

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch RPC Reschenhofer & Partner Consulting Stb GmbH, Lichtenfelsgasse 5/10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15.03.2017, ergänzt durch die Beschwerde vom 24.4.2017, gegen den Änderungsbescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 24.03.2017 (Änderung gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu Bescheid vom 15.2.2017) betreffend Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer für 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Verspätungszuschlag beträgt 5% der Einkommensteuer für das Jahr 2015, also 1.995,55 Euro.

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

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers (Bf) für das Jahr 2015 führte nach Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Festsetzung der Einkommensteuer in Höhe von 50.205 Euro. Gleichzeitig erging ein **Verspätungszuschlagsbescheid 2015 vom 15.2.2017**, mit dem wegen Nichtabgabe der Steuererklärung ein Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer von 5.020,50 Euro (10% der festgesetzten Einkommensteuer) festgesetzt wurde. Begründend wurde auf § 135 BAO hingewiesen.

Der Bf brachte gegen beide Bescheide mit Eingabe vom 15.3.2017 eine **Beschwerde** ein. Hinsichtlich des Verspätungszuschlages führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Kanzlei die Abgabe der Steuererklärungen 2015 bis 25.11.2016 übersehen habe. Der Zeitraum bis zur Erlassung des Verspätungszuschlagsbescheides am 15.2.2017 habe ca 2 ½ Monate betragen.

Der Nachteil der Finanzverwaltung bzw der Vorteil des Bf könne unter Zugrundelegung der Verdopplung des derzeitigen Stundungszinssatzes von 3,88% p.a., somit mit 7,76% pro Jahr festgelegt werden. Umgelegt auf den Überschreitungszeitraum von 2 ½ Monaten

ergebe sich ein Prozentsatz von aufgerundet 2% ($7,76\% \times 2 \frac{1}{2} \text{ Monate} / 12 \text{ Monate} = 1,62\%$).

Im angefochtenen Bescheid fehle die Begründung.

Die Einkommensteuer laut Beschwerde betrage 39.911 Euro. Es werde daher um Herabsetzung des Verspätungszuschlages auf 798,22 Euro ersucht.

Das Finanzamt setzte im Rahmen einer stattgebenden Beschwerdevorentscheidung vom 24.3.2017 die Einkommensteuer auf 39.911 Euro herab. Mit demselben Datum erfolgte gemäß § 295 Abs. 3 BAO eine **Änderung des Verspätungszuschlages** auf 3.991,10 Euro.

Der Bf brachte am 24.4.2017 eine **weitere Beschwerde** gegen den neuen Verspätungszuschlagsbescheid vom 24.3.2017 (unter Wiederholung der Begründung der ersten Beschwerde) ein.

Das Finanzamt wies mit **Beschwerdevorentscheidung vom 5.5.2017** die Beschwerde gegen den Verspätungszuschlag als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Mit Bescheid vom 5.9.2016 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) u.a. aufgefordert, die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 bis zum 17.10.2016 einzureichen.“

Mit Bescheid vom 4.11.2016 wurde der Bf. u.a. ersucht, die Einkommensteuererklärung 2015 bis zum 25.11.2016 nachzuholen, da er die Einreichungsfrist nicht eingehalten hatte. Gleichzeitig wurde die Festsetzung einer Zwangsstrafe angedroht.“

Mit Bescheid vom 6.12.2016 wurde wegen Nichteinreichung u.a. der Einkommensteuererklärung 2015 eine Zwangsstrafe iHv € 250 festgesetzt.“

Der Bf. wurde weiters aufgefordert, die bisher nicht abgegebenen Abgabenerklärungen bis 28. Dezember 2016 beim Finanzamt einzureichen.“

Mangels Einreichung einer Einkommensteuererklärung für 2015 wurden die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt, der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid erging am 15.2.2017, die Einkommensteuer für 2015 wurde mit € 50.205,- festgesetzt. Gleichzeitig wurde mit Bescheid ein Verspätungszuschlag iHv 10%, also € 5.020,50 festgesetzt.“

Auf Grund der Beschwerde des Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wurde mit BVE vom 24.3.2017 die Einkommensteuer mit € 39.911,- festgesetzt. Der Verspätungszuschlag wurde mit Bescheid vom gleichen Tag gem. § 295 Abs. 3 BAO angepasst und mit € 3.991,10 festgesetzt.“

Die Beschwerde vom 15.3.2017 wendet sich gegen die Höhe des vorgeschriebenen Verspätungszuschlages. Die Verspätung habe nur rund 2 1/2 Monate betragen, ein auf Basis des derzeitigen Stundungszinssatzes berechneter Zinsvorteil würde daher für diesen Zeitraum aufgerundet € 798,22 betragen, weshalb beantragt werde, den Verspätungszuschlag auf diesen Betrag herabzusetzen.“

Die am 15.3.2017 eingebrachte Beschwerde wirkt gem. § 253 BAO auch gegen den gem. § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid vom 24.3.2017. Die Eingabe vom 24.4.2017, bezeichnet als Beschwerde gegen den Verspätungszuschlag vom 24.3.2017, ist somit nur als eine Ergänzung der noch offenen Beschwerde vom 15.3.2017 zu werten.

Gem. § 135 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;

Dass die Fristversäumnis entschuldbar gewesen wäre, behauptet auch der Bf. nicht. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages sind somit unbestrittenmaßen gegeben.

Bei der Ermessensausübung sind u.a. das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils und das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten (VwGH 28.11.1969, 189/69; 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, 98/17/0265) zu berücksichtigen.

Entgegen dem Vorbringen des Bf. wurden die Besteuerungsgrundlagen für 2015 nicht nach 2 1/2 Monaten, sondern erst im Zuge der Beschwerde vom 15.3.2017, also somit rund 5 Monate nach Fristablauf am 17.10.2016 bekanntgegeben.

Bereits die Einkommensteuererklärung für 2014 wurde vom Bf. rund ein Jahr verspätet eingereicht, ebenso wurde die Einkommensteuererklärung für 2013 ca. 5 Monate verspätet und erst nach Festsetzung einer Zwangsstrafe eingereicht. Die Einkommensteuererklärung wurde 5 Monate verspätet und erst nach Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe eingereicht.

Im Hinblick darauf, dass der Bf. seine Einkommensteuererklärung für 2015 erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens, also 5 Monate nach Ablauf der gesetzten Einreichungsfrist eingereicht hat, dieses Verhalten noch dazu über mehrere Jahre hindurch (sohin wiederholt) gesetzt hat und jahrelang die abgabenbehördlichen Aufforderungen nicht beachtet hat, bewegt sich der vom Finanzamt vorgeschriebene Verspätungszuschlag von 10% im Rahmen des gesetzlichen Ermessens, eine Herabsetzung des Verspätungszuschlages auf 2% wäre sachlich daher nicht gerechtfertigt.“

Am 19.6.2017 langte beim Finanzamt ein **Vorlageantrag** ohne weitere Ausführungen ein.

Das Finanzamt übermittelte dem **Bundesfinanzgericht** die Beschwerde samt Akten des Verwaltungsverfahrens. In der Folge richtete der steuerliche Vertreter an das

Finanzamt rund 15 Anträge auf Fristverlängerung für eine ergänzende Begründung des Vorlageantrages.

Das Bundesfinanzgericht räumte dem Bf Gelegenheit zu einem ergänzenden Vorbringen ein. Mit Schreiben vom 10.5.2018 wiederholte der steuerliche Vertreter sodann sein bisheriges Vorbringen und brachte im Übrigen vor:

„Im Verspätungszuschlagsbescheid vom 24.03.2017 fehlt die Begründung seitens der Finanzverwaltung.“

Die Begründung des Verspätungszuschlagsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für die Festsetzung darzulegen. Auch das Vorliegen des Verschuldens ist nachvollziehbar zu begründen (VwGH 22. 5.2002, 2002/15/0041).

Die Begründung seitens der Abgabenbehörde hat weiters für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen zu enthalten (vgl. zB VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; VwGH 24.3.20014, 2001/14/0083).

Die beiden obigen Absätze sind entnommen aus finon.bmf.gv.at (findok).

Wir ersuchen das Bundesfinanzgericht somit aufgrund unserer Ausführungen den Verspätungszuschlag zu stornieren bzw. auf die unsererseits beantragten € 798,22 herabzusetzen.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Folgender unbestrittener Sachverhalt ist der Entscheidung zugrunde zu legen:

Der Bf wurde mittels Bescheid zur Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 bis 17.10.2016 aufgefordert. Diese Frist hat der Bf nicht gewahrt. Mittels zweier weiterer Bescheide wurde der Bf an die Abgabe der Einkommensteuererklärung erinnert. Das Finanzamt hat mit Einkommensteuerbescheid vom 15.2.2017 unter Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege die Einkommensteuer in Höhe von 50.205 Euro festgesetzt. Die Besteuerungsgrundlagen hat der Bf schließlich erst im Zuge der gegen den Einkommensteuerbescheid gerichteten Beschwerde vom 15.3.2017 bekannt gegeben. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.3.2017 verminderte das Finanzamt die Einkommensteuer 2015 auf 39.911 Euro.

Der Bf bekämpfte den Verspätungszuschlag 2015, der mit Bescheid vom 15.2.2017 mit 5.202,50 Euro festgesetzt und mit Bescheid vom 24.3.2017 gemäß § 295 Abs. 3 BAO auf 3.991,10 Euro herabgesetzt wurde. Beide Bescheide enthalten als Begründung lediglich einen Hinweis auf § 135 BAO.

Rechtslage:

Gemäß § 135 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.

Rechtliche Erwägungen:

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Bf beim Finanzamt innerhalb der gesetzten Frist keine Einkommensteuererklärung für 2015 eingereicht hat.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Der Verspätungszuschlag hat auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen und von erhöhtem, durch die nicht rechtzeitige Einreichung der Abgabenerklärung verursachten Verwaltungsaufwand (*Ritz*, BAO⁶, § 135 Tz 1).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Verspätung nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (zB VwGH 20.1.2016, Ro 2014/170036). Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen.

Der Bf ließ nicht nur die Einreichfrist 17.10.2016 verstrecken, sondern reagierte auch nicht auf die weiteren Aufforderungen zur Erklärungsabgabe (Bescheide des Finanzamtes vom 4.11.2016 und 6.12.2016). Der steuerliche Vertreter wendete hinsichtlich des Verschuldens lediglich ein, seine Kanzlei habe die Abgabe der Steuererklärung übersehen. Insbesondere in Hinblick auf die mehrmaligen Aufforderungen zur Erklärungsabgabe ist dies kein tauglicher Entschuldigungsgrund, schließt doch auch Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit aus. Es ist daher von einer unentschuldbaren Verspätung auszugehen.

Die Verhängung eines Verspätungszuschlages ist daher zulässig.

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

Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen (siehe *Ritz*, BAO⁶, § 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 bzw. dass der Abgabepflichtige in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist, weiters etwa die Nichteinreichung der Erklärungen für die Vorjahre oder der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war,
- der Grad des Verschuldens und die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen.

Im vorliegenden Fall ist eine Fristüberschreitung von fünf Monaten festzustellen (17.10.2016 bis 15.3.2017). Durch die nicht zeitgerechte Entrichtung der Einkommensteuer von 39.911 Euro ist dem Bf ein finanzieller Vorteil entstanden.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten des Bf wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Aktenkundig ist, dass in den Vorjahren 2012 bis 2014 das Finanzamt ebenfalls Androhungen bzw die Festsetzung von Zwangsstrafen ausgesprochen hat und Umsatz- und Einkommensteuererklärungen erst mit mehrmonatigen Verspätungen einlangten. Die Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer 2015 erfolgte schließlich erst nach einer Schätzung durch das Finanzamt.

Diese wiederholte Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten ist bei der Ermessensübung ebenso zu berücksichtigen wie der Grad des Verschuldens des Bf, der bereits grobe Fahrlässigkeit erreicht (siehe oben zum Ausschluss der Entschuldbarkeit).

Allerdings ist bei der Festsetzung der Höhe des Verspätungszuschlages die Vorschreibung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) nicht außer Acht zu lassen. Soweit der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen durch Nachforderungszinsen „abgeschöpft“ wird, darf er nicht nochmals beim Verspätungszuschlag berücksichtigt werden (vgl zB *Ritz*, SWK 2001, 35).

Dem Bf wurden Anspruchszinsen 2015 mit Bescheid vom 15.2.2017 in Höhe von 263,28 Euro für den Zeitraum 1.10.2016 bis 15.2.2017 vorgeschrieben, mit Bescheid vom 24.3.2017 wurden Anspruchszinsen von 53,98 Euro gutgeschrieben. Der Bf wurde somit lediglich mit der Differenz von 209,30 Euro belastet.

In Hinblick auf die nicht übermäßig lange Fristüberschreitung und der bereits erfolgten Berücksichtigung eines (geringen) finanziellen Vorteils durch die Vorschreibung von Anspruchszinsen sowie des Umstandes, dass ein vorsätzliches Verhalten nicht feststellbar war, ist die Festsetzung des Verspätungszuschlages in maximaler Höhe von 10% der Abgabe nicht gerechtfertigt.

Zu verweisen ist darauf, dass die Höhe des durch eine verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils nur ein Ermessenskriterium ist, welches auch nicht streng mathematisch bei der Wahl des Prozentsatzes für den Verspätungszuschlag oder gar durch Abzug der Anspruchszinsen vom Verspätungszuschlag zur berücksichtigen ist (BFG 25.06.2015, RV/5101376/2012).

Unter Abwägung der angeführten Ermessenskriterien, wie insbesondere die jahrelange Nichteinhaltung von Fristen, und zur Abgeltung des erhöhten Verwaltungsaufwandes erscheint ein Verspätungszuschlag von 5% der festgesetzten Einkommensteuer als angemessen, was einen Betrag von 1.995,55 Euro ergibt.

Dem Begehr des Bf auf Herabsetzung des Verspätungszuschlages auf 798,22 Euro – was lt. steuerlichem Vertreter dem finanziellen Vorteil des Bf entspreche – kann nicht gefolgt werden, da bei der Ermessensübung nicht nur ein allfälliger Zinsvorteil, sondern eine Reihe von Kriterien (wie erwähnt) zu berücksichtigen sind.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters hinsichtlich der fehlenden Begründung des angefochtenen Bescheides ist anzumerken, dass eine Begründung, die ausschließlich aus dem Hinweis auf die Rechtsgrundlage besteht, unzureichend ist. Begründungsmängel im

erstinstanzlichen Verfahren können aber im Rechtsmittelverfahren saniert werden (*Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 16). Dies ist bereits mit der Beschwerdevorentscheidung vom 5.5.2017 geschehen.

Der Beschwerde war teilweise Folge zu geben.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, sondern handelt es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen sowie der Ermessensübung (Höhe des Verspätungszuschlages).

Wien, am 22. Mai 2018