



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. PL, geb. X, Adresse, vertreten durch Mag. Dr. Erich Pummerer, Steuerberater - Wirtschaftstreuhänder, 6094 Axams, Burglechnerstraße 17, vom 12. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 19. November 2007 betreffend Festsetzung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 2.239,49 € entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2005 mit 975,00 €, das sind 1,39 % der Bemessungsgrundlage von 69.931,36 €, festgesetzt.

Die Berechnung ist der Begründung zu entnehmen.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. November 2007 wurde gegenüber dem Berufungswerber (Bw.) ein Verspätungszuschlag in Höhe von 2.239,49 €, das sind 10 % der nachgeforderten Einkommensteuer 2005, festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Bestimmungen des § 135 BAO verwiesen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 16. Oktober 2007 hatte das Finanzamt den Bw. aufgefordert, bis 16. November 2007 eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 einzureichen, da

dem Finanzamt bekannt sei, dass der Bw. im Kalenderjahr 2005 Einkünfte aus dem Verkauf von Geschäftsanteilen bezogen habe.

Die Erklärung langte elektronisch am 13. November 2007 beim Finanzamt ein und führte zu einer Einkommensteuerfestsetzung von 69.931,36 €. Unter Anrechnung der für dieses Jahr einbehaltenen Lohnsteuer von 47.536,37 € resultierte aus der Veranlagung eine Einkommensteuernachforderung von 22.394,99 €.

Gleichzeitig erging an den Bw. ein Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2005 in Höhe von 1.264,06 €. Die dort näher erläuterte Berechnung der Anspruchszinsen erfolgte für einen Zeitraum von 1. Oktober 2006 bis 19. November 2007.

In der gegen den Verspätungszuschlagsbescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte sich der steuerliche Vertreter des Bw. im Wesentlichen gegen die fehlende Ermessensübung. Die Einreichung einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 sei wegen der Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erforderlich gewesen. Hinsichtlich des Zuflusszeitpunktes und des damit verbundenen Zeitpunktes des Entstehens von Einkünften sei der Bw. davon ausgegangen, dass die Einkünfte erst 2006 entstanden seien, weil der ihm 2005 zugeflossene Betrag vertraglich nicht als endgültiger Kaufpreis vereinbart gewesen sei. Vielmehr sollte vertragsgemäß auf Basis des Jahresabschlusses der veräußerten Gesellschaft zum 31. Dezember 2005 der endgültige Kaufpreis festgestellt werden. Zweck dieser Vereinbarung sei gewesen, sämtliche außerordentlichen Veränderungen im Bereich der Sphäre der veräußerten Gesellschaft bis 31. Dezember 2005 den Veräußerern zuzurechnen (Vertragskopie beiliegend). Die Gefahrtragung der neuen Eigentümer habe demgemäß erst am 1. Jänner 2006 begonnen. Nachdem die endgültigen Verhältnisse erst nach Bilanzerstellung im Jahr 2006 bekannt geworden seien, sei der Bw. davon ausgegangen, dass auch die Einkünfte erst 2006 realisiert worden seien und die Zahlung, wie im betrieblichen Bereich, unerheblich sei (vgl. die Argumentation des VwGH, 2007/15/0096, wenn es darum gehe, eine IZP nicht zu gewähren).

Auf Grund der komplexen Rechtssituation und der widersprüchlichen Argumentation des VwGH (zur Frage, ob ein Betrag zugeflossen sei, werde im Zusammenhang mit § 19 EStG argumentiert, dass der Wunsch des Empfängers, den Betrag im nächsten Jahr zu erhalten, eine Verfügung über den Geldbetrag darstelle. Gleichzeitig argumentiere der VwGH im Zusammenhang mit § 108e EStG, dass bei einem LKW, der auf Wunsch des Kunden erst im nächsten Jahr übergeben werden solle, das keine Verfügung über den beweglichen Gegenstand sei. Warum ein Geldbetrag bzw. ein LKW jeweils als bewegliches Wirtschaftsgut von der Verfügung her unterschiedlich behandelt würden, bleibe unklar) hinsichtlich der Verfügung über einen Gegenstand im betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich könne

nicht davon ausgegangen werden, dass der Abgabepflichtige die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen habe, wenn er davon ausgegangen sei, dass die Realisierung von Einkünften im außerbetrieblichen wie im betrieblichen Bereich nicht vor dem Gefahrenübergang erfolge (dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund der systemwidrigen Besteuerungsfolgen, die sich aus der Judikatur des VwGH ergäben, wenn im Jahr 2005 ein Zufluss fingiert werde, dem im Jahr 2006 eine vertragliche Rückzahlungsverpflichtung gegenüber stehen würde, weil der Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung 2006 als nicht ausgleichsfähig betrachtet würde). Ein Verspätungszuschlag sei daher wegen entschuldigbarer Verspätung nicht festzusetzen.

Bei nicht entschuldigbarer Verspätung, wovon die Behörde bisher wohl ohne Begründung ausgegangen sei, liege die Festsetzung im Ermessen der Behörde. Bei der Ermessensübung seien (laut Erlass des BMF GZ. BMF-010103/0030-VI/2006, 5 f) unter anderem der Grad des Verschuldens, das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erreichten finanziellen Vorteils, der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig gewesen sei, die Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten sowie die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen, zu berücksichtigen.

Werde die Fristversäumnis als nicht entschuldigbar angesehen – wovon aus Sicht des Bw. nicht auszugehen sei –, liege ein milderer Grad des Verschuldens vor. Zudem sei bei der Ermessensübung für Verspätungszuschläge die Höhe der Anspruchszinsen nicht außer Acht zu lassen. Soweit der Zinsvorteil durch Nachforderungszinsen "abgeschöpft" werde, dürfe er (laut Erlass des BMF GZ. BMF-010103/0030-VI/2006, 9) nicht nochmals beim Verspätungszuschlag berücksichtigt werden.

Die Fristversäumnis sei einmalig gewesen. Eine allgemeine Neigung des Abgabepflichtigen zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten könne aus einer einmaligen Fristversäumnis nicht abgeleitet werden. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages im höchstmöglichen Ausmaß überschreite den Ermessensspielraum, dessen Ausübung im Bescheid ohne weitere Begründung geblieben sei.

Zusammenfassend sei davon auszugehen, dass die verspätete Abgabe der Einkommensteuererklärung 2005 entschuldigbar sei, weshalb ein Verspätungszuschlag nicht festzusetzen sei. Gründe, weshalb das nicht so sein solle, gingen aus dem Bescheid nicht hervor. Der Ermessensspielraum der Behörde, dessen Ausübung unbegründet und damit nicht nachvollziehbar bleibe, werde beim Abstellen auf die Kriterien des BMF-Erlasses vom

10. April 2006 jedenfalls überschritten. Auch bei nicht entschuldbarer Verspätung wäre der Verspätungszuschlag nach Dafürhalten des Bw. nicht festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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 iSd. § 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 (Ritz, BAO³, § 308 Tz. 15). 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.

Dem Bw. ist zuzustimmen, dass ein bloßer Verweis auf die Rechtsgrundlage keine ausreichende Bescheidbegründung darstellt. Begründungsmängel der Erstbehörde können jedoch im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen ua. für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

An sich wäre die (elektronische) Einkommensteuererklärung 2005 daher bis zum 30. Juni 2006 einzureichen gewesen. Tatsächlich wurde die Erklärung erst am 13. November 2007 und damit rund ein Jahr und vier Monate verspätet abgegeben.

Soweit ersichtlich, bezog der Bw. in den Vorjahren lediglich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und wurde für ihn bislang keine (Arbeitnehmer)Veranlagung durchgeführt.

Tatbestandsvoraussetzung für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist, wie bereits oa., das Vorliegen einer nicht entschuldbaren Verspätung.

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 ihm 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 (vgl. Stoll, BAO, 1529, und die dort zitierte Judikatur).

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass der Bw. erst seit 27. September 2007 steuerlich vertreten ist. Aus einer ebenfalls aufliegenden Zahlungsbelegkopie ergibt sich, dass ihm am 20. Dezember 2005 auf Grund der Abtretung seines Geschäftsanteils an der Fa. M-GmbH ein Abtretungspreis von 88.200,00 € überwiesen worden ist.

In der Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bw. irrtümlich von einer Steuerpflicht der Einkünfte aus seiner Beteiligungsveräußerung erst im Jahr 2006 ausgegangen sei.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und bei Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes ist nicht davon auszugehen, dass der zum damaligen Zeitpunkt noch unvertreten gewesene Bw. sich mit sämtlichen nunmehr in der Berufung angeführten VwGH-Judikaten zur Feststellung des Entstehens der steuerpflichtigen Einkünfte auseinander gesetzt hat. Hätte er sich derart intensiv wie in der Berufung dargestellt mit der Zuflussproblematik beschäftigt, hätte er zeitgerecht fachlichen Rat eingeholt.

Für einen steuerrechtlich wenig versierten Abgabepflichtigen, der bislang lediglich Einkünfte aus einer unselbstständig ausgeübten Tätigkeit bezogen hat, wird sich als allgemein gültiges, schlüssiges Grundprinzip darstellen, dass Einkünfte – analog zum Lohnsteuerabzugszeitpunkt – im Zuflusszeitpunkt eine Steuerpflicht auslösen. Hätte der Bw. Zweifel an diesem

Grundprinzip gehegt, wäre er verpflichtet gewesen, entsprechende fachliche Beratung über die Steuerrechtslage einzuholen. Aus welchen Gründen es ihm objektiv oder subjektiv unmöglich gewesen wäre, eine derartige Rechtsberatung zeitgerecht in Anspruch zu nehmen, stellte der Bw. nicht dar.

Die Einwendungen des Bw., er sei vom Entstehen der Steuerpflicht erst im Jahr 2006 ausgegangen, vermögen schon alleine deshalb nicht zu überzeugen, weil er auch diesfalls seiner Erklärungspflicht (die entsprechende Steuererklärung wäre bis spätestens 30. Juni 2007 einzureichen gewesen) nicht nachgekommen wäre. Da, wie in der Berufung weiters vorgebracht wurde, der endgültige Kaufpreis auf Basis des Jahresabschlusses der veräußerten Gesellschaft zum 31. Dezember 2005 festgestellt werden sollte und die Fa. M -GmbH, wie sich aus dem Firmenbuchauszug ergab, den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 bereits am 8. Juni 2006 beim Firmenbuchgericht eingereicht hat, sind keine Gründe ersichtlich, die den Bw. an der fristgerechten Einreichung zumindest der Einkommensteuererklärung 2006 gehindert hätten. Darüber hinaus wäre es dem Bw. offen gestanden, im Wege einer Steuererklärung den Zufluss von Einkünften offen zu legen, diese aber erst nachträglich zu präzisieren.

Insbesondere in Verbindung mit der beträchtlichen Höhe des dem Bw. bereits im Dezember 2005 zugeflossenen Geldbetrages, dessen Nichtdeklarierung gegenüber der Abgabenbehörde bis zum Ergehen einer Aufforderung im November 2007 er nicht plausibel zu begründen vermochte, ist sein Verschulden als schwer wiegend anzusehen.

Dem entsprechend wurde das Verhalten des Bw. auch als finanzstrafrechtlich relevant eingestuft und gegen ihn wegen des Verdachtes einer fahrlässigen Verkürzung der Einkommensteuer 2005 ein Finanzstrafverfahren eingeleitet. Mit bereits rechtskräftig gewordenem Erkenntnis des Spruchsenates vom 10. Juli 2007 wurde er der fahrlässigen Abgabenverkürzung der Einkommensteuer 2005 für schuldig befunden und zu einer Geldstrafe von 1.600,00 € verurteilt.

Bei der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteils sind nicht nur 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 Bw. darin, dass er den sich ergebenden Nachforderungsbetrag auf Grund der wesentlich verzögerten Erklärungsabgabe weitaus später zu entrichten hatte.

Nach § 45 EStG hätte er auf die – voraussichtlich zu entrichtende – Einkommensteuer Vorauszahlungen zu leisten gehabt, die nach § 45 Abs. 2 EStG bereits im Laufe des betreffenden Kalenderjahres zu tätigen gewesen wären. Eine adäquate, dem tatsächlichen steuerlichen Ergebnis des Jahres 2005 entsprechende Zahlung wurde aber nicht bereits während des Jahres 2005, sondern erst am 21. Dezember 2007 geleistet.

Wird in Anlehnung an die für den Zeitraum der Verspätung geltenden Stundungszinsen, welche der Bw. bei Aufschub der Zahlung zu entrichten gehabt hätte, von durchschnittlich rund 7 % ausgegangen, so betrug der geschätzte Zinsgewinn für die Dauer der Verspätung (1. Juli 2006 bis 12. November 2007) rund 2.100,00 € ($7\% : 365 \text{ Tage} \times 500 \text{ Tage} \times 22.394,99 \text{ €}$).

Nach § 135 BAO ist Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag die festgesetzte und nicht die auf Grund des Bescheides zu entrichtende Abgabe, somit die errechnete Einkommensteuer vor Berücksichtigung der durch den Steuerabzug einbehaltenen Lohnsteuer (gegenständlich daher 69.931,36 €).

Im Rahmen des Ermessens wird aber die Höhe der bereits entrichteten Lohnsteuer zu würdigen sein, sodass im Allgemeinen zu berechnen sein wird, welcher Prozentsatz des die Bemessungsgrundlage bildenden Abgabebetrages der Verspätungszuschlagshöhe entspricht. Mit diesem Prozentsatz ist der Verspätungszuschlag bescheidmäßig festzusetzen (vgl. Stoll, BAO, 1535).

Auf den vorliegenden Fall angewendet bedeutet das, dass das Finanzamt bei der Ermessensübung zu Gunsten des Bw. die anzurechnende Lohnsteuer insoweit berücksichtigte, als es den Prozentsatz von 10 % auf den bereits um die Lohnsteuer verminderten Nachforderungsbetrag anwandte, sodass der verhängte Verspätungszuschlag von 2.239,49 € lediglich 3,2 % der festgesetzten Einkommensteuer von 69.931,36 € entspricht.

Dieser Prozentsatz erscheint in Anbetracht des schwer wiegenden Verschuldens, der nicht unerheblichen Einkommensteuernachforderung und des damit verbundenen Zinsgewinnes sowie des Ausmaßes der Fristüberschreitung keinesfalls als zu hoch bemessen.

Dem Bw. ist aber insoweit zuzustimmen, als bei der Ausmessung des Verspätungszuschlages auch auf die Höhe festgesetzter Anspruchszinsen Bedacht zu nehmen ist.

Durch die Einführung des § 205 BAO idF. BGBl. I 2001/142 werden Steuernachforderungen verschuldensunabhängig verzinst. Die Anspruchsverzinsung wurde nicht an Stelle, sondern zusätzlich zum Verspätungszuschlag eingeführt. Die Anspruchsverzinsung hat

verschuldensunabhängig nach objektiven Kriterien zu erfolgen, während die Verspätungszuschlagsfestsetzung ein Verschulden voraussetzt.

Dennoch erscheint sachgerecht, bei der Ermessensübung für das prozentuelle Ausmaß des Verspätungszuschlages die Höhe der Anspruchszinsen nicht außer Acht zu lassen und, soweit der Zinsvorteil des Abgabepflichtigen durch Nachforderungszinsen bereits abgeschöpft wurde, diesen nicht nochmals beim Verspätungszuschlag zu berücksichtigen. Dies hat aber zur Voraussetzung, dass der verspätungszuschlags- und der anspruchszinsenrelevante Zeitraum übereinstimmen.

Ein Verschulden an der Nichteinreichung der Abgabenerklärung ist dem Bw. für den Zeitraum 1. Juli 2006 bis 12. November 2007 anzulasten, wogegen für den Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 19. November 2007 Anspruchszinsen in Höhe von 1.264,06 € vorgeschrieben wurden.

Die festgesetzten Anspruchszinsen liegen somit insgesamt (wobei der Zeitraum zwischen 13. und 19. November 2007 eine zu Gunsten des Bw. vernachlässigbare Größe darstellt) im verspätungszuschlagsrelevanten Zeitraum und waren daher vom Verspätungszuschlag abzuziehen.

Soweit für den Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 12. November 2007 der Zinsvorteil bereits durch die Anspruchszinsen abgeschöpft wurde, wäre eine zweifache Berücksichtigung dieses Vorteils unzulässig.

Verspätungszuschlag	2.239,49 €
abzüglich Anspruchszinsen	- 1.264,06 €
neu festzusetzender Verspätungszuschlag	975,43 €
gerundet	975,00 €

Dieser Verspätungszuschlag entspricht im Ergebnis nur 1,4 % der sich für das Jahr 2005 ergebenden Einkommensteuer und war unter Würdigung aller Umstände auf das berechnete Ausmaß zu reduzieren.

Da der Bw. bislang steuerlich nicht erfasst gewesen ist, kann sein bisheriges steuerliches Verhalten nicht als Ermessenskriterium herangezogen werden (vgl. UFS 27.11.2007, RV/0087-L/07 mit Hinweis auf UFS 20.1.2005, RV/1224-L/04).

Linz, am 8. September 2009