

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 23.07.2012 zu StNr. 000/0000, mit dem ein Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit 10 % von 17.027,03 €, somit in Höhe von 1.702,70 € festgesetzt wurde, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Der Verspätungszuschlag wird auf 6 % von 17.027,03 €, somit 1.021,62 € herabgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Kontrollmitteilung vom 15.6.2012 teilte die Großbetriebsprüfung Linz (GBP) dem Finanzamt mit, dass in einer Liste angeführte Personen im Zeitraum 2005 bis 2011 ihre Beteiligungen an der XY BeteiligungsgesmbH verkauft hätten. Kopien der Abtretungsverträge wurden angeschlossen. Auf dieser Liste der GBP findet sich auch der Beschwerdeführer.

Dem angeschlossenen Abtretungsvertrag vom 13.10.2005 ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer seinen Geschäftsanteil an der XY Beteiligungsgesellschaft mbH, der einer zur Gänze bar einbezahlten Stammeinlage in Höhe von 1.000,00 € entsprach, an die Z Aktiengesellschaft abgetreten hat. Unter Punkt 7.1. des Vertrages wurde vereinbart, dass alle Kosten der Errichtung und Vergebührung des Vertrages die Übernehmerin alleine trägt, nicht jedoch allfällige persönliche Steuern des abtretenden Gesellschafters.

Auf der dem Abtretungsvertrag angeschlossenen Kopie des darüber aufgenommenen Notariatsaktes vom selben Tag wurde (offenkundig vom Prüfer) vermerkt, dass die Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils 4.152,74 € (Anteil Stammkapital 1.000,00 €, Agio 3.152,74 €) und der Verkaufserlös 70.224,04 € betragen habe, woraus sich ein Veräußerungsgewinn von 66.071,30 € ergäbe.

Vom Beschwerdeführer war für das Jahr 2005 keine Einkommensteuererklärung abgegeben worden. Dem Finanzamt war von der Z Aktiengesellschaft (Erwerberin des Geschäftsanteils) ein Lohnzettel über eine nichtselbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers bei ihr im Zeitraum 1.1. bis 30.9.2005 übermittelt worden, in dem steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 40.823,38 € ausgewiesen wurden.

Mit Bescheid vom 6.7.2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2005 mit 30.834,54 € fest. Dabei wurde neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Veräußerungsgewinn aus dem Anteilsverkauf als sonstige Einkünfte erfasst, dieser allerdings entgegen § 37 EStG (Hälftesteuersatz) voll versteuert.

Von der Nachforderung in Höhe von 30.834,54 € setzte das Finanzamt mit weiterem Bescheid vom 6.7.2012 für den Zeitraum 1.10.2006 bis 30.9.2010 Anspruchszinsen in Höhe von 4.904,42 € fest.

Schließlich wurde mit Bescheid vom 6.7.2012 "betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung" ein Verspätungszuschlag von 10 % von 30.834,54 €, somit in Höhe von 3.083,45 € festgesetzt.

Mit Bescheid vom 23.7.2012 wurde der Einkommensteuerberscheid 2005 vom 6.7.2012 gemäß § 293 BAO berichtigt, und die Versteuerung des Veräußerungsgewinnes mit dem Hälftesteuersatz vorgenommen. Die Einkommensteuer 2005 reduzierte sich dadurch von 30.834,54 € um 13.807,51 € auf 17.027,03 €.

Hinsichtlich dieses Differenzbetrages von 13.807,51 € wurden mit Bescheid vom 23.7.2012 Anspruchszinsen (Gutschriftszinsen) in Höhe von 2.196,16 € festgesetzt.

Der Verspätungszuschlagsbescheid vom 6.7.2012 wurde mit Bescheid vom 23.7.2012 gemäß § 295 Abs. 3 BAO geändert, und nunmehr mit 10 % von 17.027,03 €, somit 1.702,70 € bemessen.

Gegen diesen Verspätungszuschlagsbescheid wurde mit Eingabe vom 9.8.2012 Berufung erhoben und die Aufhebung des Bescheides beantragt. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2000 Anteile an der XY-GmbH im Nominale von 1.000,00 € erworben, was einer prozentuellen Beteiligung in der Höhe von 2,86 % entsprochen habe.

Diesbezüglich sei zu bemerken, dass bis zum 31.12.2000 Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen bis zu 10% nicht steuerpflichtig gewesen wären und erst mit dem Kapitalmarktoffensive-Gesetz, welches mit 1.1.2001 wirksam wurde, auch Beteiligungen zwischen einem und zehn Prozent der Einkommensteuerpflicht unterliegen. Als der Beschwerdeführer seine Beteiligung erworben hatte, wäre ihm auch entsprechend der damaligen Rechtslage mitgeteilt worden, dass eine spätere Veräußerung nicht der Einkommensteuerpflicht unterliege bzw. sei dieses "Modell" auch unter dem Blickpunkt der Einkommensteuerfreiheit angepriesen worden. Im Jahr 2005 habe der Beschwerdeführer seine Anteile an der "XY" veräußert und sei somit in die neue Rechtslage, sprich Einkommensteuerpflicht gefallen. Diesbezüglich sei aber zu erwähnen, dass die Einkommensteuerrichtlinien (RZ 6684) hinsichtlich der Übergangsregelung Folgendes aussagen würden: "Von der Neuregelung sind damit Veräußerungen erfasst,

bei denen das Verfügungsgeschäft (der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen) nach dem 31. Dezember 2000 erfolgt." Der Wortinterpretation zu Folge sei unter "Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen" streng genommen der Ankauf der Anteile gemeint, welcher ja bereits vor dem 31. Dezember 2000 erfolgt sei, sodass der Weiterverkauf im Jahr 2005 ja steuerfrei wäre. Die Finanzbehörde stütze sich bei der Verhängung des Verspätungszuschlages auf § 135 BAO, wonach ein Verspätungszuschlag von bis zu 10 % zu verhängen sei, sofern die verspätete Abgabe der Erklärung "entschuldbar" (gemeint: nicht entschuldbar) sei. Kein Verschulden liege insbesondere vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt bzw. liege auch im Falle einer objektiv fehlerhaften Rechtsauffassung kein Verschulden vor, sofern die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäß, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde. Nachdem zum Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile eine Veräußerung noch steuerfrei gewesen sei und dies zudem auch bei der Gründung entsprechend propagiert worden wäre bzw. die Richtlinien der Wortinterpretation zu Folge davon ausgingen, dass bei einem Erwerb der Anteile vor dem 31.12.2000 noch Einkommensteuerfreiheit bestehe, könne dem Beschwerdeführer keinesfalls ein Verschulden angelastet werden, sodass die Festsetzung des Verspätungszuschlages zu Unrecht erfolgt sei. Jedoch auch aus einem zweiten Grund sei die Festsetzung des Verspätungszuschlages zu Unrecht bzw. zu hoch erfolgt, weil die Verspätung in einen anspruchsziensrelevanten Zeitraum falle. Somit sei zu berücksichtigen, dass der Zinsvorteil des Abgabenpflichtigen bereits durch Nachforderungszinsen abgeschöpft werde, somit eine Zweifachberücksichtigung jedenfalls unzulässig sei (z.B. Ritz, SWK 2001, S 35). Im gegenständlichen Fall sei also jedenfalls der Anspruchszinssatz beim Verspätungszuschlag in Abzug zu bringen. Da der Anspruchszinssatz in den entsprechenden Jahren regelmäßig zwischen 4 und 5% gelegen sei, hätte der Verspätungszuschlag allerhöchstens 6 % betragen dürfen. Sollte die Behörde trotzdem der Meinung sein, dass ein Verspätungszuschlag dem Grunde nach gerechtfertigt erscheine, so werde alternativ der Antrag gestellt, den Verspätungszuschlag mit einem niedrigeren Prozentsatz festzusetzen und sohin im Rahmen der Ermessensausübung das bisherige steuerliche Verhalten, die Reduzierung des finanziellen Vorteils (durch amtsweigige Korrektur der Einkommensteuervorschreibung 2005) und den Grad des Verschuldens zu würdigen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.9.2012 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und reduzierte den Verspätungszuschlag auf 6 % von 17.027,03, somit auf einen Betrag von 1.021,62 €. Im Abtretungsvertrag vom 13.10.2005 sei unter Punkt 7.1. ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass allfällige persönliche Steuern vom Beschwerdeführer selbst zu tragen seien. Aufgrund dieses Hinweises komme die Finanzbehörde zum Schluss, dass die Verhängung eines Verspätungszuschlages dem Grunde nach gerechtfertigt sei. Aufgrund der in der Berufung getätigten Ausführungen und unter Berücksichtigung des bisherigen steuerlichen Verhaltens werde der Verspätungszuschlag auf 6 % reduziert.

Im Vorlageantrag vom 8.10.2012 führte der Beschwerdeführer noch aus, dass der durch Nachforderungszinsen abgeschöpfte Zinsvorteil bei der Verhängung des Verspätungszuschlages zu berücksichtigen sei, somit keine Zweifachberücksichtigung erfolgen dürfe. Im gegenständlichen Fall sei also der Verspätungszuschlag dem Grunde nach bereits mit 6 % begrenzt. Das Finanzamt habe in der Begründung (der Berufungsvorentscheidung) offen gelassen, ob bei der Reduzierung des Ausmaßes des Verspätungszuschlages auf 6 % die abgeschöpften Nachforderungszinsen berücksichtigt worden seien, oder ob andere Gründe wie die vertretbare Rechtsansicht, Reduzierung des finanziellen Vorteils usw. zur Herabsetzung des Verspätungszuschlages geführt hätten. Offenbar seien aber diese Umstände nicht berücksichtigt worden, weil die Obergrenze für den Verspätungszuschlag (aufgrund der Berücksichtigung der Anspruchszinsen) bereits bei 6 % liege. Selbst wenn man also der Meinung sei, dass der Verspätungszuschlag dem Grunde nach gerechtfertigt sei, hätte man jedenfalls auf einen Verspätungszuschlag von wesentlich weniger als 6 % kommen müssen. Im Übrigen liege aufgrund der vertretbaren Rechtsansicht eine entschuldbare Fehlleistung vor, sodass von der Verhängung eines Verspätungszuschlages überhaupt abzusehen sei.

Am 10.12.2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) festsetzen.

Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist (§ 133 Abs. 1 BAO).

Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer sind gemäß § 134 Abs. 1 BAO (in der seit 20.12.2003 geltenden Fassung des BGBI I 124/2003) bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Nach der Bestimmung des § 42 Abs. 1 Zif. 3 EStG idF BGBI I 57/2004 (gemäß § 124b Zif. 94 EStG anzuwenden ab dem Veranlagungsjahr 2005) hatte der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr abzugeben, wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten waren, mehr als 10.000 Euro betragen hat. Lagen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Zif. 1 EStG vor (im Einkommen waren lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten und die anderen Einkünfte

überstiegen den Gesamtbetrag von 730 Euro), so bestand Erklärungspflicht dann, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 10.900 Euro betragen hat.

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG in der ab 1.5.1996 in Geltung gestandenen Fassung des BGBl 201/1996 gehörten zu den sonstigen Einkünften auch die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10 % beteiligt war.

Durch das Kapitalmarktoffensive-Gesetz (BGBl I 2/2001) wurde diese Bestimmung dahingehend geändert, dass die Veräußerung eines Anteils bereits steuerpflichtig war, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.

In § 124b Zif. 57 EStG wird zum Inkrafttreten dieser Änderung normiert: "§ 31 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 2/2001 ist auf Veräußerungsvorgänge nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden."

Der aus der Abtretungsvereinbarung vom 13.10.2005 resultierende Veräußerungsgewinn in Höhe von 66.071,30 € war daher einkommensteuerpflichtig und löste auch aufgrund der oben zitierten Bestimmungen eine Erklärungspflicht des Beschwerdeführers aus. Beides, sowohl die Steuerpflicht als auch die Erklärungspflicht bzw. die Verletzung derselben an sich sind im gegenständlichen Fall unbestritten; der Einkommensteuerbescheid 2005 wurde nicht angefochten und erwuchs in Rechtskraft. Eingewendet wird aber, dass die Verspätung im Sinne des § 135 BAO entschuldbar gewesen wäre, da der Beschwerdeführer der vertretbaren Rechtsansicht gewesen sei, er hätte keine Einkommensteuererklärung einzureichen gehabt.

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber 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 (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 135 Tz 10 mit zahlreichen Judikurnachweisen). In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung bei Dritten (z.B. Abgabenbehörde oder einer gesetzlich zur Rechtsberatung zugelassenen Person oder hierfür eingerichteten Stelle) liegt ein Verschulden (z.B. VwGH 16.11.2004, 2002/17/0267).

Dass sich der Beschwerdeführer über eine allfällige Steuer- und damit Erklärungspflicht des Veräußerungsgewinnes bei oder nach Abschluss der Vereinbarung vom 13.10.2005 in irgend einer Weise bei der Abgabenbehörde oder einem fachkundigen Dritten (z. B. Steuerberater oder Rechtsanwalt) erkundig hätte, wurde nicht behauptet. Schon damit liegt aber nach der oben aufgezeigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Verschulden im Sinne des § 135 BAO vor. Eine solche Erkundigung wäre schon im Hinblick auf die Höhe des Veräußerungsgewinnes, der die steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Beschwerdeführers im Jahr 2005 erheblich überstiegen hat, naheliegend und geboten gewesen. Bei dieser Sachlage allein auf die Jahre

zurückliegende, im Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung erhaltene "Mitteilung" zu vertrauen, dass die spätere Veräußerung nicht der Einkommensteuerpflicht unterliege (wobei nicht näher ausgeführt wurde, wer diese Mitteilung erteilt hatte), geht über den minderen Grad des Versehens hinaus. Eine lediglich leichte Fahrlässigkeit liegt nur dann vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Davon kann im gegenständlichen Fall aber nicht mehr ausgegangen werden.

Auch der Einwand, es wäre eine vertretbare Rechtsansicht vorgelegen, ist nicht berechtigt. Der Gesetzeswortlaut des § 124b Zif. 57 EStG normiert klar und unmissverständlich, dass § 31 Abs. 1 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 2/2001 auf *Veräußerungsvorgänge* nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden ist. Dass es für das Inkrafttreten der Neuregelung in irgendeiner Weise auf den Zeitpunkt des seinerzeitigen Erwerbes der Anteile ankäme, ist dieser Bestimmung auch nicht ansatzweise zu entnehmen. Derartiges ergibt sich aber auch nicht aus den Einkommensteuerrichtlinien, insbesondere nicht aus der RZ 6684 in der damals maßgebenden Fassung, welche lautete (Hervorhebungen durch das BFG):

"§ 31 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Kapitalmarktoffensive-Gesetzes, BGBI. Nr. I 2/2001, ist auf *Veräußerungsvorgänge* nach dem 31. Dezember 2000 anzuwenden. Von der Neuregelung sind damit *Veräußerungen* erfasst, bei denen das Verfügungsgeschäft (der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen) nach dem 31. Dezember 2000 erfolgt. Auf *Veräußerungen*, bei denen das Verfügungsgeschäft vor dem 1. Jänner 2001 abgewickelt wurde, ist § 31 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung vor dem Kapitalmarktoffensive-Gesetz anzuwenden. Das Zufließen des Veräußerungserlöses ist für die Frage der Tatbestandsverwirklichung ohne Bedeutung."

Das in dieser RZ angesprochene Verfügungsgeschäft bezieht sich unmissverständlich auf die *Veräußerung* des Anteils. Die RZ enthält tatsächlich nur eine Abgrenzungsregelung dafür, ob eine Veräußerung noch im Jahr 2000 oder erst im Jahr 2001 erfolgt ist, wobei diesbezüglich auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Verfügungsgeschäftes betreffend die *Veräußerung* abgestellt wird. Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte "Wortinterpretation der Richtlinie" setzt sich über den unmissverständlichen Wortlaut des Gesetzes aber auch den klaren Inhalt der Richtlinie hinweg, und erweist sich damit als nicht vertretbar.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 135 BAO für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages lagen damit im gegenständlichen Fall vor. Bei der Ermessensübung sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch eine verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (Ritz, a.a.O., § 135 Tz 13 mit zahlreichen Judikurnachweisen).

Die Einkommensteuererklärung 2005 wäre vom Beschwerdeführer gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 134 Abs. 1 BAO bis Ende April 2006 bzw. bei

elektronischer Übermittlung bis Ende Juni 2006 einzureichen gewesen. Tatsächlich erfolgte bis zur Durchführung der Veranlagung im Juli 2012 keine Erklärungsabgabe. Die Fristüberschreitung im Sinne des § 135 BAO beträgt daher rund sechs Jahre!

Finanzielle Vorteile aus einer verspäteten oder wie im vorliegenden Fall gänzlich unterlassenen Erklärungsabgabe sind vor allem Zinsvorteile durch das Hinausschieben der Entrichtung der Abgabenschuld. Unter finanziellen Vorteilen sind allerdings nicht nur Zinsvorteile, sondern wirtschaftliche Vorteile aller Art zu verstehen, beispielsweise Liquidität (Stoll, BAO, 1534). Der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen wird bei Festsetzung von Anspruchszinsen bereits durch allfällige Nachforderungszinsen abgeschöpft. Eine zweifache Berücksichtigung dieses Zinsvorteils wäre unzulässig (Ritz, SWK 2001, S 35 mit Hinweis auf Tipke/Kruse, AO, § 233 a Tz 82; ebenso Ritz, BAO, 5. Auflage, § 135 Tz 13 mit Hinweis auf UFS 6.10.2008, RV/2366-W/06 und UFS 3.2.2010, RV/0302-L/08; ebenso Ellinger u.a., BAO, § 135 Anm 4). Dabei ist im gegenständlichen Fall aber zu berücksichtigen, dass nur ein Teil des durch die unterlassene Erklärungsabgabe erzielten Zinsvorteils durch Anspruchszinsen ausgeglichen wird. Diese erfassen nur den Zeitraum 1.10.2006 bis 30.9.2010, nicht jedoch den übrigen Zeitraum, in dem der Beschwerdeführer durch die Nichtabgabe der Erklärung ebenfalls einen Zinsvorteil erzielt hat; die Veranlagung erfolgte erst im Juli 2012.

Zutreffend weist Ritz in SWK 2010, S 35, darauf hin, dass der Verspätungszuschlag in Prozentsätzen der Abgabe zu berechnen ist, während für die Höhe der Anspruchszinsen Prozentsätze pro Kalenderjahr maßgebend sind. Der (durchschnittliche) Prozentsatz der Aussetzungszinsen kann daher allenfalls nur ein grober Anhaltspunkt für den zu wählenden Prozentsatz der Verspätungszuschlages sein, und dies auch nur dann, wenn die relevanten Zeiträume (Anspruchszinsenzeitraum und Verspätungszeitraum) sich decken, was gegenständlich nicht der Fall ist. Verfehlt wäre es auch, einfach den Betrag der festgesetzten Anspruchszinsen von einem – unter Außerachtlassung des Zinsvorteiles – bereits ermittelten Betrag eines Verspätungszuschlages in Abzug zu bringen (so etwa UFS 3.2.2010, RV/0302-L/08): sind die Anspruchszinsen höher als ein im Höchstausmaß von 10 % berechneter Verspätungszuschlag, würde für eine Festsetzung desselben kein Raum mehr bleiben.

Die Höhe des durch eine verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils ist aber nur *ein* Ermessenskriterium, welches auch nicht streng mathematisch bei der Wahl des Prozentsatzes für den Verspätungszuschlag oder gar durch Abzug der Anspruchszinsen vom Verspätungszuschlag zur berücksichtigen ist.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten des Beschwerdeführers wird festgestellt, dass dem vorgelegten Akt und dem Abgabenkonto keine weiteren Fristverstöße zu entnehmen sind; solche wurden auch vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid nicht ins Treffen geführt.

Zum Grad des Verschuldens wurde bereits oben darauf hingewiesen, dass dieses über den minderen Grad des Versehens hinausgeht.

Unter Berücksichtigung der außergewöhnlich langen Fristüberschreitung (rund sechs Jahre), der festgesetzten Anspruchszinsen, die den Beschwerdeführer effektiv mit einem Betrag von 2.708,26 € (4.904,42 € Nachforderungszinsen abzüglich 2.196,16 € Gutschriftszinsen) belastet haben, aber auch des Umstandes, dass die Anspruchszinsen nur für einen Teil des Verspätungszeitraumes festgesetzt wurden, sowie des bisherigen steuerlichen Verhaltens und des Verschuldensgrades ist ein Verspätungszuschlag in Höhe von 6 % angemessen und war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, da der Frage, ob und in welcher Art und Weise Anspruchszinsen bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlages zu berücksichtigen sind, über den Einzelfall hinausgehende grundsätzliche Bedeutung zukommt und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehlt. Diese Frage wurde auch vom Unabhängigen Finanzsenat nicht einheitlich beantwortet. Während etwa in der bereits erwähnten Entscheidung vom 3.2.2010 die Anspruchszinsen berücksichtigt worden sind, wurde in der Entscheidung UFS 7.2.2006, RV/0057-I/05, die Berücksichtigung von Anspruchszinsen grundsätzlich abgelehnt: Die Anspruchsverzinsung sei zusätzlich und nicht anstelle des Verspätungszuschlages eingeführt worden. Die Bestimmung des § 135 BAO bleibe von § 205 BAO unberührt. Zwar würden VfGH und auch der VwGH die Ansicht vertreten, dass der Verspätungszuschlag teilweise auch die Funktion von Verzugszinsen erfülle (VfGH 11.3.1987, G 257/86; VwGH 12.6.1980, 66/78, 1614/80), durch die Einführung des § 205 BAO habe sich aber an den gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages nichts geändert. Die Verzinsung nach § 205 BAO erfolge verschuldensunabhängig nach rein objektiven Kriterien, während die Festsetzung eines Verspätungszuschlages nach § 135 BAO ein Verschulden voraussetze, sodass für eine zusätzliche verschuldensabhängige Zinskomponente durchaus noch Raum bleibe. Auch eine "Anrechnung" von Anspruchszinsen auf den Verspätungszuschlag, wenn sich der verspätungszuschlagsrelevante Zeitraum und der anspruchszinsenrelevante Zeitraum decken, komme nicht in Betracht, zumal dies im Gesetz keine Deckung finde.

Linz, am 25. Juni 2015