

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache des Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 25.2.2015 betreffend Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I) Sachverhalt und Verfahrensgang

- 1) Mit Schreiben vom 15.5.2014 ersuchte der Beschwerdeführer das Finanzamt um „Aufschub“ für die Abgabe der Steuererklärungen 2013, die er noch nicht fertiggestellt habe, bis zum 31.10.2014. Mit Datum 19.5.2014 fertigte das Finanzamt einen Bescheid aus, mit dem dieses Fristansuchen abgewiesen und dem Beschwerdeführer mitgeteilt werden sollte, dass die Erklärungen als fristgerecht eingebbracht gelten, wenn sie bis 23.9.2014 eingereicht werden. Der Bescheid wurde offenkundig ohne Zustellnachweis versendet.
- 2) Mit Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 6. 2.2012 hatte der Beschwerdeführer auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 mit Wirkung ab dem Kalenderjahr 2011 verzichtet und erklärt, seine Umsätze nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern. Mit Ausfertigungsdatum 8.1.2015 erging der Umsatzsteuerbescheid 2013, in dem die Bemessungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 184 BAO geschätzt (steuerpflichtige Umsätze zum Normalsteuersatz: 3.000 €, steuerpflichtige Umsätze zum ermäßigten Steuersatz: 14.000 €, Gesamtbetrag der Vorsteuern: 500 €) und die Umsatzsteuer mit 1.500 € festgesetzt wurden. Mit weiterem Bescheid vom 8.1.2015 wurde dem Beschwerdeführer ein Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2013 von 150 € (10 % von 1.500 €) vorgeschrieben. Der Beschwerdeführer brachte gegen den

Umsatzsteuerbescheid 2013 und gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Verspätungszuschlags die (als Berufung bezeichnete) Beschwerde vom 12.2.2015 ein. Gegen den Verspätungszuschlag wendete der Beschwerdeführer ein, er sei auf Grund seiner schweren Krankheit bisher nicht in der Lage gewesen, die Abgabenerklärung abzugeben. Am 16.2.2015 übermittelte er dem Finanzamt die Umsatzsteuererklärung 2013, in der steuerpflichtige Umsätze zum Normalsteuersatz von 2.720,82 €, steuerpflichtige Umsätze zum ermäßigten Steuersatz von 12.890,91 €, Vorsteuern von 364,15 € und eine Zahllast von 1.469,10 € ausgewiesen wurden. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.2.2015 gab das Finanzamt der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 statt und setzte die Umsatzsteuer erklärungsgemäß fest. Mit gemäß § 295 Abs. 3 BAO geändertem Bescheid vom selben Tag wurde der Verspätungszuschlag auf 146,91 € (10 % von 1.469,10 €) herabgesetzt.

3) In der „Berufung“ gegen den Bescheid vom 25.2.2015 betreffend Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2013 brachte der Beschwerdeführer (wie bereits in der Beschwerde gegen den Erstbescheid vom 8.1.2015) vor, die „spätere“ Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2013 sei sehr wohl entschuldbar. Er sei schwer krank und habe auf seine Krankheit wiederholt hingewiesen. Ergänzend wurde eingewendet, die Abgabenbehörde habe über den „Aufschiebungsantrag“ (vom 15.5.2014) nicht entschieden, weshalb der Beschwerdeführer „zumindest subjektiv nicht in Verzug“ gewesen sei. Der Beschwerdeführer zahle seine Steuerschulden regelmäßig, ein Steuerausfall sei bisher nie entstanden. Da die Abgabenbehörde im Vorjahr bei praktisch gleichem Sachverhalt keinen Verspätungszuschlag vorgeschrieben habe, sei der Beschwerdeführer von keinem „Fehler“ ausgegangen. Dass die Behörde ohne Begründung „das volle Ermessen des § 135 BAO ausgenützt“ habe, sei in Anbetracht der Höhe der Abgabenschuld nicht nachvollziehbar. Unbillig sei, dass im Falle der Vertretung des Steuerpflichtigen durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter kein Verspätungszuschlag vorgeschrieben worden wäre. Der Beschwerdeführer beantrage, den Bescheid vom 25.2.2015 ersatzlos aufzuheben.

4) Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.4.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Umsatzsteuererklärung 2013 sei bis zum Ablauf der vom Beschwerdeführer beantragten Frist, der das Finanzamt „stillschweigend zugestimmt“ habe, nicht abgegeben worden. Das Ausmaß der Fristüberschreitung sei nicht als gering anzusehen. Die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erreichten finanziellen Vorteils des Beschwerdeführers sei gering. Der Beschwerdeführer habe jedoch die Steuererklärungen für die vergangenen sieben Jahre (ausgenommen jene für das Jahr 2010) jeweils erst nach erfolgter Schätzung im Zuge eines Berufungsverfahrens abgegeben. Es liege somit wiederholte Säumigkeit vor. Aus diesen Gründen sei die Verhängung eines Verspätungszuschlags in Höhe von 10 % der Abgabe sowohl billig als auch zweckmäßig.

5) Im Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer ergänzend vor, er habe darauf vertrauen dürfen, dass er - wie in den Vorjahren - noch ein „Aufforderungsschreiben“

der Behörde erhalte. Dazu komme, dass im Ermittlungsverfahren „in keiner Weise in Richtung subjektive Tatseite Erhebungen gepflogen“ worden seien, so zum Beispiel bezüglich der schweren Erkrankung des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer beantrage, den angefochtenen Verspätungszuschlagsbescheid ersatzlos aufzuheben, in eventu die Sache an die Abgabenbehörde zwecks nochmaliger Durchführung des Ermittlungsverfahrens zurückzuverweisen, in eventu den angewendeten Prozentsatz für den Verspätungszuschlag zu reduzieren.

6) Mit Erkenntnis des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde vom 12.8.2015 wurde der Beschwerdeführer schuldig erkannt, er habe fortgesetzt vorsätzlich seine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, indem er entgegen § 119 BAO in Verbindung mit § 21 UStG 1994 und § 42 EStG 1988 die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011, 2012 und 2013 nicht beim Finanzamt eingereicht habe, und damit Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG begangen. Dem Beschwerdeführer wurde eine Geldstrafe von 1.500 € auferlegt. Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 21.3.2016, GZ. RV/3300009/2015, wurde diese Geldstrafe auf 900 € herabgesetzt und das Erkenntnis des Finanzamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde im Übrigen bestätigt.

Im Erkenntnis vom 21.3.2016 wurden - soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung - folgende Sachverhaltsfeststellungen getroffen:

Der steuerlich nicht vertretene, jedoch juristisch ausgebildete Beschwerdeführer sei seit 1990 unternehmerisch tätig. In den Jahren 2011 bis 2013 habe er Einkünfte aus Gewerbebetrieb als konzessionierter Immobilientreuhänder und aus Vermietung und Verpachtung sowie aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte) erzielt. Eine Analyse der Daten zur Einbringung der Abgabenerklärungen ab dem Jahr 2000 habe ergeben, dass der Beschwerdeführer für jedes Veranlagungsjahr zumindest ein, meist aber mehrere (bis zu vier) Ansuchen auf Fristerstreckung für die Einreichung der Abgabenerklärungen gestellt habe. Die für die Veranlagungsjahre 2001, 2002, 2004, 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 (sowie 2011 bis 2013) festgesetzten Nachfristen habe er nicht eingehalten, sodass für diese Zeiträume seitens des Finanzamtes jeweils mit Schätzung der Bemessungsgrundlagen vorgegangen werden musste.

Wie der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht ausgeführt habe, sei bei ihm im Mai 2012 Schilddrüsenkrebs diagnostiziert worden. Im Juli 2012 habe er sich einer Operation und im August 2012 einer Strahlentherapie unterziehen müssen; seither sei er „dauernd zur Kontrolle gewesen“. Er habe schon einmal an einer Depression gelitten, welche wieder voll ausgebrochen sei. Aus den vorgelegten Unterlagen gehe hervor, dass der Beschwerdeführer vom 27. Juni 2012 bis 2. Juli 2012, vom 26. Juli 2012 bis 1. August 2012, vom 22. März 2013 bis 25. März 2013 und vom 10. April 2015 bis 13. April 2015 in stationärer Behandlung war und dass er mehrere ambulante Untersuchungen absolvieren musste.

7) Mit Schreiben vom 26.5.2016 teilte der Beschwerdeführer ergänzend mit, den Bescheid des Finanzamtes vom 19.5.2014 betreffend Verlängerung der Erklärungsfrist habe er nie erhalten.

## **II) Rechtslage**

1) Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat. Die Übermittlung der Steuererklärung hat elektronisch zu erfolgen. Ist dem Unternehmer die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung auf dem amtlichen Vordruck zu erfolgen.

2) Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind (unter anderem) die Abgabenerklärungen für die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Die Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Gemäß § 134 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

3) 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 (§ 135 BAO). Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen (§ 135 letzter Satz BAO).

4) Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet (§ 253 BAO).

## **III) Erwägungen**

- 1) Nach der vorzitierten Bestimmung des § 253 BAO gilt die Beschwerde vom 12.2.2015 auch als gegen den gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid vom 25.2.2015 betreffend Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2013 gerichtet. Die gegen den Bescheid vom 25.2.2015 neuerlich erhobene "Berufung" ist rechtlich als Ergänzung der bereits eingebrachten Beschwerde vom 12.2.2015 zu werten.
- 2) Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus. Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe 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 zu berücksichtigen (siehe zB Ritz, Bundesabgabenordnung, 5. Auflage, Rz 4 ff zu § 135 und die dort zitierte Rechtsprechung).
- 3) Die Verhängung eines Verspätungszuschlages setzt nicht voraus, dass die Abgabenbehörde den Abgabepflichtigen an die Einreichung der Erklärung erinnert (Ritz, aaO, Rz 7 zu § 135). Da der Beschwerdeführer selbst die von ihm beantragte Nachfrist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2013 (bis Ende Oktober 2014) nicht einhielt, kommt es auch nicht mehr darauf an, ob ihm der Bescheid vom 19.5.2014, mit dem die Nachfrist mit dem 23.9.2014 begrenzt werden sollte, tatsächlich zugegangen ist. Gleichermaßen irrelevant ist, dass die Sachbearbeiterin des Finanzamtes bei Abfassung der Beschwerdevorentscheidung von der (vom Finanzamt intendierten) Erledigung vom 19.5.2014 offenkundig keine Kenntnis hatte, wie die - auch rechtlich unzutreffenden - Ausführungen betreffend eine „stillschweigende Zustimmung“ der Abgabenbehörde zu der vom Beschwerdeführer beantragten Nachfrist zeigen.
- 4) Der Einwand, dass den Beschwerdeführer an der verspäteten Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2013 kein Verschulden treffe, war auch im Strafverfahren erhoben worden. Im Erkenntnis vom 21.3.2016 ist das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung, ob der Tatbestand eines Finanzvergehens nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG hinsichtlich der subjektiven Tatseite erfüllt wurde, diesem Einwand nicht gefolgt. Bei der strafrechtlichen Würdigung ist das Bundesfinanzgericht auch auf den gesundheitlichen Zustand des Beschwerdeführers eingegangen, der ihn zwar nachvollziehbar erheblich belastet, seine Diskretions- und Dispositionsfähigkeit aber nicht in einem Umfang eingeschränkt habe, dass er bis zum Ablauf der gesetzlichen Fristen bzw. bescheidmäßigen Nachfristen seinen Verpflichtungen zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht hätte nachkommen können (siehe Entscheidungsgründe, S. 9). Diese Beurteilung gilt in gleicher Weise für die Frage, ob Verschulden im Sinne des § 135 BAO vorliegt. Anzufügen ist, dass das Finanzvergehen nach § 51 Abs. 1 lit. a FinStrG vorsätzliches Handeln voraussetzt,

während Verschulden im Sinne des § 135 BAO schon bei leichter Fahrlässigkeit vorliegen würde.

5) Somit steht fest, dass die Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2013 (erst nach Erhebung einer Beschwerde gegen den Schätzungsbescheid) verspätet und diese Verspätung nicht entschuldbar war. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 135 BAO sind daher erfüllt.

6) Im Rahmen des Ermessens durfte das Finanzamt besonders auf den Umstand Bedacht nehmen, dass der Beschwerdeführer seit Jahren der Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachgekommen ist und diese - trotz Gewährung von Nachfristen - jeweils erst im Zuge der Rechtsmittelverfahren nach Ergehen von Schätzungsbescheiden nachgereicht hat. Auch die Umsatzsteuererklärung 2013 wurde solcherart erst mit erheblicher Verspätung beim Finanzamt eingebracht. Dass berufsmäßigen Parteienvertretern in der Verwaltungspraxis längere Fristen eingeräumt werden (so genannte „Quotenregelung“), ist kein Umstand, der bei der Ermessensübung zu berücksichtigen wäre.

Zwar mag der festgesetzte Abgabenbetrag an Umsatzsteuer 2013 - damit aber auch die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag - noch relativ gering erscheinen. Auch für die unmittelbar vorangegangenen Veranlagungsjahre 2011 und 2012 waren dem Beschwerdeführer aber bereits Verspätungszuschläge vorgeschrieben worden (Bescheide vom 1.2.2013: Verspätungszuschläge zur Umsatzsteuer 2011 in Höhe von 7 % sowie zur Einkommensteuer 2011 in Höhe von 10 % der festgesetzten Abgabe; Bescheid vom 13.1.2014: Verspätungszuschlag zur Einkommensteuer 2012 in Höhe von 10 % der festgesetzten Abgabe), die in der Folge deshalb aufgehoben wurden, weil sich auf Grund der (verspätet eingereichten) Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers Abgabengutschriften (an Einkommensteuer) bzw. ein Verspätungszuschlag (zur Umsatzsteuer 2011) von weniger als 50 € ergeben hatten. Dennoch wurden die Abgabenerklärungen für das Jahr 2013 vom Beschwerdeführer wieder nicht fristgerecht eingereicht. Im Hinblick auf den Zweck des § 135 BAO, den Abgabepflichtigen zur Einhaltung der Erklärungsfristen anzuhalten, war ein Verspätungszuschlag in der festgesetzten Höhe (von 146,91 €) - sowohl prozentuell als auch der absoluten Höhe nach - angemessen.

#### **IV) 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.

Zu den rechtlichen Voraussetzungen und zur Ermessensübung bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen gemäß § 135 BAO liegt bereits umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich im Beschwerdefall nicht.

Innsbruck, am 18. Juli 2016