



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Verspätungszuschlag 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als der Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung mit 4,00 v.H. von € 624.029,96, somit mit € 24.961,20 festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist. Im Jahr 2008 bezog er ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in der Höhe von € 1,248.000.

Mit der am 12. März 2012 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 übermittelte der Bw. eine Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz, in welcher er den Sachverhalt sowie die Begründung für die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 darstellte.

Mit Bescheid vom 13. April 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2008 in der Höhe von € 624.029,96 fest. Des Weiteren erließ das Finanzamt am 13. April 2012 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung einen Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2008, wobei es den Verspätungszuschlag mit 10% festsetzte. Der Bescheid enthielt folgende Begründung:

"Die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte auf Grund der Bestimmungen des § 135 BAO."

Mit Eingabe vom 9. Mai 2012 erhob der steuerliche Vertreter Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2008 und brachte vor, dass der Bw. mit 31. August 2011 in Pension gegangen sei. Mit dem Eigentümer der X, Schweiz sei mündlich vereinbart gewesen, dass der Gewinn aus dem psp, welcher zwar bereits im Jahr 2008 auf ein separates Konto überwiesen worden sei, als Art „Pensionsvorsorge“ anzusehen sei und tunlichst bis dahin nicht angetastet werden solle. Der Bw. habe sich an diese mündliche Vereinbarung gehalten und das Geld lediglich im Rahmen einer täglich fälligen Anleihe (UBS Daily Accrual Bonds 2001 - 24.2.2031) angelegt, da dies auf Anraten der Bank mehr Sicherheit biete als ein Girokonto.

Anlässlich seiner Pensionierung Ende 2011 habe der Bw. erstmals steuerliche Beratung in Anspruch genommen und habe in Erfahrung bringen müssen, dass der Gewinn aus dem psp entgegen seiner Einschätzung bereits im Jahr 2008 steuerlich als zugeflossen zu werten sei und er daher mit der Abgabe der entsprechenden Einkommensteuererklärung säumig gewesen sei.

Der Bw. habe in den Jahren seit seiner Wohnsitzverlegung nach Österreich im Jahr 1988 nie im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung Werbungskosten oder Sonderausgaben geltend gemacht. Seine Lohnsteuer sei stets vom Dienstgeber einbehalten und abgeführt worden.

Im Zeitpunkt der Selbstanzeige sei bereits bekannt gewesen, dass ein Steuerabkommen nach dem Muster Deutschland mit der Schweiz abgeschlossen werde. Der Bw. habe sich dennoch für die Steuerehrlichkeit im Wege einer Selbstanzeige entschieden. Jene Steuerpflichtige, die jedoch ganz bewusst auf die positive Bereinigung ihrer Steuerschuld durch das Abkommen mit der Schweiz warteten, würden bei einer vergleichbaren Konstellation nach dem vorliegenden Entwurf des Abkommens nicht einmal 20% Steuerlast tragen müssen. Im vorliegenden Fall mache die Steuerlast bei gewählter Selbstanzeige zuzüglich Anspruchszinsen 53,13%. Inklusiv Verspätungszuschlag sei das Einkommen in der Höhe von € 1,248.000 mit 58,13% belastet. Das Abkommen mit der Schweiz hätte hingegen lediglich zu einer Steuer von rund € 243.606 und somit zu einer prozentuellen Steuerbelastung von 19,13% geführt.

Ergänzend würde darauf hingewiesen, dass der Bw. durch die verspätete Einreichung kein finanzieller Vorteil – sondern vielmehr ein finanzieller Nachteil – erwachsen sei. Der Kursgewinn von 2008 bis 2010 für 1.053 Stück UBS Daily Accrual Bonds 2001-24.2.2031 betrage lediglich € 23.454.

Anschaffungskosten per 15. Februar 2008	€ 1,248.000,00
Kurswert per 31. Dezember 2011	€ 1,271.454,00
Kursgewinn	€ 23.454,00

Dieser Kursgewinn in der Höhe von € 23.454 stehe in keiner Relation zu dem festgesetzten Verspätungszuschlag in der Höhe von € 62.402,99, zumal der Bw. ebenfalls Anspruchszinsen für die verspätete Entrichtung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 in der Höhe von € 38.986,90 vorgeschrieben bekam.

Der Bw. sei bemüht, die steuerlichen Vorschriften einzuhalten. Die Zahlung der Einkommensteuer 2008 und der Anspruchszinsen 2008 sei bereits angewiesen. Es werde ersucht, den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 135 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 71/2003, 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 entschuldbar 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 verursachten Verwaltungsaufwand (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 135 Tz 1, mwA).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (*Ritz*, BAO⁴, § 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" des Finanzamtes, 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 geht jedoch auf die Berufungsbehörde über; das Ermessen der Berufungsbehörde tritt an die Stelle des Ermessens der Abgabenbehörde I. Instanz (*Stoll*, Bundesabgabenordnung, Handbuch, S 46, S 684). Unter Zugrundelegung der von Lehre und Judikatur herausgearbeiteten Kriterien für die Ermessensübung (siehe *Ritz*, § 135 Tz 13 f.) ist daher seitens des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Unbestritten ist, dass die Einkommensteuererklärung 2008 objektiv verspätet eingebracht wurde.

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

Im gegenständlichen Fall führt der steuerliche Vertreter in seiner Berufung aus, der Bw. habe erstmals anlässlich seiner Pensionierung steuerliche Beratung in Anspruch genommen und dabei erfahren, dass der Gewinn aus dem psp bereits im Jahr 2008 steuerlich als zugeflossen zu werten sei.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass unter Fahrlässigkeit auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen ist. Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann zwar die Annahme eines Verschuldens ausschließen; allerdings sind Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen 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. die hg. Erkenntnisse vom 27.9.2000, 96/14/0174, sowie vom 12.8.2002, 98/17/0292).

In der Unterlassung einer entsprechend den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden (*Stoll aaO*, S 1530). Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig informieren und beraten zu lassen, auszugehen (*Stoll*, BAO Kommentar, Band II, S 1530).

Selbst einem steuerlich nicht versierten Abgabepflichtiger wie dem Bw. wäre es daher zumutbar gewesen, sich *zeitnäher* Gedanken darüber zu machen und demzufolge *früher* entsprechende fachliche Auskünfte darüber einzuholen, ob nicht bei Zufluss - derart beträchtlicher - ausländischer Einkünfte auch Steuerpflicht bezüglich dieser Einkünfte in Österreich besteht.

An dem Umstand der verspäteten Einreichung der Einkommensteuererklärung 2008 kann auch die Selbstanzeige des Bw. nichts ändern, zumal die Einkommensteuererklärung 2008 bei Abgabe der Selbstanzeige bereits verspätet war. Dazu kommt, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG nicht die Festsetzung eines Verspätungszuschlages hindert, weil für die Festsetzung dieses Zuschlages allein die nicht entschuldbare Nichtwahrung der Abgabenerklärungsfrist Tatbestandsvoraussetzung ist und es entsprechend dem Wesen des Verspätungszuschlages nicht zu einer „Strafkumulierung“ kommt.

Die Festsetzung des Verspätungszuschlages für die objektiv und unentschuldbar verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärung 2008 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*, BAO⁴, § 135 Tz 13, mwA).

Im Berufungsfall ist einerseits zu bedenken, dass die Einkommensteuererklärungen des Bw. für das Jahr 2008 mit recht erheblicher Verspätung (am 12. März 2012, siehe oben im Sachverhaltsteil) beim Finanzamt eingereicht wurden; das Ausmaß der Fristüberschreitung beträgt daher drei Jahre.

Andererseits ist dem steuerlichen Vertreter zuzustimmen, dass dem Bw. aus der Verspätung kein erkennbarer, finanzieller Vorteil erwachsen ist. Dem Kursgewinn im Ausmaß von € 23.454 (für UBS Daily Accrual Bonds 2001-24.2.2031) stehen die Anspruchszinsen 2008 in der Höhe von € 38.986,90 sowie der Verspätungszuschlag 2008 in der Höhe von € 62.402,99 gegenüber.

Betreffend das steuerliche Verhalten des Bw. ist festzuhalten, dass dieser die aus der nachgereichten Einkommensteuererklärung 2008 resultierende Einkommensteuernachforderung sowie die Anspruchszinsen umgehend nach deren Festsetzung beglichen hat. Auch der Verspätungszuschlag wurde in weiterer Folge beglichen. Das Abgabenkonto des Bw. ist derzeit ausgeglichen. In seiner Berufung konnte der Bw. darüber hinaus glaubhaft aufzeigen, dass er auf die sorgfältige Einhaltung der steuerlichen Bestimmungen äußerst Bedacht nimmt, sodass auch in Zukunft mit einer korrekten Vorgangsweise des Bw. zu rechnen ist.

Hinsichtlich des Verschuldensgrades ist dem Bw. leichte Fahrlässigkeit anzulasten, was bei der Bemessung des Verspätungszuschlages mildernd zu berücksichtigen ist

Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist daher zusammenfassend festzuhalten, dass die seitens des Finanzamtes festgesetzte Höhe des Verspätungszuschlages 2008 mit dem Maximalbetrag von 10% als (weit) überhöht zu qualifizieren ist. Vielmehr ist in Anwendung des gesetzlich eingeräumten Ermessens ein Verspätungszuschlag in der Höhe von 4% als angemessen festzusetzen.

Da den obigen Darlegungen entsprechend die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung nicht entschuldbar ist, konnte von der Festsetzung des Verspätungszuschlages nicht zur Gänze Abstand genommen werden und wurde dem Berufungsbegehren daher nur teilweise Folge geleistet.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 25. September 2012