

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch Marek Consulting Wirtschaftstreuhand u Steuerberatungs GmbH, Wiedner Hauptstraße 52, 1040 Wien, Beschwerden vom 18. August 2009 bzw. 21. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 17. Juli 2009, betreffend Umsatzsteuer 2008 samt Verspätungszuschlag, Festsetzung Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-4/2009 samt Verspätungszuschlag, Einkommensteuer 2008 samt Verspätungszuschlag und Einkommensteuervorauszahlung 2009 sowie vom 21. und 22. September 2009 mit dem die Berufungen gegen die angeführten Sachbescheide als zurückgenommen erklärt wurden

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Zurücknahmebescheide gemäß § 85 (2) BAO betreffend Umsatzsteuer 2008, Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2008, Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009, Verspätungszuschlag Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009, Einkommensteuer 2008, Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2008 und Einkommensteuervorauszahlung 2009 wird statt gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008, den Einkommensteuerbescheid 2008, den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag Umsatzsteuer 2008 sowie den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag Festsetzung Umsatzsteuer 1-4/2009 wird teilweise statt gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Der Beschwerde gegen den Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2008 sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2009 wird statt gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/2009 wird gemäß § 253 BAO i.V.m. § 261 (1) BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Für X (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) wurden aufgrund der Nichtabgabe von Steuererklärungen u.a. des Jahres 2008 die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg (§ 184 BAO) ermittelt und ein Einkommensteuer- sowie Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 (samt Verspätungszuschlagsbescheiden), ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum 1-4/2009 (samt Verspätungszuschlagsbescheid) sowie ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2009 erlassen.

Mit Eingabe vom 18. August 2009 erhob der Bf. eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen die oben angeführten Bescheide. Die tatsächlichen Erklärungen hätten noch nicht fertiggestellt werden können, würden jedoch ehestmöglich nachgereicht werden. Beantragt wurde die Aufhebung der Bescheide sowie die Neufestsetzung auf Basis der tatsächlichen Steuererklärungen für das Jahr 2008 (Umsatzsteuer, Einkommensteuer) sowie der Umsatzsteuervoranmeldung 1-4/2009.

Das zuständige Finanzamt Wien 1/23 erließ mit Schriftsatz vom 20. August 2009 einen Bescheid mit dem sie den Bf. auf die inhaltlichen Mängel der Beschwerde (§ 250 BAO) hinwies.

Der Bf. ergänzte mit Schreiben vom 14. September 2009 seine Beschwerde. Die angeführten Bescheide würden vollinhaltlich angefochten. Die Buchhaltung 2008 hätte aufgrund von Geldmangel bislang nicht erstellt werden können, mit einer Fertigstellung sei voraussichtlich Ende September 2009 zu rechnen. Gemäß § 184 BAO sei die Schätzung nur als letztes Mittel einzusetzen, wenn die Behörde die Grundlagen der Abgabenerhebung nicht anders ermitteln könne, wobei auf alle Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind, Bedacht zu nehmen sei. Der Bf. beantrage die bekämpften Bescheide ersatzlos und unabhängig davon aufzuheben wann die Steuererklärungen abgegeben würden.

Mit Bescheiden vom 21. und 22. September 2009 wurde die Beschwerde vom 18. August 2009 als zurückgenommen erklärt, nachdem dem Mängelbehebungsbescheid vom 20. August 2009 nicht entsprochen und bis zur festgesetzten Frist keine Unterlagen eingebracht worden seien.

Gegen diese Bescheide erhob der Bf. mit Schreiben vom 21. Oktober 2009 eine als Beschwerde zu wertende weitere Berufung.

Das Beschwerdeschreiben vom 18. August 2009 enthalte alle in § 250 BAO normierten Erfordernisse. Die Zurücknahmebescheide würden vollinhaltlich angefochten. Es werde beantragt, die Bescheide u.a. vom 21. September 2009 ersatzlos aufzuheben und der Beschwerde vom 18. August 2009 stattzugeben.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2009 als unbegründet ab. Nach einer Darstellung der gesetzlichen Grundlagen sowie des vorliegenden Sachverhalts kam das Finanzamt zum Schluss, dass die Ausführungen laut Beschwerde sowie vom Schreiben vom 14. September 2009 ‚nicht einmal ansatzweise‘ geeignet seien, die im Bescheid vom 20. August 2009 aufgezeigten Mängel zu beheben, weshalb es zufolge der zwingenden gesetzlichen Bestimmung des § 275 BAO i.Z.m. § 250 BAO geboten sei, die Beschwerde gegen die (näher benannten) Bescheide für zurückgenommen zu erklären.

Der Bf. stellte mit Eingabe vom 3. Dezember 2009 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Mit der Beschwerde vom 21. Oktober 2009 (gemeint wohl: 18. August 2009) bzw. dem Ergänzungsschreiben vom 14. September 2009 seien sämtliche in § 250 BAO geforderten Inhaltserfordernisse erfüllt worden. Die Bescheide würden vollinhaltlich angefochten. Die Abgabenbehörde könne die Schätzung nur als letztes Mittel einsetzen. Sie müsse zuvor versuchen, die Erklärungen z.B. durch Setzen einer Nachfrist oder Androhung einer Zwangsstrafe zu bekommen. Die Befugnis zu Schätzung beruhe allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis seien zur Kenntnis zu der Partei vor Bescheiderlassung zur Kenntnis zu bringen was nicht erfolgt sei. Die Steuererklärungen 2008 hätten bis 30. Juni 2009 eingereicht werden müssen. Bereits am 17. Juli 2009 habe die Behörde Schätzungsbescheide ohne einen Versuch, die Bemessungsgrundlagen zu erlangen erlassen. Die Bescheide seien daher unabhängig davon, wann die Steuererklärungen tatsächlich abgegeben wurden, rechtswidrig ergangen.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) wies die Beschwerde gegen die Zurücknahmebescheide mit Berufungsentscheidung vom 17. Februar 2012, GZ RV/0181-W/10 miterledigt RV/0268-W/10, RV/0209-W/10, RV/0215-W/10 als unbegründet ab. Die Beschwerde gegen die Sachbescheide wurde gemäß § 85 (2) BAO als zurückgenommen erklärt. Er erläuterte, dass der Beschwerde samt Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages keine Erklärung, welche Änderungen beantragt würden (§ 250 Abs. 1 lit c BAO) bzw. keine Begründung (§ 250 Abs. 1 lit d BAO) entnommen werden könnte.

Gegen die Berufungsentscheidung des UFS wurde von Seiten des Bf. am 30. März 2012 Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts sowie Verletzung der Verfahrensvorschriften erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die Berufungsentscheidung des UFS mit Erkenntnis vom 29. April 2015, Zl. 2012/13/0041 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Er erklärte darin, dass der Bf. in dem Mängelbehebungsschriftsatz vom 14. September 2008 sein Beschwerdebegehren von einer erklärungskonformen Veranlagung auf eine ersatzlose Aufhebung der Bescheide, unabhängig von der Vorlage von Steuererklärungen, abgeändert habe und bei der beantragten Aufhebung der Bescheide keine Erklärungen, welche Änderungen beantragt würden, vorliegen müssten. In der Darstellung des Mängelbehebungsschriftsatzes, wonach die Schätzung gemäß § 184 BAO als letztes Mittel einzusetzen sei, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung anders nicht ermittelt werden könnten und alle Umstände zu berücksichtigen seien, die für die Schätzung von Bedeutung seien sei eine Begründung i.S.d. § 250 Abs. 1 lit d BAO zu sehen, auch wenn es sich um eine unzulängliche und unzutreffende Begründung handle.

Gemäß § 42 Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte. Somit ist die Berufungsentscheidung vom 17. Februar 2012, GZ RV/0181-W/10 miterledigt RV/0268-W/10, RV/0209-W/10, RV/0215-W/10 aus dem Rechtsbestand getreten. Über die Beschwerden vom 18. August 2009 und 21. Oktober 2009 gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 2008 samt Verspätungszuschlagsbescheiden, den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/2009 samt Verspätungszuschlagsbescheid sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2009 sowie die Zurücknahmebescheide gemäß § 85 (2) BAO ist daher neuerlich zu entscheiden.

Der Bf. hat, wie bereits in der Berufungsentscheidung dargestellt, am 22. Oktober 2009 eine Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für 2008 sowie einen Jahresabschluss für dieses Jahr der Behörde vorgelegt.

Zu dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/2009 ist anzuführen, dass mit 9. März 2012 ein Umsatzsteuerbescheid für 2009 erging, mit dem der elektronisch eingelangten Umsatzsteuererklärung für 2009 Rechnung getragen wurde. Mit selben Datum wurde ein Einkommensteuerbescheid für 2009 (erklärungskonform) erlassen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) forderte das Finanzamt mit Schreiben vom 15. Juni 2015 zur Vorlage von Unterlagen auf. Hinsichtlich der durchgeführten Schätzung seien die Ausgangspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen sowie die angewandte Schätzungsmethode darzustellen. Alternativ sollte erläutert werden, ob die (verspätet) abgegebenen Steuererklärungen des Bf. als Bemessungsgrundlage für die gegenständlichen Jahresbescheide herangezogen werden könnten bzw. welche Bedenken von Seiten der Behörde gegen die erklärungskonforme Veranlagung vorliegen würden.

Das Finanzamt legte den Veranlagungsakt (eingelangt am 22 Juni 2015) ohne nähere Erläuterungen vor. Mit e-mail vom 29. Juni 2015 erklärte das Finanzamt keine Bedenken gegen eine erklärungskonforme Veranlagung zu haben.

Über die Beschwerde wurde erwogen

§ 250 (1) BAO lautet:

Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- d) eine Begründung.*

§ 85 (2) BAO lautet:

Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Zurücknahmebescheide gemäß § 85 (2) BAO

Wie der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis ausgesprochen hat, hat der Bf. sein Beschwerdebegehren in der ihm aufgetragenen Mängelbehebung der Beschwerde (Schriftsatz vom 14. September 2009) dergestalt geändert, dass damit die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt wurde, was eine ausreichende Erklärung i.S.d.

§ 250 Abs. 1 lit. c BAO darstellt und mit seinem Hinweis auf die Umstände, die bei Ergehen von Schätzungen (§ 184 BAO) zu beachten sind seine Beschwerde auch begründet, wobei es nach Darstellung des VwGH unbeachtlich ist, ob diese unschlüssig oder inhaltlich unzutreffend ist. Damit wurde bestätigt, dass die vier in § 250 BAO normierten Inhaltserfordernisse einer Beschwerde gegenständlich vorliegen.

Sachbescheide:

a) Umsatzsteuer/Einkommensteuer 2008

§ 115 (2) BAO lautet:

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Der Bf. beantragt in seiner Beschwerde vom 18. August 2009 u.a. die Aufhebung der Bescheide unter Neufestsetzung aufgrund der tatsächlichen Steuererklärungen 2008. In seinem Schriftsatz zur Mängelbehebung vom 14. September 2009 wird das Beschwerdebegehren dahingegen geändert, dass die ersatzlose Aufhebung der Bescheide 'und zwar unabhängig davon, wann die Steuererklärungen abgegeben werden' beantragt wird. Gleichzeitig erklärt der Bf., dass die Buchhaltung 2008 aufgrund von Geldmangel bis zum Zeitpunkt des Schriftsatzes nicht erstellt werden konnte.

Zum Antrag der ersatzlosen Aufhebung erläutert Ritz, BAO⁵ § 279 Rz. 5:

„Eine Aufhebung (als meritorische Beschwerdeerledigung) darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (zB VwGH 18.5.2006, 2003/16/0009; 23.9.2010, 2010/15/0108; 28.6.2012, 2011/16/0148); sie darf somit nur ‚ersatzlos‘ erfolgen (VwGH 24.10.1986, 84/17/0208; 24.1.2002, 2001/16/0472-0475; 21.3.2005, 2004/17/0089, 0090, und 0159).“

Die ersatzlose Behebung des Einkommen- bzw. Umsatzsteuerbescheides 2008 hätte somit zur Voraussetzung, dass die Erlassung derartiger Bescheide nicht in Betracht kommt. Schon aus der Beschwerde geht indes hervor, dass der Bf. von einer ihn treffenden, verpflichtenden einkommen- und umsatzsteuerlichen Erfassung ausgeht, wenn er hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf von ihm künftig zu erstellende Erklärungen hinweist. Wenn in dem Mängelbehebungsschriftsatz die Aufhebung der Bescheide unabhängig von der Abgabe der Steuererklärungen beantragt wird, so steht der Antrag in Widerspruch mit der bestehenden Abgabepflicht des Bf.

Als Begründung des Antrages wird angeführt, dass die von Ihm bekämpften Bescheide im Schätzungsweg erlassen wurden und eine solche nur als letztes Mittel einzusetzen ist. In seinem Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz erläutert der Bf., dass die Behörde vor der Schätzung zumindest versuchen müsse, Erklärungen....zu bekommen. Auf das Parteiengehör, das die Behörde verpflichte, dem Bf. vor der Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen, wurde hingewiesen. Die Ausführungen des Bf. sind in diesem Punkt berechtigt. Das Parteiengehör wurde im vorliegenden Fall verletzt.

Die Bescheide für Umsatz- und Einkommensteuer 2008 auf Basis einer Schätzung der Abgabenbehörde ergingen am 17. Juli 2009.

Gemäß Stoll, (BAO Bd. II § 133 S 1503) bleibt die gesetzliche Verpflichtung zur Einreichung von Steuererklärungen bis zu ihrer dem § 119 BAO entsprechenden Erfüllung aufrecht. Auch nach Schätzung der Bemessungsgrundlagen und Abgabenfestsetzung

besteht die Abgabenerklärungspflicht weiter fort, wenn ihr bis dahin nicht entsprochen wurde (vgl. auch Ritz, BAO⁵ § 134 Rz. 13).

Entsprechende Steuererklärungen, die Anbringen i.S.d. § 85 (2) BAO darstellen, wurden vom Bf. am 22. Oktober 2009 vorgelegt.

Die Behörde wurde im fortgesetzten Verfahren mit Schriftsatz vom 15. Juni 2015 vergeblich aufgefordert, dem Bundesfinanzgericht ihre Erwägungen in Bezug auf die von ihr vorgenommene Schätzung darzulegen.

Mangels näherer, die Schätzung begründenden Erläuterungen von Seiten des Finanzamtes sowie aufgrund des Umstandes, dass das Finanzamt keine Einwendungen gegen eine erklärungskonforme Veranlagung erhob und auch sonst keine Bedenken bestehen, waren die Erklärungen des Bf. zur Festsetzung der Bemessungsgrundlagen heranzuziehen.

b) Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009

§ 253 BAO lautet:

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

§ 261 (1) BAO lautet:

Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird

a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder

b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid.

An Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretende Bescheide gelten gemäß Ritz, BAO⁵ § 253 Rz. 2 u.a. Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten.

Im vorliegenden Fall erging am 9. März 2012 ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2009 auf Grundlage der am 1. Juni 2011 elektronisch eingebrachten Erklärung. Der bekämpfte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-4/2009 trat damit aus dem Rechtsbestand und wurde dem Beschwerdebegehren mit der erklärungskonformen Veranlagung des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides Rechnung getragen.

c) Einkommensteuervorauszahlung 2009

§ 45 (1) EStG 1988 lautet:

Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.

- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.

Im Gegensatz zum Verhältnis zwischen Umsatzsteuerfestsetzungs- und Umsatzsteuerjahresbescheiden bei denen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide mit Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides aus dem Rechtsbestand ausscheiden (s.o. lit b), hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29. Juli 1997, Zl. 95/14/0117 erkannt, dass das Gesetz eine Beseitigung der normativen Wirkung des Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheides mit Ergehen des Jahresbescheides nicht vorsieht. Im Verfahren betreffend Einkommensteuer-Vorauszahlungen geht es nicht um dieselbe Sache wie im Verfahren betreffend die Jahres-Einkommensteuer.

Bei der Entscheidung über die Beschwerde gegen einen Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen kommt es auf den im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides existierenden Sachbescheid an. Es ist zu prüfen, in welcher Höhe die Vorauszahlungen festzusetzen sind, wenn die Sachlage im Zeitpunkt des Ergehens des erstinstanzlichen Bescheides zugrunde gelegt wird (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117).

Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens gegen einen Vorauszahlungsbescheid sind die Vorauszahlungen mit rückwirkender Wirksamkeit ab der Erlassung des mit dem betreffenden Rechtsmittel angefochtenen Bescheides. In der Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid können erfolgreich nur solche Einwendungen vorgebracht werden, welche die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides im Zeitpunkt seiner Erlassung aufzeigen (VwGH 30.11.1993, 90/14/0234).

Im vorliegenden Fall wurde der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2009 von Seiten der Behörde auf Grundlage des § 45 (1) EStG 1988 auf Basis des gleichzeitig ergangenen (geschätzten) Einkommensteuerbescheides für 2008 erlassen. Die dort ausgewiesenen Steuerschuld i.H.v. € 8.775,57 wurde aufgrund der gesetzlichen Bestimmung um 4% (€ 351,02) erhöht und die Vorauszahlung für 2009 mit € 9.126,59 festgesetzt.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 wurde mit gegenständlichem Erkenntnis abgeändert (siehe oben lit a).

Unabhängig vom zwischenzeitlichen (veranlagungsgemäßen) Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 2009 (9. März 2012) ist daher aufgrund obiger Ausführungen die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2009 auf der mit gegenständlichem Erkenntnis neu festgesetzten Einkommensteuer für 2008 auf Grundlage der eingereichten Steuererklärung, die zu einer geänderten Steuerschuld für dieses Jahr geführt hat, neu festzusetzen (vgl. Ritz, BAO⁵ § 253 Rz. 5).

Da die Einkommensteuer 2008 aufgrund der Abgabenerklärung zu einer festgesetzten Einkommensteuer i.H.v. € 0,- führt, hat eine Einkommensteuervorauszahlung für 2009 auf Grundlage des § 45 (1) EStG 1988 zu entfallen.

c) Verspätungszuschlagsbescheide

§ 134 (1) BAO i.d.m.F. lautet:

Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sind bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

§ 135 BAO 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; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass der Abgabepflichtige die Frist bzw. die Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt eine Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, BAO³, § 135 Tz 4 und 10; VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054).

Der Verspätungszuschlag gehört nach § 3 Abs. 2 lit. b BAO zu den Nebenansprüchen und ist zur festgesetzten (Stamm)Abgabe formell akzessorisch. Der Verspätungszuschlag ist

von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, sodass sich seine Bemessungsgrundlage mit der Höhe der festgesetzten Abgabe ändert. Eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Verspätungszuschlagsfestsetzung bietet etwa § 295 Abs. 3 BAO (vgl. VwGH 19.1.2005, 2001/13/0167; Ritz, BAO⁴, § 135 Tz 16 f, Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 135 Anm. 6).

Gemäß Ritz, BAO⁵ § 135 Rz. 1 liegt die Festsetzung von Verspätungszuschlägen dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Behörde. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist.

Der Behörde erließ gegenüber dem Abgabepflichtigen betreffend der Einkommen- und Umsatzsteuer 2008 sowie der Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009 Verspätungszuschlagsbescheide, laut Begründung aufgrund der Bestimmung des § 135 BAO i.H.v. 10% (Jahresbescheide) bzw. 5% (Festsetzungsbescheid).

Verspätungszuschlag Einkommensteuer 2008

Die Einkommensteuer 2008 wurde gegenständlich auf Grundlage der von dem Bf. (verspätet) abgegebenen Einkommensteuererklärung festgesetzt. Da die solcherart festgesetzte Einkommensteuer i.H.v. € 0,- ermittelt wurde, führt dies zu einem Wegfall der Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag. Der Bescheid ist aufzuheben.

Verspätungszuschlag Umsatzsteuer 2008

Die Umsatzsteuererklärung 2008 wurde der Behörde am 22. Oktober 2009 (in Papierform) vorgelegt. Gemäß § 134 BAO beträgt die Frist zur Abgabe der ist die Umsatzsteuererklärung bis Ende des Monats April des Folgejahres, das wäre im vorliegenden Fall der 30. April 2009.

Wenn der Bf. im Rahmen seines Antrags auf Entscheidung durch die 2. Instanz darlegt, dass die Steuererklärungen 2008 bis 30. Juni 2009 hätten eingereicht werden müssen, so trifft diese Feststellung nur insofern zu, als die Erklärungen durch elektronische Übermittlung vorgelegt worden wären was gegenständlich nicht der Fall ist. Die Umsatzsteuererklärung 2008 wurde somit ohne Zweifel verspätet abgegeben.

Der Hinweis im Rahmen der Mängelbehebung zur Beschwerde vom 14. September 2009, wonach die Buchhaltung 2008 aufgrund von Geldmangel bisher nicht erstellt werden konnte, stellt keinen Grund dar, aufgrund dessen ein Verspätungszuschlag nicht zur Anwendung kommen sollte und stellt keine Entschuldbarkeit dar, ist der Bf. doch aufgrund der abgabenrechtlichen Bestimmungen zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet (vgl. § 133 BAO). Es ist festzustellen, dass der Bf. bereits im Jahr 2007 seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung nicht nachkam, weshalb in diesem Jahr ein Verspätungszuschlag i.H.v. 5% (nach Schätzung infolge Verspätung) festgesetzt wurde, der nach Vorlage der Abgabenerklärung auf 2,8% reduziert wurde.

Die Zahllast betreffend Umsatzsteuer 2008 lt. Erklärung i.H.v. € 14.407,04 ist als nicht unbedeutend anzusehen und führte infolge verspäteter Abgabe der Erklärung zu einem

finanziellen Vorteil gegenüber Abgabepflichtigen, die ihrer Erklärungspflicht fristgerecht nachkommen.

Unter Beachtung der bei der Ermessensübung für die Höhe des Verspätungszuschlages maßgeblichen Kriterien (vgl. Ritz, BAO⁵ § 135 Rz. 13) u.a. das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten...erweist sich eine Festsetzung in Höhe von 4 % der nicht rechtzeitig abgegebenen Umsatzsteuererklärung 2008 als gerechtfertigt:

Die Höhe des Verspätungszuschlages errechnet sich wie folgt: (Zahllast lt. Erklärung 14.407,04 * 4%) ergibt € 576,28.

Verspätungszuschlag Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 lautet (auszugsweise):

Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuß sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuß ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Der Bf. ist Einzelunternehmer, und erwirtschaftete im Jahr 2007 einen (erklärten) Umsatz i.H.v. 169.450,30 bzw. 2008 i.H.v. € 160.932,27 und war aufgrund der oben zit. Bestimmung schon in diesen Jahren zur Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet, der er im vorliegenden Fall für die Monate 1-4/2009 nicht nachgekommen ist.

Zwischenzeitig ist mit 9. März 2012 ein Umsatzsteuerjahresbescheid für 2009 ergangen, der eine Zahllast i.H.v. € 13.642,89 ausweist.

Aus den zum Verspätungszuschlag Umsatzsteuer 2008 getroffenen Feststellungen sowie unter Bedachtnahme darauf, dass das Ausmaß der Fristüberschreitung z.T. nur geringfügiger Natur war (für April 2009 wäre der Umsatzsteuervoranmeldungszeitpunkt der 15. Juni des Jahres, der Bescheid erging am 17. Juli) ist eine Festsetzung des Verspätungszuschlages i.H.v. 2% gerechtfertigt. Da der Verspätungszuschlag das Kalendervierteljahr 1-4/2009 betrifft, wird als Bemessungsgrundlage ein Viertel der Zahllast des Jahresbescheides 2009 d.s. 13.642,89*25% somit € 3.410,72 herangezogen. Der Verspätungszuschlag errechnet sich mit € 3.410,72 * 2% ergibt € 68,21.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

Umsatzsteuer, Einkommensteuer 2008:

Werte lt. Erklärungen

Verspätungszuschlag Umsatzsteuer 2008:

4% der Zahllast der Umsatzsteuer 2008

Verspätungszuschlag Umsatzsteuerfestsetzung 1-4/2009:

2% der Bemessungsgrundlage (s.o. lit c)

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	2008
Umsatzsteuer 2008	€
Gesamtbetrag der BMGL der Lieferungen u. Leistungen	160.932,27
davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug	-85,92
Gesamtbetrag steuerpflichtige Lieferungen u. Leistungen	160.846,35
davon zu versteuern mit 20%	160.846,3532.169,27
Steuerschuld gem. § 19 UStG	139,92
Summe Umsatzsteuer	32.309,19
IgE	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	54.777,27
davon steuerfrei gemäß Art. 6 Abs. 2	-28,99
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen igE	54.748,28
davon mit 20% zu versteuern	54.748,28 10.949,66
Summe Erwerbsteuer	10.949,66
Summe Umsatzsteuer	32.309,19
Summe Erwerbsteuer	10.949,66
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-17.618,42

Einfuhrumsatzsteuer	-143,81
Vorsteuern aus igE	-10.949,66
Vorsteuern betreffend die Steuerschuld gem. § 19 UStG	-139,92
Zahllast	14.407,04

2008

Einkommensteuer 2008	€
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.650,58
Gesamtbetrag der Einkünfte	3.650,58
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Einkommen	3.590,58
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	0,00
festgesetzte Einkommensteuer	0,00

Verspätungszuschlag Umsatzsteuer 2008

Festgesetzte Umsatzsteuer 2008	14.407,04
Verspätungszuschlag (%)	4%
Verspätungszuschlag in €	576,28

Verspätungszuschlag Umsatzsteuerfestsetzung
1-4/2009

festgesetzte Umsatzsteuer 2009 lt. Bescheid	13.642,89
davon 25% = Bemessungsgrundlage	3.410,72
Verspätungszuschlag (%)	2%
Verspätungszuschlag in €	68,21

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 9 i.V.m. Abs. 4 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer

Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde.

Wien, am 6. Juli 2015