



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FP, Schauspieler, 1-C, H-, vertreten durch Mag. KF, Wirtschaftstreuhänder, 1-V, B-gasse 1/38, vom 1. Juli 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vertreten durch Mag. AM, vom 5. Juni 2012 betreffend Verspätungszuschlag 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 10. April 2012 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 betreffend Herrn FP –im Folgenden kurz mit Berufungswerber (Bw) bezeichnet –wegen Nichtabgabe der Steuererklärung im Schätzungswege gemäß § 184 BAO mit € 4.292,89 und ein Verspätungszuschlag in Höhe von 10% mit € 429,28 aufgrund der Bestimmung des § 135 BAO festgesetzt.

Im Berufungswege wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 mit Datum 14. Mai 2012, bei der Abgabenbehörde eingelangt am 15. Mai 2012, eingereicht und die Einkommensteuer nach Vorhalt, dass der in der Erklärung angeführte Afa-Betrag aufgrund der in Anspruch genommenen Basispauschalierung nicht zum Abzug zugelassen werden würde bzw nach diesbezüglich klarstellender Äußerung durch die steuerliche Vertretung, mit € 916, 04 (Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2012) sowie der vorliegend angefochtene Verspätungszuschlag in Abänderung des Bescheides vom 10. April 2012 mit € 91,60

festgesetzt (Bescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO vom 5. Juni 2012). Hinsichtlich der Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte begründend ein Verweis auf die Bestimmung des § 135 BAO.

Gegen die abgeänderte Festsetzung des Verspätungszuschlages wurde innerhalb offener Frist Berufung erhoben und unter Berücksichtigung der in der Begründung angeführten Umstände die Aufhebung des Bescheides bzw eine niedrigere Zuschlagsfestsetzung beantragt. Für die Fertigstellung der Steuererklärungen seien zusätzliche Informationen nötig gewesen und seien Bemühungen um eine weitere Fristverlängerung auch unter dem Hinweis, dass eine Abgabe der Erklärung ohne Berücksichtigung der fehlenden Informationen zu einem erheblichen Mehraufwand wegen des Richtigstellungserfordernisses führen würde, erfolglos geblieben. In der Folge sei es zu einer Veranlagung im Schätzungswege sowie einer berichtigten Festsetzung entsprechend den zwischenzeitig fertig gestellten Steuererklärungen auf Basis einer Berufung gekommen. Der Verspätungszuschlag sei unter Verweis auf die Bestimmung des § 135 BAO ohne weitere Begründung der Ermessensübung im Höchstausmaß von 10% festgesetzt worden. Gemäß "AÖF 1981/183, Abschn. 2" seien in der Begründung eines Bescheides alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen anzuführen. Zusätzlich werde auf die "Kommentierung in Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1532, verwiesen. Danach sei von einer Festsetzung des Verspätungszuschlages Abstand zu nehmen, wenn trotz verspäteter Einreichung der Abgabenerklärung das "Veranlagungsgeschäft" im Sinne der verwaltungsorganisatorischen Zwecksetzung dieser Bestimmung nicht gestört und in seinem Fortgang beeinträchtigt würde, "was gegeben sein sollte". Es werde daher um Aussetzung der Einhebung sowie um entsprechende Abänderung des Bescheides ersucht. Für die zu späte Abgabe der Steuererklärungen werde um Entschuldigung gebeten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 135 Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, 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.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen (vgl. dazu VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 11.12.2009,

2009/17/0151) und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 1 zu § 135; Stoll, BAO, 1524; BFH, BStBl. 1997 II 642; BStBl. 2002 II 124).

Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes 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 a.a.O. und VfGH 29.6.1985, G 42/85 ua; 11.3.1987, G 257-260/86 ua, Slg 11.295).

Der Verspätungszuschlag ist die Sanktion für die nicht entschuldbare verspätete Einreichung bzw Nichteinreichung einer Abgabenerklärung und steht dessen Festsetzung nach Grund und Höhe im Ermessen der Abgabenbehörde.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen an der Verspätung ein Verschulden trifft und schließt bereits leichte Fahrlässigkeit die Entschuldbarkeit aus (VwGH 19.1.2005, 2001/13/0133; 25.6.2007, 2006/14/0054; 21.12.2007, 2004/17/0217; 24.6.2009, 2008/15/0035; 11.12.2009, 2009/17/0151). Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen und ist der Verspätungszuschlag dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz, a.a.O., Tz 10 und 11 und die dort zit. Judikatur).

Bei der Ermessensübung sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten bzw dass der Abgabepflichtige in der Vergangenheit seinen abgaberechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist, weiters etwa die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen für die Vorjahre oder der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war, der Grad des Verschuldens und die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen.

Hat der Abgabepflichtige rechtzeitig einen Fristerstreckungsantrag gestellt, so liegt dann kein Verschulden vor, wenn er im guten Glauben mit der Einreichung der Abgabenerklärung wartet, solange ihm keine diesbezügliche (negative) Entscheidung zugekommen ist (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, Tzn 13,14).

Vorliegend hat die Abgabenbehörde dem Bw zunächst einen Verspätungszuschlag auf Grund der schätzungsmäßig erfolgten Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 verhängt (Schätzungsauftrag vom 14. März 2012 wegen Nichteinreichung der mit 30. April 2011 versendeten Steuererklärung 2010 bzw nach Vorhalt betreffend die nicht eingereichten Erklärungen für 2009 und 2010). Zuvor war ein Fristerstreckungsersuchen vom 24. August 2011 unter Gewährung einer Nachfrist zur Erklärungseinreichung (bis zum 30. Dezember

2011) bewilligt und ein weiteres Ansuchen mit letztmaliger Nachfristsetzung (bis zum 28. Februar 2012) abgewiesen worden. Der Abgabepflichtige und sein steuerlicher Vertreter hatten somit Kenntnis von der letztmaligen Fristverlängerung und der wiederholten Nachfristsetzung. Dass es nicht zumutbar gewesen wäre, der Erklärungspflicht zumindest innerhalb der seitens des Finanzamtes wiederholt erstreckten Frist nachzukommen bzw aus welchen Gründen konkret es noch notwendig gewesen war, telefonisch über das Infocenter der Abgabenbehörde eine weitere Fristverlängerung zu erlangen, ist nicht erkennbar. Mit der bloßen Einwendung, die gewährten Fristen wären für die nötige Einholung von –nicht näher benannten –Informationen zu kurz bemessen gewesen, wurden beachtliche Gründe für eine entschuldbare Säumnis nicht aufgezeigt und fehlten stichhaltige Ausführungen über den zusätzlich benötigten Zeitrahmen überhaupt. Auch die Ausführungen in der Berufung (gegen den auf Grund der Schätzung verhängten Verspätungszuschlag), wonach sich die abgegebenen Steuererklärungen in Summe zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken würden, sind nicht nachvollziehbar.

Vor der erklärungskmäßigen Herabsetzung der Einkommensteuer auf Grund der Berufung (für das Jahr 2010 von bisher € 4.292,89 auf € 916,04; betreffend 2009 von bisher € 2.447,97 auf € 186,45) und der vorliegend strittigen Festsetzung des Verspätungszuschlages für 2010 mit 10% (€ 91,60 gegenüber bisher € 429,28) war dem Vertreter des Bw seitens der Abgabenbehörde darüber hinaus im Vorhaltewege mitgeteilt worden, dass beziehungsweise auf die eingereichten Abgabenerklärungen auf Grund der in Anspruch genommenen Basispauschalierung die zusätzliche Afa in Höhe von € 127,80 nicht berücksichtigt werden könne. Von Seiten der steuerlichen Vertretung war beantwortend um entsprechende Richtigstellung ersucht worden.

In der vorliegenden Berufung gegen den gemäß § 295 Abs. 3 BAO abgeänderten Verspätungszuschlagsbescheid wurde der Antrag auf Nichtfestsetzung oder Herabsetzung nur wiederholt damit begründet, es wären für die Fertigstellung der Steuererklärungen zusätzliche Informationen nötig und die gewährte Fristerstreckung zur Einholung nicht ausreichend gewesen bzw sei im Zuge erfolglos gebliebener telefonischer Ersuchen um Fristverlängerung beim Infocenter des Finanzamtes darauf hingewiesen worden, dass die Abgabe der Steuererklärung ohne Berücksichtigung der fehlenden Informationen wegen des Richtigstellungserfordernisses voraussichtlich zu einem erheblichen Mehraufwand führen würde. Auch mit diesen Angaben wurde aber nicht aufgezeigt, welche "Informationen" konkret rund ein Jahr nach der Abberufung der Erklärung für das Jahr 2010 (Abberufung Ende April 2011; Schätzungsauftrag für 2009 und 2010 jeweils vom 7. März 2011; Fristsetzung bis Ende Februar 2012; Erstbescheide jeweils vom 10. April 2012; Berufungen und Erklärungseingang jeweils am 15. Mai 2012) noch notwendig gewesen wären. Es wurde auch

nicht dargelegt, aus welchen Gründen es bis dahin nicht möglich gewesen sein soll, rechtzeitig für die Beschaffung von nötigen Informationen zur Abgabefestsetzung entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen zu sorgen. Als Begründung für die verspätete Abgabe der Erklärungen –wie beschrieben nach Abberufung und wiederholter Fristverlängerung erst im Berufungswege nach schätzungsmäßiger Festsetzung für 2010 und 2009, einlangend mit 15. Mai 2012 –können also die allgemein gebliebenen Hinweise auf das Fehlen von "zusätzlichen Informationen" und auf diesbezüglich gepflogene Bemühungen, wegen des zu erwartenden Mehraufwandes beim Infocenter des Finanzamtes fernmündlich eine weitere Fristerstreckung zu erwirken, nicht ausreichen. Es wurde im Vorlageantrag auch nicht aufgezeigt, aus welchen Gründen es dem Bw oder dessen Vertreter nicht möglich gewesen wäre, in Anbetracht des festgesetzten Fristendes erforderlichenfalls persönlich bei der Abgabenbehörde vorzusprechen und dort die Gründe für die verspätete Informationseinholung aufzuzeigen bzw berücksichtigungswürdige Angaben zur Verspätung zu machen. Im vorliegenden Zusammenhang wurde von Seiten der Abgabenbehörde zutreffend auch auf die Inanspruchnahme der Pauschalierungsbestimmung des § 17 Abs. 1 EStG und darauf, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (mit Ausnahme des zusätzlich angeführten Afa-Betrages nach zusätzlichem Vorhalt durch die Abgabenbehörde für 2009 und das vorliegend in Streit stehende Jahr 2010) im Berufungsvorentscheidungswege entsprechend den verspätet erklärten Besteuerungsgrundlagen, somit antragsgemäß veranlagt worden sind, hingewiesen.

Nicht unerwähnt kann bleiben, dass auch betreffend das Jahr 2008 zunächst ein Schätzungsauftrag (vom 4. Mai 2010) und danach eine Bewilligung der Fristverlängerung zur Einreichung der Erklärung (bis 21. Juni 2010) erfolgt war. Anlässlich der Erklärungsabgabe mit 29. August 2010 war der Schätzungsauftrag sodann storniert und die Einkommensteuer erklärungskgemäß mit 0,00 festgesetzt worden.

Angesichts wiederholter Fristverlängerungen, darauf folgender Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen für zumindest zwei Veranlagungsjahre sowie der erst im Berufungsweg durchführbaren Festsetzungen auf Grund der eingereichten Abgabenerklärungen kann –entgegen den vom Bw unter Berufung auf Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1532, vorgebrachten Einwendungen –nicht davon ausgegangen werden, dass es zu keiner Störung des Veranlagungsfortganges und zu keinem erheblichen Mehraufwand für die Abgabenbehörde gekommen ist. Aus den oben dargestellten Gründen sind die wiederholten Verspätungen nicht entschuldbar. Ein rechtmäßiger Anspruch auf Herabsetzung bzw Nichtfestsetzung des Zuschlages –wie dies bei der erklärungskgemäßen Festsetzung der Einkommensteuer für 2009 im Berufungsweg wegen Geringfügigkeit des Betrages erfolgt ist– besteht für das Jahr 2010 nicht.

Zusammenfassend gilt als vorrangiger Zweck der Vorschrift über den Verspätungszuschlag, den Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung einer Abgabe sicherzustellen. Die Abgabenerklärungen für die Jahre 2009 und 2010 wurden trotz wiederholter Fristerstreckung erst nach Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im Berufungsweg eingereicht. Auf Grund welcher Umstände konkret dem steuerlichen Vertreter die Erklärung der pauschalierten Einkünfte nicht rechtzeitig möglich gewesen sein soll, wurde in keiner Weise dargelegt, sondern lediglich erfolglose Bemühungen, über das Infocenter des Finanzamtes telefonisch eine weitere Fristerstreckung zu erreichen, eingewendet.

Der Verspätungszuschlagsbescheid bezieht sich auf die eingangs zitierte Bestimmung des § 135 BAO. Im Hinblick auf die dem Bw bekannte Tatsache des Ausmaßes der Fristüberschreitung wäre es dem Steuerpflichtigen bzw seinem steuerlichen Vertreter oblegen, jeweils rechtzeitig für die Verfügbarkeit von Unterlagen und Informationen zur Erstellung und rechtzeitigen Einreichung der Abgabenerklärungen Vorsorge zu treffen oder zumindest entsprechend konkret berücksichtigungswürdige Gründe für die Verspätung aufzuzeigen. Die Abgabenbehörde verweist auch zutreffend auf eine Erleichterung bei der Erklärungserstellung im Zusammenhang mit der vom Bw in Anspruch genommenen Pauschalierungsbestimmung (§ 17 EStG) und wurde noch nach Einreichung der Erklärung für 2010 (im Zuge der Berufung gegen die schätzungsweise Festsetzung der Einkommensteuer) im Vorhalteweg auf die Nichtabzugsfähigkeit der Afa neben der Pauschalierung hingewiesen.

Die hier aufgezeigten und vom Bw zu vertretenden Verzögerungen bei der Erklärungseinreichung (2008 bis 2010) haben unzweifelhaft zu einem erheblichen Mehraufwand bei der Abgabenbehörde geführt. Im Hinblick auf den Normzweck des § 135 BAO ist auch nicht zu erkennen, dass ohne entsprechende Gegenmaßnahme der weitere Veranlagungsfortgang und die entsprechend zeitnahe Abgabefestsetzung beim Bw als gesichert angesehen werden konnte. Wenn der Vertreter des Bw also vorbringt, der Verspätungszuschlag wäre für das Jahr 2010 nicht vorzuschreiben oder zumindest herabzusetzen, womit offenbar auf die Geringfügigkeitsgrenze gezielt wurde, so ist ihm vor dem Hintergrund der hier aufgezeigten Umstände im Hinblick auch auf die Höhe der jeweils erklärten Jahreseinkommen und die Inanspruchnahme der Pauschalierung, entgegen zu halten, dass eine Abgabe der Erklärungen für 2009 und 2010 zumindest innerhalb der wiederholt erstreckten Fristen als zumutbar anzusehen war bzw dass bei Bestehen von Verhinderungsgründen zumindest deren konkrete Darstellung unter Angabe eines vertretbaren Zeitrahmens für die Einreichung erwartet werden konnte. Die Abgabenbehörde sah sich zur künftigen Erreichung des Normzweckes des § 135 BAO gezwungen, einen Verspätungszuschlag vorzuschreiben.

Unter dem Blickwinkel der gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen und der diese gleichermaßen treffenden Pflichten ist in der Festsetzung eines Zuschlages wegen des Ausmaßes der Verspätung –auch bei der Erklärungsabgabe der Vorjahre 2008 und 2009 –zur Sicherung eines entsprechenden Veranlagungsfortganges und einer rechtzeitigen Abgabefestsetzung beim Bw keine Unzweckmäßigkeit oder Unbilligkeit zu erkennen, da von Seiten des Abgabepflichtigen die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt zweifellos außer Acht gelassen worden ist. In der Unterlassung einer entsprechend rechtzeitigen Erkundung sowie Einholung von nötigen Informationen für die Erklärungserstellung liegt ein Verschulden. Dies gilt insbesondere bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgaben- und Erklärungspflichten verbunden sind und umso mehr für vertretene Steuerpflichtige. Die Berechtigung zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist im Hinblick auf Art und Ausmaß der unbestreitbar und objektiv gegebenen Pflichtwidrigkeit bei wiederholter Säumnis gegeben. Dass die Abgabenbehörde dabei unter Berufung auf die Bestimmung des § 135 BAO die wiederholte und weitgehend unbegründet langandauernde Untätigkeit der Partei zugrunde legte, kann im Hinblick darauf, dass dem Bw bereits anlässlich der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen ein Verspätungszuschlag (im Ausmaß von 10% der geschätzten Einkommensteuer) vorgeschrieben worden war, der mit vorliegend angefochtenem Bescheid entsprechend abgeändert wurde, auch nicht unter Berufung auf Ausführungen in AÖF 1981/183, Abschn. 2, beanstandet werden. Im Hinblick auf den Ablauf der Erklärungserstellung auch der Vorjahre und auf die letztlich erklärungskgemäß festgesetzte Einkommensteuer der Jahre 2009 und 2010 bzw die diesbezüglich beantragte Aussetzung der Einhebung wäre ein Absehen von einer Zuschlagsverhängung bzw eine Festsetzung in einem Ausmaß unter der Geringfügigkeitsgrenze weniger vertretbar als eine erstmalige Festsetzung für das Jahr 2010. Unter Berücksichtigung der Höhe der erklärten Einkünfte der Jahre 2008 bis 2010 erscheint im vorliegenden Fall aber eine Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 7,5% (€ 68,70), dh im Mittel zwischen Mindest- und Höchstausmaß, wegen der vom Abgabepflichtigen zu vertretenden wiederholten Säumnis als zweckmäßig und zur Erreichung des Normzweckes als ausreichend. Wenngleich nicht Gegenstand der vorliegenden Entscheidung, ist auch anzumerken, dass nunmehr auch für die am 3. Juli 2012 vorgemerkte Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2011 wiederum eine Nachfrist bis 31. Dezember 2012 gewährt worden ist.

Dem Einwand des Bw hinsichtlich des Fehlens der Ermessensbegründung ist entgegen zu halten, dass einem Bescheid allenfalls anhaftende Begründungsmängel im zweitinstanzlichen Verfahren saniert werden können. Soweit der Bw dazu die Ausführungen in AÖF 1981/183 ins Treffen führt, womit offenbar der im Amtsblatt veröffentlichte Erlass des BMF vom 20.5.1981,

Z 05 1601/2-IV/5/8 gemeint ist, wird darauf verwiesen, dass der zitierte Erlass mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle darstellt und solchermaßen auch keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen zu begründen vermag (vgl. VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139). Im Übrigen fehlen Ausführungen darüber, in welchen auf den Erlass bezogenen Punkten der Bw sich konkret beschwert fühlt. Anzumerken bleibt diesbezüglich, dass die einzelnen im Erlass genannten Kriterien zwar auch in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung immer wieder angeführt werden, doch müssen diese nach Ansicht des UFS nicht kumulativ erfüllt sein, um zur Erreichung des Normzweckes im Einzelfall einen höheren Sicherheitszuschlag zu rechtfertigen.

Aus den hier angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Oktober 2012