



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch Stb, vom 17. August 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 26. Juli 2011 betreffend Verspätungszuschlag entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2009 mit 9.214,00 €, das sind 9,46 % der Bemessungsgrundlage von 97.395,88 €, festgesetzt.

Die Berechnung ist der Begründung zu entnehmen.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. Juli 2011 wurde gegenüber dem Berufungswerber ein Verspätungszuschlag in Höhe von 9.739,58 €, das sind 10 % der nachgeforderten Einkommensteuer 2009, festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Bestimmungen des § 135 BAO verwiesen.

Die Frist zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2009 endete am 27. Jänner 2011 (Quotenregelung). Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2010 teilte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers mit, dass zur Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2009 noch einige Unterlagen fehlen würden. Es werde daher ersucht, die Frist zur Abgabe der Steuererklärung 2009 bis 31. März 2011 zu verlängern. Am 22. Juni 2011 langte die Abgabenerklärung bei der

Abgabenbehörde erster Instanz ein und führte zu einer Einkommensteuerfestsetzung von 97.395,88 €.

Gleichzeitig erging an den Berufungswerber ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen in Höhe von 1.892,89 €. Die dort näher erläuterte Berechnung der Anspruchszinsen erfolgte für einen Zeitraum von 1. Oktober 2010 bis 26. Juli 2011.

In der gegen den Verspätungszuschlagsbescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber geschäftsführender Gesellschafter des Konzerns der H KG in Deutschland sei. Die Gesellschaft habe ihren Schwerpunkt im Bereich der Forschung und Entwicklung in der Automobilindustrie. In Österreich seien Tochtergesellschaften in S gegründet worden, deren Hauptaugenmerk vor allem auf der Entwicklung neuer Antriebstechnologien für die Automobilbranche liegen würden. Derzeit werde von Österreich auch die Erschließung neuer Märkte vorangetrieben, wobei sich mit den neuen Entwicklungen neue Absatzmärkte für die Automobilindustrie entwickeln sollten. Aufgrund eines Anteilsverkaufs des Berufungswerbers sei für das Jahr 2009 eine hohe Einkommensteuerlast in Österreich festgesetzt worden, aufgrund der umfangreichen und aufwendigen Reisetätigkeit des Berufungswerbers habe sich die Erstellung der österreichischen Steuererklärung als zeitintensiv gestaltet. Die Fristen zur Abgabe der Steuererklärung seien aus diesen Gründen mehrmals verlängert worden. Die fristgerechte Abgabe sei an der zeitgerechten Unterfertigung der Steuererklärung gescheitert. Aus genannten Gründen werde ersucht, von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages abzusehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Einkommensteuererklärung für die beschränkte Steuerpflicht sei bereits am 22. November 2010 zugesandt worden. Am 21. Dezember 2010 sei um eine Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärung 2009 bis 31. März 2011 ersucht worden. Die Einkommensteuererklärung sei jedoch erst am 24. Juni 2011 bei der Abgabenbehörde eingereicht worden. Auf dieser Erklärung sei ersichtlich, dass deren Erstellung bereits am 11. Oktober 2010 erfolgt sei und die dabei zu zahlende Steuer bereits ermittelt worden wäre. Eine zeitgerechte Unterfertigung und Abgabe der Erklärung bis 31. März 2011 wäre daher möglich gewesen. Es sei daher die verspätete Abgabe der Erklärung nicht entschuldbar. Die Berufung wäre daher als begründet abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2011 wurde Vorlageantrag eingebracht. Hinsichtlich der Begründung werde auf das Rechtsmittel an die Abgabenbehörde erster Instanz vom 17. August 2011 verwiesen. Hinzugefügt werde jedoch, dass die zeitgerechte Unterfertigung der Steuererklärung vor allem deswegen gescheitert sei, da für den Abgabepflichtigen die schwere Erkrankung seines persönlichen Vertreters in Österreich (sogenannte Burnout-

Erkrankung, eine ärztliche Bestätigung könne beigebracht werden) zu spät erkennbar gewesen wäre, um fristgerecht einen vertrauenswürdigen Mitarbeiter mit seinen persönlichen Belangen in Österreich zu beauftragen. Aus diesen Gründen werden um Stattgabe der Berufung ersucht.

Am 18. November 2011 langte der Vorlagebericht der Abgabenbehörde erster Instanz beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände auszuüben.

Eine Verspätung ist bereits bei Vorliegen leichter Fahrlässigkeit im Sinne des § 1332 ABGB, die einem minderen Grad des Versehens gleichzusetzen ist, nicht entschuldbar. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Eine Verspätung ist daher nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter die nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben.

Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt. Entschuldbar ist eine Verspätung nur dann, wenn dem Abgabepflichtigen überhaupt kein Verschulden zugerechnet werden kann.

Kriterien für die Ermessensübung sind insbesondere der Grad des Verschuldens, das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Erklärungsabgabe erreichten finanziellen Vorteils und der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig gewesen ist.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende

des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Für Abgabepflichtige, die von Steuerberatern oder Wirtschaftstreuhändern vertreten werden, gilt die erlassmäßig geregelte sogenannte Quotenregelung. Aufgrund dieser Regelung wäre die Einkommensteuererklärung 2009 daher bis zum 27. Jänner 2011 einzureichen gewesen. In einem rechtzeitigen Fristverlängerungsansuchen wurde eine Verlängerung der Frist bis 31. März 2011 beantragt. Tatsächlich langte die Abgabenerklärung am 22. Juni 2011 bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein und wurde daher um 2 Monate und 22 Tage verspätet abgegeben. Das Tatbestandselement der Verspätung ist damit erfüllt.

Weitere Tatbestandsvoraussetzung für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist, wie bereits oben angeführt, dass die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Rechtsunkenntnis sowie Rechtsirrtum sind im Allgemeinen nur vorwerfbar, wenn Rechtskenntnis bei Anwendung der gehörigen Aufmerksamkeit hätte erreicht werden können. Der Abgabepflichtige hat bei Beurteilung des Sachverhaltes und der Rechtslage jenes Maß an Sorgfalt anzuwenden, das von ihm objektiv nach den Umständen des Falles gefordert werden muss und das ihn nach seinen persönlichen Verhältnissen zugemutet werden kann. In der Unterlassung einer gebotenen und zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden. Bei Zweifel über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig zu informieren und beraten zu lassen, auszugehen.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass der Berufungswerber steuerlich vertreten ist. Es ist daher davon auszugehen, dass ihm seine Erklärungspflicht bewusst war. Dies wird im Berufungsverfahren auch nicht bestritten.

Im Fristverlängerungsansuchen vom 20. Dezember 2010 wurde vorgebracht, dass noch einige Unterlagen für die Erstellung der Steuererklärung fehlen würden. In der Berufungsschrift vom 17. August 2011 wurde dargelegt, dass die Erstellung der österreichischen Steuererklärung aufgrund der umfangreichen und aufwendigen Reisetätigkeit des Berufungswerbers zeitintensiv sei. Die Abgabenbehörde stellte in der Berufungsvorentscheidung – vom Berufungswerber unwidersprochen – fest, dass die Abgabenerklärung bereits am 11. Oktober 2010 erfolgt sei und die zu entrichtende Einkommensteuer bereits ermittelt worden wäre. Daraus ergibt sich, dass die Begründung im Fristverlängerungsansuchen vom 20. Dezember 2010 falsch war. Es konnten keine Unterlagen mehr fehlen, da die zu entrichtende Einkommensteuer – abgesehen von einer geringfügigen Ungenauigkeit – vom steuerlichen Vertreter bereits richtig berechnet worden war.

Im Vorlageantrag wurde schließlich darauf verwiesen, dass die zeitgerechte Unterfertigung der Steuererklärung vor allem deswegen gescheitert sei, weil der Berufungswerber die

schwere Erkrankung seines persönlichen Vertreters in Österreich zu spät erkannt habe. Auch diese Erklärung geht ins Leere, da der Berufungswerber in Österreich ja einen steuerlichen Vertreter hat, der für ihn bereits im Oktober 2010 (also vor Ablauf der quotenmäßigen Frist) die Abgabenerklärung erstellt hat. Auch das Argument der fehlenden Unterschrift des Berufungswerbers auf der Abgabenerklärung kann der Berufung insofern nicht zum Ziel verhelfen, als die Abgabenerklärung für das Veranlagungsjahr 2007 vom steuerlichen Vertreter (im Auftrag) unterfertigt worden war. Diese Möglichkeit hätte auch für das Veranlagungsjahr 2009 bestanden, um für eine rechtzeitige Einbringung der Abgabenerklärung zu sorgen. Außerdem hätte der steuerliche Vertreter die fertige Erklärung dem Bw. auf postalischem oder elektronischem Weg zur Unterfertigung übermitteln können.

Insbesondere in Verbindung mit der beträchtlichen Höhe des dem Berufungswerbers bereits im Veranlagungsjahr 2009 zugeflossenen Geldbetrages und des Umstandes, dass die Abgabenerklärung bereits im Oktober 2010 beim steuerlichen Vertreter unterschriftsfertig auflag, und nicht plausibel begründet werden konnte, dass diese Erklärung nicht unterfertigt und eingereicht wurde, ist das Verschulden des Berufungswerbers als schwerwiegend anzusehen.

Bei der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteils sind nicht nur die Zinsvorteile, sondern wirtschaftliche Vorteile aller Art, wie beispielsweise Liquiditäts- oder Wettbewerbsvorteile gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen, zu berücksichtigen.

Ein evidenter finanzieller Vorteil lag für den Berufungswerber darin, dass er den sich ergebenden Nachforderungsbetrag aufgrund der wesentlich verzögerten Erklärungsabgabe weitaus später zu entrichten hatte.

Nach § 45 EStG hätte er auf die – voraussichtlich zu entrichtende – Abgabe Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten gehabt, die nach § 45 Abs. 2 EStG bereits im Lauf des betreffenden Kalenderjahres zu tätigen gewesen wären. Eine adäquate, dem tatsächlichen steuerlichen Ergebnis des Jahres 2009 entsprechende Zahlung wurde aber nicht bereits während des Jahres 2009, sondern erst am 26. bzw. 31. August 2011 geleistet.

Wird in Anlehnung an die für den Zeitraum der Verspätung geltenden Stundungszinsen, welche der Berufungswerber bei Aufschub der Zahlung zu entrichten gehabt hätte, von 4,88 % per anno ausgegangen (vgl. Erlass des BMF vom 12.12.2011, BMF-010104/0347-IV/2011), so betrug der geschätzte Zinsgewinn für die Dauer der Verspätung (1. April 2011 bis 22. Juni 2011) rund 1.083,00 € (4,88 % dividiert durch 365 Tage mal 83 Tage mal 97.395,88 €). Dabei ist aber zu beachten, dass dieser Zinsenvorteil der verspäteten

Entrichtung allein keinesfalls das gesamte Spektrum des finanziellen Vorteils, der durch die verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärung erzielt worden ist, abdeckt. Denn es ist daneben jedenfalls auch der Liquiditätsvorteil und der Wettbewerbsvorteil gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen bei der Bemessung des Hundertsatzes zu berücksichtigen. Aus diesem Grund kann es sein, dass die Höhe des Verspätungszuschlages den durch die verspätete Abgabe bewirkten Zinsenvorteil erheblich übersteigt. Dass die Größe des Liquiditäts- und Wettbewerbsvorteils jedenfalls in unmittelbaren Zusammenhang mit der Höhe der verspätet entrichteten Abgabenschuld – im vorliegenden Fall 97.395,88 € – steht, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Der Berufungswerber war erstmals für das Veranlagungsjahr 2006 zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung in Österreich verpflichtet. Diese wurde verspätet am 26. Mai 2008 eingereicht. Die Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2007 erfolgte pünktlich. Die Abgabenerklärung für das Jahr 2008 wurde – ebenso wie die Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2009 – erst am 22. Juni 2011 bei der Abgabenbehörde in Österreich eingebracht. Die quotenmäßig geregelte Frist hierfür war bereits am 4. Juli 2008 abgelaufen. Diese mehr als 3-jährige Fristversäumnis zog insofern keine Folgen nach sich, als der Berufungswerber einen Verlust erklärte und daher keine Einkommensteuer festgesetzt wurde. Fest steht jedoch, dass es der Berufungswerber lediglich ein einziges Mal geschafft hat, seiner Erklärungspflicht in Österreich rechtzeitig nachzukommen. Die übrigen Male ging er mit dieser Pflicht sehr nachlässig um.

Wenn man nun das schwerwiegende Verschulden des Berufungswerber, die nicht unerhebliche Einkommensteuernachforderung und den damit verbundenen Zinsgewinn, das Ausmaß der Fristüberschreitung sowie die wiederholte Missachtung der Fristen für die Einbringung der Abgabenerklärung betrachtet, erscheint es durchaus als angemessen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz einen Verspätungszuschlag im Höchstausmaß von 10 % der festgesetzten Einkommensteuer verhängt hat.

Allerdings ist noch zu beachten, dass mit Bescheid vom 26. Juli 2011 auch Anspruchszinsen betreffen die Einkommensteuernachforderung festgesetzt wurden. Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes hat der Verspätungszuschlag auch die Funktion der Abgeltung von Verzugszinsen. Eine ähnliche Zielsetzung weisen Anspruchszinsen auf, die mögliche Zinsvorteile oder Zinsnachteile ausgleichen sollen, welche sich aus den unterschiedlichen Zeitpunkten von Abgabefestsetzungen ergeben. Durch die Vorschreibung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO ist daher von einer zumindest teilweisen Abgeltung von "Verzugszinsen" bei der gegenständlichen Abgabefestsetzung auszugehen. Im Rahmen der Ermessensübung ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch die Tatsache

miteinzubeziehen, dass für den Zeitraum von 1. April bis 22. Juni Anspruchszinsen und ein Verspätungszuschlag vorgeschrieben worden sind. Jener Anteil der Anspruchszinsen, der auf diesen Zeitraum fällt, ist daher bei der Festsetzung des Verspätungszuschlages zu berücksichtigen. Es handelt sich dabei um den Betrag von 525,45 € ($97.395,88 \text{ €} \times 0,0065 \% \times 83 \text{ Tage}$).

Verspätungszuschlag	9.739,58 €
abzüglich Anspruchszinsen	-525,45 €
neu festzusetzender Verspätungszuschlag	9.214,13 €
gerundet	9.214,00 €

Dieser Verspätungszuschlag entspricht 9,46 % der sich für das Jahr 2009 ergebenden Einkommensteuer und war unter Würdigung aller Umstände in diesem Ausmaß festzusetzen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. Mai 2012