



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stbr., vom 17. Jänner 2008 gegen den Bescheid des FA vom 9. Jänner 2008 betreffend Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2005 mit € 1.379,00 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

a) Vorgeschichte

Der Berufungswerber (Bw.) ist steuerlich vertreten. Das Finanzamt (FA) führte eine Abberufung im Einzelfall zur Abgabe der Erklärung für Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 zum 10. April 2007 mit Nachfrist 30. April 2007 durch (AS 49). Berufungsgegenständlich ist ein Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2005.

Mit Schreiben vom 30. April 2007 (AS 65) ersuchte die steuerliche Vertretung um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 30. Mai 2007 mit der Begründung, dass sie noch nicht alle Unterlagen für die Erstellung der Erklärung erhalten habe. Mit Bescheid vom 9. Mai 2007 (AS 66) wies das FA das Ansuchen ab und sprach aus, dass die Abgabenerklärungen 2005 als fristgerecht eingebbracht gelten würden, wenn sie bis zum 30. Mai 2007 beim FA eingereicht würden (sic). Zur Begründung führte das FA aus, um den kontinuierlichen Fortgang der Veranlagung zu gewährleisten, habe eine weitere Fristverlängerung nicht ausgesprochen werden können.

Mit Schreiben vom 30. Mai 2007 (AS 67) ersuchte die steuerliche Vertretung neuerlich um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 2. Juli 2007 mit gleich lautender Begründung wie oben. Mit Bescheid vom 8. Juni 2007 (AS 68) wies das FA das Ansuchen wiederum ab und sprach aus, dass die Abgabenerklärungen 2005 als fristgerecht eingebbracht gelten würden, wenn sie bis zum 2. Juli 2007 beim FA eingereicht würden. Die Bescheidbegründung ist ident mit jener vom 9. Mai 2007.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2007 (AS 69) ersuchte die steuerliche Vertretung um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 2. August 2007 mit gleich lautender Begründung wie oben. Mit Bescheid vom 5. Juli 2007 (AS 70) wies das FA das Ansuchen ab und sprach aus, dass die Abgabenerklärungen 2005 als fristgerecht eingebbracht gelten würden, wenn sie bis zum 26. Juli 2007 beim FA eingereicht würden. Die Bescheidbegründung ist ident mit jener vom 9. Mai 2007.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2007 (AS 71) ersuchte die steuerliche Vertretung um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 27. August 2007 mit gleich lautender Begründung wie oben. Mit Bescheid vom 2. August 2007 (AS 72) wies das FA das Ansuchen ab und sprach diesmal aus, dass die Abgabenerklärungen 2005 unverzüglich einzureichen seien. Zur Begründung führte das FA aus, dem Ansuchen habe nicht entsprochen werden können und es sei keine weitere Nachfrist zu setzen gewesen, da bereits ein vorangegangenes Ansuchen um Fristverlängerung unter Setzung einer Nachfrist abgewiesen worden sei und berücksichtigtenswürdige Gründe iSd § 294 BAO nicht vorliegen würden.

Mit Schreiben vom 27. August 2007 (AS 73) ersuchte die steuerliche Vertretung um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 27. September 2007 mit gleich lautender Begründung wie oben. Mit Bescheid vom 30. August 2007 (AS 74) wies das FA das Ansuchen zurück und sprach aus, dass die Abgabenerklärung 2005 unverzüglich einzureichen seien. Laut Bescheidbegründung sei die Zurückweisung erfolgt, weil das Ansuchen um Verlängerung der Frist zur Einreichung von Abgabenerklärungen verspätet eingebbracht worden sei.

Mit Schreiben vom 27. September 2007 (AS 75) ersuchte die steuerliche Vertretung um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 29. Oktober 2007 mit gleich lautender Begründung wie oben. Mit Bescheid vom 28. September 2007 (AS 76) wies das FA das Ansuchen zurück und sprach aus, dass die Abgabenerklärung 2005 unverzüglich einzureichen sei. Die Bescheidbegründung ist ident mit jener vom 30. August 2007.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2007 (AS 77) ersuchte die steuerliche Vertretung um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen bis 29. November 2007 mit gleich lautender Begründung wie oben.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22. November 2007 setzte das FA die Einkommensteuer gemäß § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Steuerklärung im Schätzungswege mit € 7.474,12 fest.

| | |
|-------------------------------------|------------------|
| E-Bescheid v. 22.11.2007: | € |
| Einkommensteuer | 13.336,52 |
| anrechenbare Lohnsteuer | <u>-5.862,40</u> |
| festgesetzte Einkommensteuer | 7.474,12 |
| bisher festgesetzte Einkommensteuer | <u>-2.167,37</u> |
| Abgabennachforderung | 5.306,75 |

Mit Bescheid ebenfalls vom 22. November 2007 setzte das FA einen Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2005 wegen Nichtabgabe der Steuererklärung mit € 530,66, das seien 7,1% von € 7.474,12, fest.

Mit Schreiben vom 29. November 2007 (AS 3) ersuchte die steuerliche Vertretung um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärungen 2005 bis 31. Dezember 2007 mit gleich lautender Begründung wie im Schreiben vom 30. April 2007.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2007 (AS 4ff) erhob die steuerliche Vertretung ua. gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 und den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag Berufung und beantragte die Veranlagung gemäß nunmehr beiliegender Steuerklärungen 2005 mit der Begründung, die der Schätzung zu Grunde liegenden Annahmen betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würden nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, sodass die Veranlagung auf Grund der nunmehr vorgelegten Abgabenerklärungen vorzunehmen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22. November 2007 und setzte die Einkommensteuer in geringfügiger Abweichung von der abgegebenen Erklärung mit € 18.079,60 fest.

| | |
|-------------------------------------|------------------|
| BVE v. 9.1.2007: | € |
| Einkommensteuer | 23.942,00 |
| anrechenbare Lohnsteuer | <u>-5.862,40</u> |
| festgesetzte Einkommensteuer | 18.079,60 |
| bisher festgesetzte Einkommensteuer | <u>-7.474,12</u> |
| Abgabennachforderung | 10.605,48 |

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2008 (AS 45) wies das FA die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines "Verspätungszuschlages für Einkommensteuer" ab mit der Begründung, würden einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden seien, könne der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Die Berufung sei daher gemäß § 252 Abs. 2 BAO abzuweisen.

b) Bescheid - Berufung

Mit dem nun berufungsgegenständlichen Bescheid vom 9. Jänner 2008 (AS 51) änderte das FA den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag vom 22. November 2007 gemäß § 295 Abs. 3 BAO und setzte den Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2005 wegen Nichtabgabe der Steuererklärung mit € 1.591,00, das seien 8,8% von € 18.079,60, fest. Zur Begründung führte das FA aus, die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte auf Grund der Bestimmungen des § 135 BAO.

Gegen diesen Bescheid er hob die steuerliche Vertretung die Berufung vom 17. Jänner 2008 (AS 47f) und brachte vor, es sei zwar zuzugestehen, dass die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2005 insofern verspätet erfolgt sei, als die Abgabefrist gemäß Bescheid vom 5. Juli 2007 am 26. Juli 2007 geendet habe, die Einkommensteuererklärung tatsächlich aber erst am 13. Dezember 2007 und sohin rund viereinhalb Monate verspätet beim FA eingereicht worden sei. Gemäß § 135 BAO könne die Abgabenbehörde einen Zuschlag von bis zu 10% der festgesetzten Abgabe als Verspätungszuschlag auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Die diesbezügliche Ermessensübung habe unter Bedachtnahme auf § 20 BAO nach den Grundsätzen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit stattzufinden. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages in der angefochtenen Höhe sei unbillig und zwar aus folgenden Gründen:

- Die Überschreitungsfrist habe wie dargetan rund viereinhalb Monate betragen. Nehme man für jedes Monat der Fristüberschreitung einen Verspätungszuschlag von 1% als angemessen an, so wäre der Höhe nach ein Verspätungszuschlag von 4,5% vorzuschreiben.
- Der Verspätungszuschlag sei unter Billigkeitsgesichtspunkten nur von der tatsächlichen Einkommensteuernachforderung in Ansatz zu bringen. Die bescheidmäßig festgesetzte Einkommensteuerschuld betrage € 18.079,60, wobei jedoch, wie aus dem Erstbescheid vom 22. November 2007 ersichtlich sei, die angeführte Lohnsteuer und die Einkommensteuervorauszahlungen einen Betrag von € 8.029,77 erreicht hätten, sodass tatsächlich nur eine Nachforderung in Höhe von € 10.049,83 vorliege.
- Ebenso entspreche es den Billigkeitsgrundsätzen, die verrechneten Anspruchszinsen in Höhe von € 228,33 auf den Verspätungszuschlag anzurechnen, weil die gleichzeitige Verhängung eines Verspätungszuschlages einerseits und von Anspruchszinsen andererseits den Charakter einer Doppelbestrafung der verspäteten Zahlung hätte.

Auf Grund dieser Überlegungen er gebe sich folgende Berechnung eines angemessenen Verspätungszuschlages:

| | |
|----------------------|----------|
| 4,5% von € 10.049,83 | € 452,24 |
|----------------------|----------|

| | |
|---|---------|
| minus entrichtete Anspruchszinsen für die Zeit der Verspätung (€ 10.049,83 x 0,0142% Tageszinssatz x 160 Tage, 6. Juli bis 12. Dezember 2007 | -228,33 |
| | 223,91 |

c) BVE

Das FA wies die Berufung mit der Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2008 (AS 52ff) mit der Begründung ab, gemäß § 135 BAO könne die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag von bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Die dem Grund und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung von Verspätungszuschlägen setze voraus, dass ein Abgabepflichtiger eine Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhalte und dies nicht entschuldbar sei. Eine Verspätung sei dann nicht entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen an ihr ein Verschulden, welcher Ver- schuldensform auch immer, treffe. Kein Verschulden liege beispielsweise vor, wenn eine Partei der vertretbaren Rechtsansicht gewesen sei, keine Abgabenerklärung einreichen zu müssen und daher die Einreichung unterlasse.

Zweck des Verspätungszuschlages sei es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen, und er habe auch die Funktion der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärungen verursachten Verwaltungsaufwand, wie zB Erklärungs- eingangsevidenz, Erinnerungsverfahren, Zwangsstrafenandrohung etc.

Im gegenständlichen Fall hätten die Abgabenerklärungen für 2005 bereits am 10. April 2007 eingereicht werden müssen. Auf Grund wiederholter Fristverlängerungsansuchen und damit verbundener wiederholter Abweisungen dieser Ansuchen ("Abweisung vom 9. Mai 2007, 8. Juni 2007, 5. Juli 2007, 2. August 2007, Zurückweisung vom 30. August 2007") seien die Erklärungen schließlich erst nach durchgeföhrter Schätzung gemäß § 184 BAO (laut Bescheide vom 22. November 2007) am 13. Dezember 2007, somit verspätet abgegeben worden. Es sei daher zu Recht ein Verspätungszuschlag von "10%" wegen Nichtabgabe der Erklärungen vorgeschrieben worden.

Den Ausführungen in der Berufung, der Verspätungszuschlag sei nur von der tatsächlichen Einkommensteuernachforderung in Absatz zu bringen, die abgeführt Lohnsteuer und die Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von € 8.029,77 seien zu berücksichtigen, sei entgegenzuhalten, dass sehr wohl lediglich die sich auf Grund des Einkommensteuerbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung ergebenden bescheidmäßigen Nachforderung bei der Berechnung der Verspätungszuschläge herangezogen worden seien.

Die Verspätungszuschläge für die Einkommensteuer 2005 würden sich berechnen wie folgt:

| | |
|--|-----------|
| Einkommensteuer | € |
| Nachforderung auf Grund Einkommensteuerbescheid 2005 vom 22. November 2007 | 5.306,75 |
| 10% Verspätungszuschlag festgesetzt mit Bescheid vom 22. November 2007 | 530,68 |
| Nachforderung auf Grund Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2008 | 10.605,48 |
| 10% Verspätungszuschlag | 1.060,55 |

Die vom Bw. in der Berufung angeführte Lohnsteuer 2005 und Einkommensteuervorauszahlungen 2005 von insgesamt € 8.029,77 seien bei der Nachforderung zu berücksichtigen, sei entgegenzuhalten, dass diese sehr wohl bei der Berechnung des Nachforderungsbetrages auf Grund des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 22. November 2007 geschehen sei.

Auf Grund der Tatsache, dass die Abgabenerklärungen erst nach durchgeföhrter Schätzung eingereicht worden seien, erscheine die Festsetzung eines Verspätungszuschlages von 10% gerechtfertigt, zumal überdies darauf hinzuweisen sei, dass auch Abgabeerklärungen für 2004 verspätet eingereicht worden seien.

Ebenso gehe auch der Hinweis, die verrechneten Anspruchszinsen hätten aus Billigkeitsgrundsätzen auf den Verspätungszuschlag angerechnet werden müssen, weil die gleichzeitige Verhängung eines Verspätungszuschlages einerseits und von Anspruchszinsen andererseits den Charakter einer Doppelbestrafung der verspäteten Zahlung hätte, insofern ins Leere, da Verspätungszuschläge als Sanktion für die nicht rechtzeitige bzw. Nichtabgabe von Abgabenerklärungen festgesetzt würden. Anspruchszinsen würden jedoch die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstünden, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt entstehe, die Festsetzung der Abgabe jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolge.

d) Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 28. Februar 2008 (AS 59) führte die steuerliche Vertretung aus, eine nähere Begründung des Vorlageantrages erfolge zunächst nicht, wobei zur Rechtmäßigkeit dieses Vorgehens auf das "Erk 28.11.2000, 97/14/0032", verwiesen werde (unter Hinweis "auch ganz in diesem Sinne" Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar, 3. Auflage 2005, § 276 Rz 25). Eine derartige ausführliche Begründung werde einem gesonderten Schriftsatz vorbehalten.

Mit Schreiben vom 3. April 2008 (AS 78ff) gab die steuerliche Vertretung an, die angefochtene Berufungsentscheidung weiche vom Berufungsbegehren in dreifacher Hinsicht ab:

1. Die angefochtenen Berufungsentscheid lege der Ermittlung des Verspätungszuschlages eine Nachforderung von insgesamt € 15.912,23 (€ 5.306,75 zuzüglich € 10.605,48) zu Grunde, wohingegen die Berufung die Zugrundelegung eines Nachforderungsbetrages von lediglich € 10.049,83 begehre.

2. Die angefochtene Berufungsvorentscheidung setze den Verspätungszuschlag mit 10% dieses Nachforderungsbetrages fest, wohingegen in der Berufung der Ansatz eines Prozentsatzes von lediglich 4,5% begehrt werde.

3. Die angefochtene Berufungsvorentscheidung lehne die Berücksichtigung der für den Zeitraum der Verspätung entrichteten Anspruchszinsen in Höhe von € 228,33 bei der Ermittlung der Höhe des Verspätungszuschlages entgegen dem Berufungsbegehren ab.

Zu diesen drei Abweichungspunkten sei im einzelnen zu sagen:

1. In Ansehung von Punkt 5 [Anmerkung: gemeint offenbar Punkt 3] des Erlasses zum Verspätungszuschlag (AÖF 2006/128) müsse außer Streit stehen, dass der Verspätungszuschlag lediglich von der Differenz zwischen den Vorauszahlungen und der Abgabenschuldigkeit laut Veranlagungsbescheid zu berechnen sei, was auch die angefochtene Berufungsvorentscheidung dem Grunde nach zugesteh. Allerdings seien von der letztendlich festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von € 18.079,60 gemäß Bescheid vom 9. Jänner 2008 die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von € 5.862,40 sowie die geleisteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen in Höhe von € 2.167,37 in Abzug zu bringen, sodass der der Ermittlung des Verspätungszuschlages zu Grunde zu legende Nachforderungsbetrag lediglich € 10.049,83 betrage.

2. Entgegen der Darstellung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung hätten die Abgabenerklärungen für 2005 nicht schon am 10. April 2007, sondern erst auf Grund eines Bescheides des FAes am 26. Juli 2007 beim Finanzamt eingereicht werden müssen, um als fristgerecht eingebbracht zu gelten (Bescheidkopie). Damit scheide aber ein Verschulden an der verspäteten Einreichung der Einkommensteuererklärung 2005 entgegen der Auffassung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung für die Zeit vom 10. April bis 26. Juli 2007 aus, sodass sich der verschuldensverfangene Verspätungszeitraum entgegen der offensären Auffassung des FAes nicht auf rund acht, sondern nur - wie schon in der Berufung vorgebracht - auf rund viereinhalb Monate erstrecke. Habe der Abgabepflichtige nämlich rechtzeitig einen Fristerstreckungsantrag gestellt, so liege nach dem Erkenntnis VwGH 18.9.1959, 1620/56, insoweit kein Verschulden an der verspäteten Einreichung der Abgabenerklärungen vor, als - wie hier eben bis zum 26. Juli 2007 vorliegend - vom FA eine entsprechende Fristerstreckung gewährt werde (etwa in diesem Sinne auch Ritz, Bundesabgabenordnung. Kommentar,

3. Auflage (2005) § 135 Rz 14). Allein schon durch die Verkürzung der verschuldensverfangenen Zeit der verspäteten Abgabenerklärungseinreichung von acht auf viereinhalb Monate würde sich - folge man im übrigen der Argumentation des FAes - eine Reduktion des angemessenen Verspätungszuschlages von 10% auf rund 5,6% ergeben. Allerdings erscheine auch ein Verspätungszuschlag von 5,6% nicht schuldangemessen, weil er den Grad des Ver-

schuldens, der jedenfalls zu berücksichtigen sei, nicht hinreichend würdige (ganz in diesem Sinne etwa Ritz, Bundesabgabenordnung. Kommentar, 3. Auflage (2005) § 135 Rz 13).

Dazu werde im einzelnen vorgebracht: Die Verspätung bei der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2005 des Bw. habe sich insbesondere aus zwei Umständen ergeben, nämlich einerseits daraus, dass sich die steuerliche Vertretung materiell mit Wirksamkeit ab

1. Oktober 2004 insofern geändert habe, als namentlich genannte Komplementäre der Gesellschaft gewechselt hätten. Bei der Erstellung der Abgabenerklärungen der Jahre 2004 und 2005 seien umfängliche Abstimmungen zwischen dem alten und dem neuen Steuerberater erforderlich gewesen, die insbesondere deshalb einen nicht unbeträchtlichen Zeitaufwand nach sich gezogen zogen hätten, weil der ausgeschiedene Komplementär und Steuerberater sich in die Pension zurückgezogen habe und überwiegend im Ausland lebe, sodass dieser nur mit beträchtlichen Wartezeiten zur Erörterung von Akten zur Verfügung stehen könne.

Dieser Umstand wurde beim Bw. noch dadurch verschärft worden, dass dieser mit Wirksamkeit ab dem Jahr 2005 für die von ihm selbst durchgeführte laufende Buchhaltung ein neues EDV-Programm eingeführt habe, das erst mit nicht unbeträchtlichem Aufwand an diejenigen Bedürfnisse adaptiert und eingerichtet habe werden müssen, die für die Erstellung der Abgabenerklärungen erforderlich seien, da es sich dabei dem Grunde nach nicht um ein Buchhaltungs- sondern um ein Hausverwaltungsprogramm der Art der Tätigkeit des Bw. entsprechend handle. Nunmehr seien diese Anfangsschwierigkeiten, die durch den Steuerberaterwechsel einerseits und durch das neue EDV-Programm andererseits hervorgerufen worden sein, freilich beseitigt, was seinen Ausdruck auch darin finden werde, dass die Steuererklärungen für das Jahr 2006 bereits im Laufe des Monats April 2008 dem FA eingereicht würden, da sie schon fertig gestellt seien und nur mehr mit dem Bw. einer Schlussbesprechung zugeführt werden müssten.

Da sohin der Grad des Verschuldens als sehr geringfügig zu qualifizieren sei, werde die Auffassung vertreten, dass der in der Berufung beantragte Verspätungszuschlag von 4,5% an der Obergrenze der gebotenen Ermessungsübung liege. Eigentlich wäre die Festsetzung des Verspätungszuschlages lediglich mit 3% des Nachforderungsbetrages angemessen, was hiermit ergänzend beantragt werde.

3. Wenn die angefochtene Berufungsentscheidung schließlich meine, dass entgegen dem Berufungsvorbringen die verrechneten Anspruchszinsen für den Verspätungszeitraum nicht auf den Verspätungszuschlag in Anrechnung zu bringen wären, so sei ihr der Erlass betreffend die Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO (AÖF 2001/226) entgegenzuhalten, in dessen Punkt 10 ausdrücklich festgelegt werde, dass für Verspätungszuschläge bei der Ermessensübung die Höhe der Anspruchszinsen im allgemeinen nicht außer Acht zu lassen sei, sondern eine

nochmalige Berücksichtigung beim Verspätungszuschlag insoweit zu unterbleiben habe, als der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen durch Anspruchszinsen abgeschöpft werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erlässen kommt keine rechtsverbindliche Wirkung zu.

§ 135 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe als Verspätungszuschlag auferlegen kann, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Verspätungszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

1. Verspätung

Die Verhängung eines Verspätungszuschlages setzt tatbestandsmäßig die Nichtwahrung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung voraus. So darf kein Verspätungszuschlag festgesetzt werden, wenn die Abgabenerklärung innerhalb einer (wenn auch rechtswidrig) verlängerten Nachfrist eingereicht wird (Ritz, BAO³, § 135 Tz 5).

Im vorliegenden Fall setzte das FA mit Bescheid vom 5. Juli 2007 eine Nachfrist bis zum 26. Juli 2007, die vom Bw. jedoch nicht genutzt wurde. Die Einkommensteuererklärung 2005 langte erst am (Eingangsstempel) 14. Dezember 2007 (AS 10) beim FA ein. Die Verspätung beträgt somit viereinhalb Monate.

2. Verschulden

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft, wobei bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit ausschließt. Das Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen, wobei der Verspätungszuschlag dem Vertretenen gegenüber festzusetzen ist (Ritz, aaO, § 135 Tz 10f)

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 (vgl. Ritz, aaO, § 308 Tz 14f).

Gemäß § 82 Abs. 1 WTBG sind die Berufsberechtigten verpflichtet, ihren Beruf ua. gewissenhaft, sorgfältig und eigenverantwortlich auszuüben. Die steuerliche Vertretung des Bw. ist eine Personengesellschaft. Ein Gesellschafterwechsel mit Pensionierung im Oktober 2004 vermag die verspätete Abgabe einer Steuererklärung für 2005, die frühestens am 2. Mai 2006 abzugeben gewesen wäre (§ 134 Abs. 1 und § 108 Abs. 3 BAO, der 30. April 2006 war ein Sonntag) nicht zu entschuldigen. Selbst wenn man ein Tätigwerden für den Bw. bereits bei

der laufenden Erfassung der Besteuerungsgrundlagen im Kalenderjahr 2005 und nicht erst in der Erstellung der Einkommensteuererklärung ansetzt, blieben der steuerlichen Vertretung mindestens zwei Monate um Vorsorge zu treffen, damit es zu Lasten ihres Mandaten zu keinen Verspätungen kommt. Auch einem pensionierten Steuerberater, der nach wie vor über Unterlagen des Mandanten verfügt, obliegt es, ohne Verzögerungen erreichbar zu sein. Die Verspätung ist daher auf auffallende Sorglosigkeit zurückzuführen.

Die Einkommensteuererklärung 2005 wurde erst am 14. Dezember 2007 abgegeben. Dass der Bw. beinahe zwei Jahre beim Umgang mit "Anfangsschwierigkeiten" mit einem neuen EDV-System benötigte, ist ebenfalls als auffallende Sorglosigkeit zu werten.

3. Ermessen

Die Verhängung eines Verspätungszuschlages stellt eine Ermessensentscheidung dar, die innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist (§ 20 BAO).

Unter ist Billigkeit die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte 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 anzuwenden 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. Dies spricht etwa gegen geringfügige Auswirkungen eines behördlichen Eingriffes (Ritz, aaO, § 276 Tz 7ff).

Zweck des Verspätungszuschlages ist es, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und somit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Ein weiterer Zweck ist in der Abgeltung von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärungen verursachten Verwaltungsaufwand (vgl. FA: Erklärungseingangsevidenz, Erinnerungsverfahren, Zwangsstrafenandrohung) zu sehen (Ritz, aaO, § 276 TZ 1)..

Kriterien bei der Ermessensübung bei Verhängung eines Verspätungszuschlages sind 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 (Ritz, aaO, § 135 Tz 13).

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

Der finanzielle Vorteil bestand für den Bw. in der Differenz zwischen der geleisteten Vorauszahlungen einschließlich der im Abzugsweg einbehalten Lohnsteuer und der auf Grund der verspätet abgegebenen Erklärung veranlagten Einkommensteuer.

| | € |
|--|------------------|
| Einkommensteuer 2005 lt. BVE v. 9.1.2008 | 23.942,00 |
| anrechenbare Lohnsteuer | -5.862,40 |
| Einkommensteuervorauszahlungen 2005 lt. Bescheid v. 4.5.2005 | -2.167,37 |
| finanzieller Vorteil Bw. | <u>15.912,23</u> |

Der finanzielle Vorteil beträgt rund 2/3 der Abgabe.

Beim bisherigen steuerlichen Verhalten ist zu berücksichtigen, dass auch die Umsatzsteuererklärung 2005 und sowie die Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung 2004 verspätet abgegeben wurden. Die Umsatzsteuererklärung 2005 wurde ebenfalls erst am 14. Dezember 2007 abgegeben, die Verspätung betrug somit gleichfalls viereinhalb Monate. Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung 2004 wurden vom FA am 16. Februar 2006 mit Nachfrist 3. April 2006 abberufen. Das FA wies mit den Bescheiden vom 5. April, 15. Mai und 7. Juni 2006 jeweils Ansuchen um Fristverlängerungen ab. Mit Bescheid vom 22. Juni 2006 forderte das FA den Bw. unter Androhung einer Zwangsstrafe auf, die Einreichung der Abgabenerklärungen 2004 bis 13. Juli 2006 nachzuholen. Mit Bescheid vom 17. Juli 2006 forderte das FA den Bw. neuerlich zur unverzüglichen Abgabe der Erklärungen auf. Der Bw. stellte mit Schreiben vom 14. August, 14. September, 16. Oktober, 16. November, 18. Dezember 2006 sowie 18. Jänner 2007 wiederholt Fristverlängerungsansuchen mit gleicher Begründung wie auch für das Jahr 2005. Die Abgabenerklärungen 2004 langten schließlich am 30. Jänner 2007 beim FA um fünfeinhalb Monate verspätet (letzte gesetzte Frist 13. Juli 2006) ein.

Gemäß § 135 BAO bildet die festgesetzte Abgabe die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag. Im vorliegenden Fall der Einkommensteuer ist dies die Steuer vor anzurechnender Vorauszahlungen und durch Steuerabzug einbehaltener Lohnsteuer (Ritz, aaO, § 135 Tz 15 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar).

Bei der festgesetzte Abgabe als Bemessungsgrundlage gemäß § 135 BAO ist im vorliegenden Fall insbesondere nicht vom – durch die Berufungsvorentscheidung abgeänderten – Einkommensteuerbescheid vom 22. November 2007 auszugehen, da dieser mangels Abgabe der Steuererklärung vom FA ohne Mitwirkung des Bw. im Schätzungswege erlassen werden musste.

Im rechtskräftigen Bescheid vom 9. Jänner 2008 wurden für den Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 9. Jänner 2008 insgesamt € 673,43 an Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 1 BAO festgesetzt. Dieser Zeitraum deckt jenen der vom Bw. zu vertretenden Verspätung 27. Juli bis 14. Dezember 2007 ab. Soweit der Zinsvorteil des Bw. durch Anspruchszinsen abgeschöpft wird, darf er nicht nochmals beim Verspätungszuschlag berücksichtigt werden (Ritz, aaO, § 135 Tz 13, letzter Absatz). Da bei der Ermessensentscheidung betreffend Verspätungszuschlag auch der finanzielle Vorteil in Erwägung zu ziehen ist, kann eine bereits erfolgte

Verzinsung auf Grund einer anderen Rechtsvorschrift nicht völlig außer Ansatz bleiben. Die mit oa. Bescheid festgesetzten Anspruchszinsen für den Zeitraum der Verspätung betragen € 212,34 (€ 10.605,48 x 141 Tage x 0,0142%).

| | |
|-----------------------------|----------------|
| | € |
| Verspätungszuschlag laut FA | 1.591,00 |
| Anspruchszinsen | <u>-212,34</u> |
| Verspätungszuschlag laut BE | 1.378,66 |

Ein Verspätungszuschlag von gerundet € 1.379,00 entspricht weniger als 5,8% der mit Bescheid (Berufungsvorentscheidung) vom 9. Jänner 2008 rechtskräftig festgesetzten Einkommensteuer 2005 von € 23.942,00. Auf Grund einer Verspätung von viereinhalb Monaten, der wiederholten monotonen Antragstellung, des erheblichen Verschuldens, eines finanziellen Vorteils von immerhin 2/3 der Abgabe, der erheblichen Verspätung auch betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 erscheint ein Verspätungszuschlag in dieser Höhe keinesfalls als zu hoch gegriffen. Bei der Ermessensübung wurde auch berücksichtigt, dass der dem Bw. durch die verspätete Erklärungsabgabe entstandene finanzielle Vorteil von € 15.912,23 die Summe von Einkommensteuervorauszahlungen und Lohnsteuer von € 8.029,77 bei weitem übersteigt.

Einem behaupteten Wohlverhalten in der Zukunft kommt für die Bemessung eines Verspätungszuschlages keine Bedeutung zu, da die fristgerechte Abgabe von Erklärungen als Normalfall anzusehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Juni 2008