen Antrag auf EVZ-Festsetzung - zudem der durch die pflichtwidrig unterbliebene Meldung ihrer Vermietungstätigkeit entstandene Verwaltungsmehraufwand bei der Einforderung der ESt-Erklärung 2012 (bis hin zur Durchführung eines AP-Verfahrens im Jahr 2014) einzubeziehen.

Die zuletzt genannten Aspekte (Verwaltungsmehraufwand, übriges steuerliches Verhalten der Bf) sprechen durchaus für einen Verspätungszuschlag in spürbarer Höhe.

Als für die angemessene Höhe entscheidend erachtet das BFG letztlich aber den Verschuldensaspekt. Vor dem Hintergrund der festgestellten Umstände legt der ausnahmsweise und punktuelle Anfall gewerblicher Einkünfte in außerordentlicher Höhe tatsächlich ein bewusstes, ja absichtliches Vorgehen und damit ein qualifiziertes Verschulden der Bf bei der eingetretenen Verspätung nahe. Offenbar wurde bewusst auf eine lediglich durch die festgesetzte Zwangsstrafe und die Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO sanktionierte Pflichtverletzung spekuliert. Qualifiziertes Verschulden rechtfertigt auf Basis der VwGH-Judikatur nicht nur einen deutlich höheren Verspätungszuschlag (VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054; 24.6.2009, 2008/15/0035 u.a.), sondern lässt ihn aus Sicht des BFG geradezu geboten erscheinen.

Allerdings ist im anhängigen Verfahren auch der Umstand einzubeziehen, dass nach dem Verfahrensergebnis durch die - wenn auch verspätete - Einreichung der ESt-Erklärung 2013, wohl tatsächlich eine - aufgrund des außerordentlichen Anfalls der

gewerblichen Einkünfte - deutlich zu niedrige Schätzung der Besteuerungsgrundlagen verhindert wurde.

Dagegen hat sich die Höhe der festgesetzten Abgabe lt. VwGH bei der Ermessensübung nicht auszuwirken, weil diese *„ohnedies über die Bemessungsgrundlage nach § 135 BAO in die Berechnung des Verspätungszuschlages Eingang findet und solcherart eine unzulässige doppelte Berücksichtigung ein- und desselben Kriteriums bei der Ausmessung des Verspätungszuschlages“* vorläge (vgl. VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Eine Motivation für die Einreichung der ESt-Erklärung auf elektronischen Weg enthält § 134 Abs. 1 BAO in Form der Verlängerung der Einreichfrist. Die Nichtsanktionierung der eingetretenen Verspätung nach § 135 BAO als „Belohnung“ für eine elektronische Erklärungseinreichung sieht das Abgabenverfahrensrecht dagegen nicht vor.

Nachdem die - ggfs. durch § 111 BAO sanktionierte - Verletzung der Verpflichtung zur Einreichung elektronischer Abgabenerklärungen nicht verfahrensgegenständlich ist, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das diesbezügliche Vorbringen der Bf.

Mit dem Hinweis auf die angeblich gängige Praxis von Finanzämtern, bei elektronischer Einreichung von Abgabenerklärungen von der Festsetzung von Verspätungszuschlägen generell abzusehen, ist für die Bf nichts zu gewinnen, da aus einer allfälligen gesetzwidrigen Vorgangsweise der Finanzämter keine Rechte abgeleitet werden können. Zudem beschränkte sich die Bf auf eine bloße Behauptung.

Wenig Einfluss auf die Höhe des verfahrensgegenständlichen Verspätungszuschlages räumt das BFG aufgrund der festgestellten Umstände der familiären Situation der Bf im maßgeblichen Zeitraum ein. Auch ihre wirtschaftliche Lage bietet keine Rechtfertigung für die verschuldete Verspätung, zumal ein Beibehalten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine problemlose Entrichtung der ESt-Schuld für die gewerblichen Einkünfte aus den eingehenden Erlösen ermöglicht hätte.

Unter Berücksichtigung der festgestellten Umstände und Abwägung der angeführten Aspekte erachtet das BFG für das gegenständliche Verfahren einen Verspätungszuschlag von 4% der Bemessungsgrundlage für angemessen.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass Gegenstand des Verfahrens zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages die Ahndung einer vorwerfbaren Verspätung bei der Einreichung von Abgabenerklärungen ist. Eine Überprüfung jener Vorgänge, die der Abgabenschuld zu Grunde liegen, vermag diese Maßnahme nicht zu ersetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 23. Dezember 2017