



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T, vertreten durch Harald Studener, Steuerberater, 4400 Steyr, Leopold-Werndl-Straße 18, vom 23. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 22. September 2006, mit denen Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 und Einkommensteuer 2002 bis 2004 festgesetzt wurden, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Bescheide werden abgeändert.

- 1) Der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2002 wird mit 8 % von 2.788,07 € und somit 223,05 € festgesetzt.
- 2) Der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2002 wird mit 4 % von 1.867,72 € und somit 74,71 € festgesetzt.
- 3) Der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2003 wird mit 7 % von 5.397,33 € und somit 377,81 € festgesetzt.
- 4) Der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2003 wird mit 3,5 % von 3.772,66 € und somit 132,04 € festgesetzt.
- 5) Der Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2004 wird mit 6 % von 4.976,51 € und somit 298,59 € festgesetzt.
- 6) Der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2004 wird mit 6 % von 850,23 € und somit 51,01 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Sozialarbeiter. Dem Finanzamt wurde bekannt, dass er in den Jahren 2002 bis 2005 Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt, aber keine Steuererklärungen abgegeben hatte. Mit Schreiben vom 26.7.2006 forderte das Finanzamt den Berufungswerber daher auf, die beigeschlossenen Steuererklärungen binnen vier Wochen vollständig ausgefüllt zurückzusenden.

In einer Erinnerung vom 1.9.2006 wurde darauf hingewiesen, dass dieser Aufforderung bisher nicht entsprochen wurde, und die Festsetzung einer Zwangsstrafe von 300,00 € angedroht. Die Erklärungen mögen bis längstens 18.9.2006 eingereicht werden.

Am 15.9.2006 wurden elektronisch die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004 eingereicht, am 19.9.2006 in Papierform die Erklärungen für das Jahr 2002.

Mit Bescheiden vom 22.9.2006 wurden die Umsatz- und Einkommensteuern für die Jahre 2002 bis 2004 und folgende Verspätungszuschläge festgesetzt:

Abgabe	Jahr	Bemessungsgrundlage	Prozentsatz	Verspätungszuschlag
Umsatzsteuer	2002	2.788,07	10 %	278,80
Einkommensteuer	2002	1.867,72	10 %	186,77
Umsatzsteuer	2003	5.397,33	10 %	539,73
Einkommensteuer	2003	3.772,66	10 %	377,26
Umsatzsteuer	2004	4.976,51	10 %	497,65
Einkommensteuer	2004	850,23	10 %	85,02

Mit weiteren Bescheiden vom 22.9.2006 wurden Anspruchszinsen 2002 in Höhe von 197,35 € und Anspruchszinsen 2003 von 267,45 € vorgeschrieben.

Gegen die Verspätungszuschlagsbescheide wurde mit Eingabe vom 23.10.2006 Berufung erhoben. Der Berufungswerber sei bis in das Jahr 2002 immer als Dienstnehmer beschäftigt gewesen. Die Ermittlungs- und Abfuhrpflicht der Steuern sei dabei dem Dienstgeber obliegen. Der Berufungswerber habe auch nie eine Arbeitnehmerveranlagung beantragt, um Steuerbegünstigungen in Anspruch zu nehmen. Solchermaßen steuerlich unerfahren habe er seine Tätigkeit als Sozialarbeiter beim Verein für Projekt- und Sozialarbeit P im Rahmen eines freien Dienstvertrages begonnen. In dieser Tätigkeit habe er Jugendliche betreut, für die der Verein seinerseits vom Land Oberösterreich beauftragt und bezahlt worden sei. Er habe dabei, wie er es aus seiner Zeit als klassischer Dienstnehmer gewohnt gewesen sei, laufende Gehaltsabrechnungen auf Basis seiner Stundenmeldungen bekommen. Diese habe er keiner

weiteren Prüfung unterzogen. Für ihn sei die Sache damit erledigt gewesen. Die Tätigkeit für den Verein habe bis in das Jahr 2004 gedauert, und sei dann in eine direkte Beauftragung durch das Land Oberösterreich, ebenfalls als freier Dienstnehmer, übergegangen, wodurch sich für den Berufungswerber im Grunde nichts geändert habe. Seitens seiner Dienstgeber wären auch laufend die entsprechenden Meldungen gemäß § 109a EStG für freie Dienstnehmer an das Finanzamt übermittelt worden. Erst mit Schreiben vom 26.7.2006 sei der Berufungswerber vom Finanzamt darauf hingewiesen worden, dass er offenbar in den Jahren ab 2002 Einkünfte bezogen habe, die steuerlich noch nicht erfasst waren, und aufgefordert, Abgabenerklärungen einzureichen. Daraufhin habe er sich an den steuerlichen Vertreter gewandt, um ihn hiebei zu unterstützen. Da es sich auch um weit zurückliegende Zeiträume gehandelt habe, sei einige Zeit erforderlich gewesen, um die Unterlagen wie Belege und Betreuungsprotokolle entsprechend aufzuarbeiten. Auch habe mit dem ehemaligen Arbeitgeber, dem Verein P, Kontakt aufgenommen werden müssen, um die umsatzsteuerliche Komponente abzuklären. Die Erklärungen hätten dann mit 15.9.2006 bzw. 19.9.2006 eingereicht werden können. Erst im Zuge dessen sei auch die Regelbesteuerung in der Umsatzsteuer ab dem Jahr 2002 beantragt worden. Es werde daher beantragt, im Sinne einer billigen und zweckmäßigen Ermessensentscheidung nach § 20 BAO einen Ver-spätungszuschlag von höchstens 0,8% der Nachzahlung festzusetzen. Aufgrund seiner nachweislichen steuerlichen Unerfahrenheit treffe den Berufungswerber an dieser Verspätung kein grobes Verschulden. Zudem sei das Finanzamt bereits seit Anfang 2003 durch die Meldung gemäß § 109a EStG über den Bestand der relevanten Einkünfte informiert gewesen und habe den Berufungswerber erst im Schreiben vom 26.7.2006 zur Einreichung von Abgabenerklärungen aufgefordert. Für die Geschäftsjahre 2002 und 2004 habe sich die Umsatzsteuerpflicht darüber hinaus erst durch den im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen erfolgten Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung herausgestellt.

Das Finanzamt forderte daraufhin vom Verein P den mit dem Berufungswerber abgeschlossenen freien Dienstvertrag an. In diesem Vertrag vom 1.5.2002, der allerdings keine Unterschrift trägt, wurde in Punkt 1 festgehalten, dass der Berufungswerber ab 23.4.2002 als freier Dienstnehmer in die Dienste des Vereins trete. Unter Punkt 6 betreffend das vereinbarte Entgelt wurde unter anderem festgehalten, dass der Dienstnehmer für die steuerliche Behandlung seiner Einkünfte selbst verantwortlich sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.11.2006 wies das Finanzamt die Berufung ab. Der Berufungswerber arbeite seit 2002 als freier Dienstnehmer für den Verein P. Als freier Dienstnehmer habe man unter anderem auch seine Einkünfte dem Finanzamt zu erklären. Im Dienstvertrag werde unter Punkt 6 "Entgelt" auch ausdrücklich darauf hingewiesen. Trotz der angegebenen Unerfahrenheit in steuerlichen Angelegenheiten hätte dem Berufungswerber

somit klar sein müssen, dass die für die Einnahmen zu entrichtende Einkommensteuer nicht vom Auftraggeber, sondern von ihm abzuführen sei. Die Frist zur Einreichung von Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen habe am 31.3. bzw. 30.4. (für Abgabenerklärungen ab 2003) des Folgejahres geendet. Die Verhängung eines Verspätungszuschlages sei nicht davon abhängig, dass dem Abgabepflichtigen vom Finanzamt die Einreichung der Erklärungen vorher aufgetragen werde. Da der Berufungswerber von sich aus dem Finanzamt seine Einkünfte bzw. Umsätze nicht gemeldet habe und es sich um Abgabenerklärungen 2002 bis 2004 handle, sei die Fristversäumnis nicht entschuldbar und auch die Höhe des Verspätungszuschlages angemessen.

Im Vorlageantrag vom 20.12.2006 führte der Berufungswerber aus, dass ihm kein schriftlicher Dienstvertrag vorliege. Auf Anfrage beim Verein P sei ihm ein zweiseitiger freier Dienstvertrag per Telefax übermittelt worden. Dieser trage jedoch keine Unterschrift und dürfte vom Auftraggeber auch nur zur Vervollständigung seiner Unterlagen der Form halber dem Akt beigelegt worden sein. Er trage das Datum 1.5.2002, wobei die Tätigkeit bereits im April begonnen worden sei. Der (in der Berufungsvorentscheidung) vorgehaltene Hinweis sei dabei auch nur ein kurz gefasster Satz in einem mehrere Regelungen umfassenden Punkt. Der Berufungswerber habe regelmäßig Abrechnungen in Form einer Lohn- und Gehaltsabrechnung unter Anführung diverser Abzüge erhalten. Als Beispiele dafür würden in der Anlage Kopien der Nettoabrechnung April 2002 sowie der Lohn/Gehaltsabrechnungstasche vom März 2004 beigelegt. Nochmals werde darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber nie, insbesondere auch die Zeiträume vor 2002 betreffend, Arbeitnehmerveranlagungen beantragt habe, um Steuerbegünstigungen in Anspruch zu nehmen. Er habe seine steuerlichen Verpflichtungen als durch seinen Arbeitgeber als erfüllt erachtet. Es handle sich somit um einen entschuldbaren Irrtum. Erst im Zuge einer neuen Beschäftigung sei er vom Auftraggeber aufgefordert worden, eine Steuernummer – gemeint sei wohl eine UID gewesen – beizubringen. Dies habe den Berufungswerber veranlasst, zum Finanzamt zu gehen, um eine Steuernummer zu erhalten. Im Zuge dieses Besuches habe er auf Hinweis eines Beamten einen Fragebogen ausgefüllt. In weiterer Folge habe er die Aufforderung vom 26.7.2006 erhalten, in der ihm auch eine Frist von vier Wochen zugestanden worden sei, welche frühestens am 28.8.2006 abgelaufen sein konnte. Diese Frist sei nicht so weit überschritten worden, dass ein Verspätungszuschlag von 10 % gerechtfertigt erscheine. Nochmals werde daher beantragt, einen Satz von höchstens 0,8 % anzusetzen. Völlig unbeachtet sei bisher das Vorbringen geblieben, dass sich bezüglich der Umsatzsteuer 2002 und 2004 eine Steuerpflicht erst im Zuge der Einreichung der Abgabenerklärungen ergeben habe, da begleitend rückwirkend auf die gesetzliche Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG verzichtet worden sei.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages für diese Abgaben sei daher gesetzlich überhaupt nicht gedeckt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO idF BGBl 224/1972 waren die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer bis zum Ende des Monats März jedes Jahres einzureichen.

Durch BGBl. I 124/2003 wurde diese Bestimmung mit Wirksamkeit ab 20.12.2003 dahingehend geändert, dass diese Abgabenerklärungen bis zum Ende des Monats April jedes Jahres einzureichen sind. Die Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Im gegenständlichen Fall wären die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2002 daher bis 30.3.2003, die elektronisch eingereichten Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2003 bis 30.6.2004 und für das Jahr 2004 bis 30.6.2005 einzureichen gewesen. Tatsächlich wurden die Erklärungen 2002 erst am 19.9.2006 und somit rund 3 ½ Jahre verspätet, die Erklärungen 2003 am 15.9.2006 und damit rund 2 ¼ Jahre verspätet, die Erklärungen 2004 ebenfalls am 15.9.2006 und damit rund 1 ¼ Jahre verspätet eingereicht.

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde gemäß § 135 BAO einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages ist somit das Vorliegen einer nicht entschuldbaren Verspätung. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Verspätung dann entschuldbar, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, das heißt, wenn er die Versäumung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Die Judikatur erachtet in diesem Zusammenhang grobe Fahrlässigkeit als gegeben, wenn eine so schwere Sorgfaltswidrigkeit gesetzt wird, wie sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keineswegs unterläuft. Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht.

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind 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 (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 10).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang bereits mehrfach hervorgehoben hat, liegt in der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung ein Verschulden; dies gilt insbesondere bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgabepflichten und damit mit Erklärungspflichten verbunden sind (z.B. VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267; VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; VwGH 10.11.1995, 92/17/0286).

Der Berufungswerber hätte sich daher bei Aufnahme seiner selbständigen Tätigkeit als Sozialarbeiter zumindest über die grundlegendsten damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen informieren müssen. Eine einfache diesbezügliche Anfrage beim Finanzamt hätte dazu genügt. Allenfalls hätten entsprechende Erkundigungen auch bei Dritten (etwa einer gesetzlich zur Rechtsberatung zugelassenen Person) eingeholt werden können. Nahe liegend wäre im Übrigen auch eine diesbezügliche Befragung des Arbeitgebers gewesen, wenn dem Berufungswerber tatsächlich der freie Dienstvertrag vom 1.5.2002 nicht vorgelegen sein sollte. Da der Berufungswerber jedoch über mehrere Jahre hinweg eine selbständige Tätigkeit ausgeübt hat ohne sich über die damit verbundenen steuerlichen Pflichten in irgend einer Weise zu informieren, liegt ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden vor, da mit diesem Verhalten eine so schwere Sorgfaltswidrigkeit gesetzt wurde, wie sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keineswegs unterläuft. Angemerkt wird noch, dass auch aus den im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Gehaltszetteln klar ersichtlich war, dass zwar Sozialversicherungsbeiträge aber keinerlei Lohnsteuer einbehalten wurde. Auch daraus wäre für den Berufungswerber unschwer erkennbar gewesen, dass durch seinen Arbeitgeber keine "Versteuerung" dieser Bezüge erfolgt war.

Das neben dem Grad des Verschuldens im Zuge der Ermessensentscheidung weiters zu berücksichtigende Ausmaß der Fristüberschreitung beträgt wie bereits oben dargestellt rund 3 ½ Jahre hinsichtlich der Erklärungen 2002, rund 2 ¼ Jahre bezüglich der Erklärungen 2003 und rund 1 ¼ Jahre betreffend die Erklärungen 2004. Angesichts des doch beträchtlich divergierenden Ausmaßes der Fristüberschreitungen ist auch eine auf diesen Umstand Bedacht nehmende Differenzierung beim Ausmaß des Verspätungszuschlages geboten.

Unter Beachtung des ferner mit der verspäteten Einreichung der Erklärungen erzielten finanziellen Vorteiles, der darin besteht, dass die Zahlung der nicht unerheblichen Abgabennachforderung geraume Zeit hinausgeschoben wurde, erscheinen unter Berücksichtigung aller angeführten Umstände grundsätzlich Verspätungszuschläge in Höhe von 8 % für das Jahr 2002, 7 % für das Jahr 2003 und 6 % für das Jahr 2004 angemessen. Allerdings ist noch zu beachten, dass für die Jahre 2002 und 2003 auch Anspruchszinsen betreffend die Einkommensteuernachforderungen festgesetzt wurden. Nach Ansicht des VfGH hat der

Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen (VfGH 29.6.1985, G 42/85 und vom 11.3.1987, G 257-260/86). Eine ähnliche Zielsetzung weisen Anspruchszinsen auf, die mögliche Zinsvorteile oder Zinsnachteile ausgleichen sollen, welche sich aus den unterschiedlichen Zeitpunkten von Abgabenfestsetzungen ergeben. Durch die Vorschreibung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO in den Jahren 2002 und 2003 ist daher von einer zumindest teilweisen Abgeltung von "Verzugszinsen" bei den gegenständlichen Abgabenfestsetzungen auszugehen. Im Rahmen der Ermessensübung ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch die Tatsache mit einzubeziehen, dass im vorliegenden Fall in jenen Jahren, in denen Anspruchszinsen vorzuschreiben waren, der durch den Verspätungszuschlag abzuschöpfende Zinsvorteil schon kompensiert wurde (vgl. UFS 20.1.2005, RV/1224-L/04 mit Hinweis auf Ritz, SWK 2001, S 27; siehe auch Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 13). Der vom Berufungswerber durch die verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2002 und 2003 erzielte Zinsvorteil darf daher nicht nochmals bei den diesbezüglichen Verspätungszuschlägen berücksichtigt werden. Für diese sind daher nur das oben dargestellte Ausmaß des Verschuldens und der Fristüberschreitung heranzuziehen, sodass Verspätungszuschläge von nur mehr 4 % (Einkommensteuer 2002) und 3,5 % (Einkommensteuer 2003) angemessen erscheinen.

Das bisherige steuerliche Verhalten kann als Ermessenskriterium nicht herangezogen werden, da der Berufungswerber erstmals steuerlich erfasst wurde (vgl. auch dazu UFS 20.1.2005, RV/1224-L/04). Der wiederholt ins Treffen geführte Umstand, dass in den Vorjahren keine Arbeitnehmerveranlagungen beantragt worden waren um Steuerbegünstigungen in Anspruch zu nehmen, steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der abgabenrechtlichen Erklärungspflicht bei Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit.

Auch aus dem Einwand, dass dem Finanzamt vom Arbeitgeber Meldungen gemäß § 109a EStG übermittelt worden wären, ist für den Berufungswerber nichts zu gewinnen. Die Verhängung eines Verspätungszuschlages setzt keine vorherige Mahnung durch das Finanzamt voraus, die Erklärungen einzureichen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 135 Tz 7). Die abgabenrechtliche Erklärungspflicht besteht unabhängig davon, ob das Finanzamt allenfalls schon von erzielten Einkünften Kenntnis erlangt hatte.

Schließlich hat der Berufungswerber noch darauf hingewiesen, dass sich hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 und 2004 eine Steuerpflicht erst im Zuge der Einreichung der Erklärungen durch den Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung ergeben hätte. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer im Sinne dieser Bestimmung in der hier maßgebenden Fassung vor BGBl I 2006/101 ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze im Veranlagungszeitraum 22.000

Euro nicht übersteigen. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Der Berufungswerber hat diese Umsatzgrenze auch unter Berücksichtigung der 15 %igen Toleranzgrenze in den Jahren 2003 und 2004 jedoch überschritten, sodass die Kleinunternehmerregelung schon aus diesem Grund nicht anwendbar gewesen wäre. Die Nettoumsätze betrugen in diesen Jahren 27.914,63 € (2003) und 25.609,47 € (2004). Darüber hinaus liegt es in der Entscheidungsfreiheit des Unternehmers (bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG) eine Verzichtserklärung im Sinne des § 6 Abs. 3 UStG abzugeben. Wird eine solche abgegeben, hat der Unternehmer auch die damit verbundenen Konsequenzen zu tragen und insbesondere für eine fristgerechte Einreichung der Abgabenerklärungen Sorge zu tragen. Wird bzw. wurde dies unterlassen, ist mit der Festsetzung eines Verspätungszuschlages zu rechnen.

Unter Berücksichtigung aller Umstände waren daher die gegenständlichen Verspätungszuschläge auf das dargestellte Ausmaß zu reduzieren und spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 27. November 2007