



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0093-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 27. Februar 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Karl Heinz Berger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch ADir. Gerhard Schmalzer, betreffend Verspätungszuschlag für das Jahr 2001 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert, und der Verspätungszuschlag mit 4 % von 55.247,41 €, somit in Höhe von 2.209,90 € festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 2.10.2002 langte beim Finanzamt die mit 1.10.2002 datierte und vom steuerlichen Vertreter des Bw. unterfertigte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 ein. Darin

wurden neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch sonstige Einkünfte gemäß § 4 Abs. 12 EStG in Höhe von S 2,970.700,00 erklärt, die aus einer Einlagenrückzahlung der P-GmbH resultierten.

Mit Wirksamkeit 1.10.2002 wurde vom Bw. ein Betrag von € 55.249,00 auf das Abgabenkonto überwiesen, der am 2.10.2002 als "E 01-12/01" (Anzahlung im Sinne des § 205 Abs. 3 BAO) verbucht wurde.

Mit Bescheid vom 24.10.2002 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit € 55.247,41 (bisher vorgeschrieben € 55.249,00) fest.

Weiters wurde mit Bescheid vom 24.10.2002 ein Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung mit 5 % von € 55.247,41, somit € 2.762,37 festgesetzt. In der Begründung wurde lediglich ausgeführt, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlages aufgrund der Bestimmungen des § 135 BAO erfolgt sei.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 11.11.2002 Berufung erhoben. Der steuerliche Vertreter des Bw. führte darin aus, dass der Bw. (Gesellschafter-Geschäftsführer der P-GmbH) am 18.1.2001 (gemeint wohl: 18.1.2002) mittels Finanz-Online in die Liste der von ihm vertretenen Steuerpflichtigen eingegeben worden sei, und zwar durch eine Dienstnehmerin, die seit vier Jahren die Verwaltung der Klienten ohne Beanstandungen erledige, und vor kurzem die Bilanzbuchhalterprüfung mit sehr gutem Erfolg abgelegt habe. Gleichzeitig sei der zweite Gesellschafter-Geschäftsführer der P-GmbH, Josef H, beim Finanzamt Ried als von ihm vertreten eingegeben und auch die Quote ab 2001 angemerkt worden. Bisher seien die Steuererklärungen für den Bw. von Josef H erstellt worden, da dieser und der Bw. nur Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer zu erklären gehabt hätten. Im Jahr 2001 seien nach einer Kapitalherabsetzung (bei der P-GmbH) Einlagenrückzahlungen durchgeführt worden. Der steuerliche Vertreter sei daher von Josef H und dem Bw. beauftragt worden, die steuerlichen Folgen der Auszahlung des ursprünglichen Stammkapitals zu prüfen und die Steuererklärungen zu erstellen. Diese Steuererklärungen für das Jahr 2001 seien in seiner Kanzlei im Vertrauen auf die geltende Quotenregelung bis Ende September 2001 fertig gestellt und Anfang Oktober 2001 abgegeben worden. Warum nun beim Bw. die Quotenregelung schlussendlich nicht zum Tragen gekommen sei, könne von ihm heute nicht mehr festgestellt werden. Seine Dienstnehmerin behaupte jedenfalls, dass sie diese Quote wie bei Josef H und bei allen sonstigen Neuaufnahmen stets angegeben hätte. Aus eigener Kenntnisnahme wisse er jedoch, dass es vorgekommen sei, dass Steuerpflichtige, die schon

mehrere Jahre von ihm vertreten wurden, Anfang August aufgefordert wurden, die Steuererklärungen abzugeben, "weil Sie dies offensichtlich übersehen haben". Es könne also vorkommen, dass die angemerkte Quote "verschwindet". Auffällig im gegenständlichen Fall sei nur, dass dem Bw. im August keine Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung zugestellt worden sei. Ein Verspätungszuschlag könne dann verhängt werden, wenn die Verspätung nicht entschuldbar sei. Nach Stoll, BAO, 1531, würden nur unvorhergesehene unabwendbare Ereignisse, denen durch übliche und zumutbare organisatorische Maßnahmen vorbeugend nicht entgegengewirkt werden kann, Verspätungen im Lichte der Entschuldbarkeit erscheinen lassen können. Dieses "entschuldbar" entspreche genau den Gründen, die vorliegen müssen, damit eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich sei. Ein Überwachungsverschulden seinerseits liege nicht vor, weil die Überwachungspflicht nicht so weit gehe, ausnahmslos jeden Arbeitsablauf lückenlos zu überwachen und auf seine Richtigkeit, Vollständigkeit und Zeitgerechtheit zu überprüfen. Dies gelte insbesondere für Tätigkeiten, die jedermann ohne besondere Schulung und Fachkenntnisse zugemutet werden könnten und die als die Erfüllung von konkreten Aufträgen kaum Gefahr liefen, aus Vergesslichkeit zu unterbleiben (VwGH 25.5.1988, 86/13/0115). Letztendlich könne von seiner Dienstnehmerin nur übersehen worden sein (was seinerseits jedoch bestritten werde) die Quote beim Bw. gleichzeitig mit der Aufnahme in die Finanz-Online Liste einzugeben. Eigentlich sei nur eine Frist versäumt worden, die sinngemäß eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erlauben würde. Der Berufung möge daher stattgegeben und der Verspätungszuschlag mit € 0,00 festgesetzt werden, weil die Verspätung entschuldbar bzw. im Wege der Wiedereinsetzung sanierbar sei. Schließlich beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. "Senatsentscheidung und mündliche Verhandlung, sofern bis 1.1.2003 keine Entscheidung in dieser Sache ergangen ist".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.1.2003 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Frist zur Einreichung der Erklärung am 31.5.2002 abgelaufen wäre. Am 2.10.2002 sei die Erklärung beim Finanzamt eingereicht worden, die Verspätung betrage daher rund vier Monate. Der Bw. sei im Hinblick auf die im Jahr 2001 bezogenen sonstigen Einkünfte der in §§ 120 f BAO normierten Anzeigepflicht nicht nachgekommen. Aus diesem Grund sei das Finanzamt auch nicht in der Lage gewesen, während des Jahres 2001 entsprechende Einkommensteuervorauszahlungen vorzuschreiben. Bei Vorschreibung und Entrichtung der Vorauszahlungen wäre es zu keinem Verspätungszuschlag gekommen. Bei entsprechender Meldung an das Finanzamt wäre auch "eine Einkommensteuererklärung" zugesandt worden, bzw. wäre eine Aufforderung zur

Abgabe der Einkommensteuererklärung zugestellt worden. Dass dem Bw. die Meldepflicht nicht gänzlich unbekannt sei, zeige sein Schreiben vom 31.3.2000 an das Finanzamt Ried, in dem er mitgeteilt habe, dass er ab 1.4.2000 keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr beziehe, sondern lohnsteuerpflichtige Einkünfte. Mit diesem Schreiben habe er eine Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen des Jahres 2000 auf S 60.000,00 und eine Nullstellung der Vorauszahlungen für das Jahr 2001 bewirkt. Die Eintragung in die Quotenregelung durch den steuerlichen Vertreter sei erst verspätet am 4.11.2000 vorgenommen worden. Der Parteienvertreter habe die Organisation seines Kanzleibetriebes so einzurichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen sichergestellt sei. Das Verschulden des Vertreters einer Partei an der verspäteten Einreichung von Abgabenerklärungen sei dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten. Bei der Ermessensübung sei das Ausmaß der Fristüberschreitung von vier Monaten und die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteils (Zinsvorteil) berücksichtigt worden.

Im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 13.2.2003 wurde neuerlich die Entscheidung durch den Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. In der Berufungsvorentscheidung sei auf die Möglichkeit, dass bei Eingabe der Vollmacht am 18.1.2001 (richtig: 18.1.2002) die Quote angekreuzt worden sei, ebenso wenig eingegangen worden, wie auf das Nichtvorliegen eines Verschuldens im Falle eines Fehlers des Kanzleipersonals des steuerlichen Vertreters. Für den Fall, dass von Seiten des Finanzamtes ein leichtes Verschulden unterstellt werde, werde die Höhe des mit 5 % verhängten Verspätungszuschlages bekämpft, die ausschließlich mit dem Zinsvorteil begründet werde, ohne auf den Grad des Verschuldens Rücksicht zu nehmen. Im Übrigen könne der Zinsvorteil im Zeitraum der Verspätung maximal 1 % betragen haben. Damals wären für Sparbücher per anno maximal 3 % Zinsen (abzüglich KEST) gutgeschrieben worden, sodass für vier Monate 1 % als Zinsvorteil angesetzt werden könne. Jedenfalls sei auch die Schwere des Verschuldens bei der Bemessung des Prozentsatzes zu berücksichtigen. Anlässlich der Antragstellung auf Herabsetzung der Vorauszahlungen zu Beginn des Kalenderjahres 2000 sei es für den Bw. nicht vorhersehbar gewesen, dass im Oktober 2001 das Grundstück der P-GmbH verkauft werde. Dieser Grundstücksverkauf habe erst die Kapitalrückzahlung im November 2001 ermöglicht. Dass der Bw. davon eine Mitteilung im Sinne der §§ 120 f BAO erstatten müsse, sei diesem ebenso unbekannt gewesen wie die Einkommensteuerpflicht der Kapitalherabsetzung. Aus diesem Grund habe er sich an die Kanzlei des steuerlichen Vertreters gewandt. Die Annahme, dass der Herabsetzungsantrag auf

Kenntnis der Meldepflicht schließen lasse, sei nicht "schlüsslich". Der Kanzleibetrieb des steuerlichen Vertreters sei so organisiert, dass Fristen und Termine nicht übersehen werden könnten bzw. dass nur qualifizierte Personen die dazu notwendigen Tätigkeiten durchführten. Es sei dies der erste Fall in einer mehr als zwanzigjährigen Tätigkeit als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Es werde daher beantragt, den Verspätungszuschlag mit € 0,00 festzusetzen.

Am 26.2.2004 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat durch die Kanzlei des steuerlichen Vertreters des Bw. eine Sachverhaltsdarstellung des Josef H vom 25.2.2004 übermittelt. Darin führte dieser aus, dass er gemeinsam mit dem Bw. Geschäftsführer und Gesellschafter (je 50 %) der P-GmbH gewesen wäre. Er habe die Steuererklärungen für sich und den Bw. bis zum Jahr 2000 erstellt und abgegeben. Infolge einer beabsichtigten Kapitalherabsetzung sei ihm die Rechtslage unklar gewesen, und habe er deswegen den steuerlichen Vertreter ersucht, die Steuerpflicht einer Kapitalrückzahlung zu prüfen. Da er zu diesem Zeitpunkt jedoch schon fast zu 100 % für den steuerlichen Vertreter "im Werkvertrag" gearbeitet habe, hätte er diesen ersucht, dass er ihn und den Bw. vertritt, die Steuerpflicht klärt und sie auch auf die Quotenliste setzt, weil allen klar gewesen sei, dass die Frage der Steuerpflicht der Kapitalherabsetzung nicht so schnell zu lösen sein werde. Am 18.1.2002 habe er dann die zur Erfassung nötigen Daten in schriftlicher Form an Frau Regina W (Angestellte in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters) übergeben und diese ersucht, sowohl die Vollmacht als auch die Quote ins Finanz-Online einzutragen. Frau Regina W habe ihm noch am selben Tag dieses Schriftstück mit einem Erledigungsvermerk – zwei Hakerl mit Datum der Erledigung – zurückgegeben. Er selbst habe nie eine Erinnerung, dass eine Steuererklärung abzugeben sei, erhalten.

In der am 27.2.2004 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde durch Befragung des Amtsvertreters festgestellt, dass der Bw. beim Finanzamt bis zum 3.10.2002 als Arbeitnehmergeveranlagungsfall geführt wurde. Der Bw. hatte mit Eingabe vom 31.3.2000 dem Finanzamt mitgeteilt, dass er ab 1.4.2000 nur mehr lohnsteuerpflichtige Einkünfte beziehe. Dies führte nicht nur zu einer Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2000 und einer Nullstellung der Vorauszahlungen für das Jahr 2001, sondern auch zu einer finanzamtsinternen Aktenabtretung von der Veranlagungsabteilung in die Arbeitnehmergeveranlagungsabteilung. Erst durch die Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 am 2.10.2002 erlangte das Finanzamt von den sonstigen Einkünften des Bw. Kenntnis, und führte am 3.10.2002 eine Aktenabtretung an die Veranlagungsabteilung durch. Der Vertreter des

Finanzamtes stellte in der mündlichen Verhandlung dar, dass bei einem Arbeitnehmer-veranlagungsfall eine Aufnahme in die Quotenliste eines steuerlichen Vertreters weder vorgesehen, noch eine solche Quotenanmerkung EDV-technisch mittels Finanz-Online möglich ist. Die Eingabemasken im Finanz-Online für Veranlagungsfälle und Arbeitnehmer-veranlagungsfälle unterscheiden sich demnach insofern, als für letztere Fälle eine Eingabemöglichkeit für die Anmerkung eines Quotenfalles gar nicht vorgesehen ist.

Die im Zuge der mündlichen Verhandlung als Zeugin vernommene Angestellte des steuerlichen Vertreters, Frau Regina W, relativierte ihre zunächst erstattete Aussage, wonach sie auch beim Bw. die Quotenanmerkung vorgenommen hätte, dahingehend, dass sie auf alle Fälle "der Meinung gewesen sein müsse", sie hätte diese Anmerkung gemacht, sonst hätte sie dies auf dem von Josef H erwähnten Schriftstück nicht als erledigt abgehakt. Ob sie die Quotenanmerkung tatsächlich gemacht habe, könne sie "nicht mehr zu 100 %" sagen.

Zur der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen, den steuerlichen Vertreter gegenüber seiner Kanzleimitarbeiterin treffenden Überwachungspflicht führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Ein- und Ausgang von Berufungen überwacht werde. Die Termine würden auf zwei Kalendern erfasst. Die Kanzleimitarbeiterin schreibe die Termine auf ihren Kalender, der steuerliche Vertreter auf seinen. "Jetzt" werde auch die "Quotenregelung" kontrolliert. Zuvor sei dies nicht gemacht worden, da es nie ein Problem mit der Eingabe gegeben habe. Anmerkungen oder Ausdrücke aus dem Finanz-Online für den Handakt des steuerlichen Vertreters seien nicht gemacht worden.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO in der im gegenständlichen Fall maßgebenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2003 (BGBl I 2003/124) sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monats März jedes Jahres einzureichen. Diese Frist kann vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Von dieser Verordnungsermächtigung macht der Bundesminister für Finanzen derzeit keinen Gebrauch. Erlassmäßige Zufristungen führen nicht zu einer solchen Fristverlängerung, sie schützen allerdings den auf den Erlass vertrauenden Abgabepflichtigen gegebenenfalls vor der Verspätungszuschlagsfestsetzung (Ritz, BAO², § 134 Tz 3).

Für die Einbringung der Abgabenerklärungen durch zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Personen (insbesondere durch Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte, Notare) fanden sich Bestimmungen über generelle Erklärungsfristverlängerungen in der bis 21.11.1999 in

Geltung gewesenen Dienstanweisung Veranlagung. Der Inhalt dieser Regelung ist bei Stoll, BAO, 1520, eingehend dargestellt.

Diese Regelungen wurden im Wesentlichen unverändert in die seit 22.11.1999 in Geltung stehende Dienstanweisung Direktbearbeitung übernommen. Im Anhang 3 zu dieser Dienstanweisung wird bestimmt, dass Abgabenerklärungen für ein Steuerjahr, die von zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen einzureichen sind, ohne das Erfordernis, Einzelansuchen einbringen zu müssen, als rechtzeitig eingebracht gelten, wenn sie

- bis zum 31. Mai des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres bzw.
- bei Quotenfällen bis 31. März des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres eingebracht werden.

Die berufsmäßigen Parteienvertreter sind für ihre Quotenfälle verpflichtet, von den zum 30. September des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres noch offenen Fälle

bis zum 31. Oktober desselben Jahres	20 %
bis zum 30. November desselben Jahres	40 %
bis zum 31. Jänner des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	60 %
bis Ende Februar des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	80 %
bis zum 31. März des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	100 %

der Abgabenerklärungen für das Steuerjahr einzubringen.

In der gegenständlichen Berufung wurde zunächst eingewendet, dass von der zuständigen Kanzleimitarbeiterin, Frau Regina W, am 18.1.2002 mittels Finanz-Online auch beim Bw. eine Anmerkung als Quotenfall veranlasst worden sei.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde jedoch festgestellt, dass eine solche Quotenanmerkung mittels Finanz-Online schon EDV-technisch nicht möglich war, da der Bw. zu diesem Zeitpunkt beim Finanzamt als Arbeitnehmerveranlagungsfall geführt wurde.

Die als Zeugin vernommene Angestellte des steuerlichen Vertreters relativierte ihre zunächst erstattete Aussage auch dahingehend, dass sie "nicht mehr zu 100 %" sagen könne, ob sie die Quotenanmerkung tatsächlich gemacht habe.

Am 18.1.2002 wurden mittels Finanz-Online daher nur die Akteneinsicht gemäß § 90a BAO, die steuerliche Vertretung sowie eine Geldvollmacht angemerkt, sodass aufgrund der oben

dargestellten Regelung der Dienstanweisung Direktbearbeitung die gegenständliche Einkommensteuererklärung bis 31.5.2002 einzureichen gewesen wäre.

Tatsächlich langte diese Abgabenerklärung erst am 2.10.2002 – somit rund vier Monate verspätet – beim Finanzamt ein.

Gemäß § 135 BAO kann Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, ein Verspätungszuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe auferlegt werden, 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.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Verschreibung eines Verspätungszuschlages ist somit das Vorliegen einer nicht entschuldbaren Verspätung. Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen.

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.

In der Berufung wurde dazu vorgebracht, dass nur unvorhergesehene unabwendbare Ereignisse, denen durch übliche und zumutbare organisatorische Maßnahmen vorbeugend nicht entgegengewirkt werden könne, Verspätungen im Lichte der Entschuldbarkeit erscheinen lassen könnten. Dieses "entschuldbar" entspreche genau den Gründen, die vorliegen müssten, damit eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich sei. Ein Überwachungsverschulden seitens des steuerlichen Vertreters liege nicht vor, weil die Überwachungspflicht nicht so weit gehe, ausnahmslos jeden Arbeitsablauf lückenlos zu überwachen und auf seine Richtigkeit, Vollständigkeit und Zeitgerechtigkeit zu überprüfen. Dies gelte insbesondere für Tätigkeiten, die jedermann ohne besondere Schulung und Fachkenntnisse zugemutet werden könnten und die als die Erfüllung von konkreten Aufträgen kaum Gefahr liefen, aus Vergesslichkeit zu unterbleiben.

Dazu ist zunächst darauf zu verweisen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle zu § 308 Abs. 1 BAO in der Judikatur ausgeführten Grundsätze auch für Wirtschaftstreuhänder gelten (VwGH 30.6.1994, 92/15/0211).

Demnach stellt das Versehen eines Kanzleibediensteten auch für den Wirtschaftstreuhänder und damit für die von ihm vertretene Partei dann ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis dar, wenn der Wirtschaftstreuhänder der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber dem Kanzleibediensteten nachgekommen ist. Auch der Wirtschaftstreuhänder muss die Organisation seines Kanzleibetriebes so einrichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Setzung von Prozesshandlungen sichergestellt wird. Dabei ist durch entsprechende Kontrollen unter anderem dafür vorzusorgen, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind. Ein Wirtschaftstreuhänder verstößt demnach dann gegen eine Sorgfaltspflicht, wenn er weder im Allgemeinen noch im Besonderen (wirksame) Kontrollsysteme vorgesehen hat, die im Falle des Versagens eines Mitarbeiters Fristversäumung auszuschließen geeignet sind. Die Berufung auf eine "stichprobenartige Überprüfung" der von seinem Kanzleipersonal vorgenommenen Eintragungen in einem Fristenkalender ist für die Erfüllung der dem Wirtschaftstreuhänder gegenüber seinem Kanzleipersonal obliegenden Überwachungspflicht nicht als ausreichend anzusehen (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO², § 308 Tz 17).

Dass im gegenständlichen Fall ein derartiges wirksames Kontrollsystem im Hinblick auf die Einhaltung der Erklärungsfristen des § 134 BAO bzw. die Vornahme von Quotenanmerkungen in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters bestanden hätte, wurde nicht dargelegt. In der mündlichen Verhandlung wurde dazu ausgeführt, dass (lediglich) der Ein- und Ausgang von Berufungen vom steuerlichen Vertreter überwacht werde. Die tatsächliche Vornahme der Quotenanmerkung bzw. die damit im Zusammenhang stehende Wahrnehmung der Erklärungsfrist sei bisher nicht überwacht worden, weil es diesbezüglich nie ein Problem gegeben habe. "Jetzt" werde auch "die Quotenregelung" kontrolliert.

Bei dieser Sachlage war aber vom Vorliegen einer nicht entschuldbaren Verspätung im Hinblick auf die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2001 auszugehen.

Im Zuge der Ermessensentscheidung ist vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteiles, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO², § 135 Tz 13).

Das Ausmaß der Fristüberschreitung betrug im vorliegenden Fall rund vier Monate.

Bei der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteiles sind nicht nur Zinsvorteile, sondern wirtschaftliche Vorteile aller Art (z.B.

Liquiditätsvorteile) zu beachten. Auch ist zu berücksichtigen, dass es selbst dann zur Auferlegung eines Verspätungszuschlages kommen kann, wenn die mit der Erklärung verbundene Abgabenschuld bereits rechtzeitig bezahlt wurde, ein "Zinsverlust" des Staates also nicht eingetreten sein kann. Zinsvorteile des Abgabepflichtigen durch verspätete Einreichung der Abgabenerklärung sind nicht Voraussetzung für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages, wenn sie auch für die Ermessensübung von Bedeutung sein können (Stoll, BAO, 1525). Eine Verspätungszuschlagsfestsetzung kann somit selbst dann berechtigt sein, wenn es durch die verspätete Abgabe der Steuererklärung zu keinem Zinsvorteil beim Abgabepflichtigen gekommen ist. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die zulässige Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages nicht mit der Höhe des vom steuerlichen Vertreter ermittelten Zinsvorteiles begrenzt ist.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten des Bw. ist festzuhalten, dass dieser in den Vorjahren seinen abgabenrechtlichen Erklärungspflichten stets pünktlich nachgekommen ist. Das Finanzamt hat dem Bw. aber eine Verletzung der Anzeigepflicht gemäß § 120 BAO vorgehalten. Nach dieser Bestimmung haben die Abgabepflichtigen ihrem zuständigen Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Gemäß § 121 BAO sind derartige Anzeigen binnen einem Monat, gerechnet vom Eintritt des anmeldungspflichtigen Ereignisses, zu erstatten. Nun löst der Beschluss einer Kapitalgesellschaft auf Kapitalherabsetzung allein noch keine Steuerpflicht beim Gesellschafter und auch keine Anzeigepflicht im Sinne des § 120 BAO aus. Erst die Kapitalrückzahlung an den Gesellschafter führt bei diesem zu Einkünften. Diese Einkünfte wären aber dem Finanzamt gemäß § 120 BAO anzuzeigen gewesen. Der Bw. hat es im gegenständlichen Fall jedoch unterlassen, dem Finanzamt innerhalb der Monatsfrist des § 121 BAO mitzuteilen, dass er neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch noch weitere Einkünfte (immerhin in Höhe von S 2,970.700,00) aus einer Kapitalrückzahlung bezogen hat. Allfällige Zweifel an der tatsächlichen Steuerpflicht dieser Einkünfte rechtfertigten jedenfalls nicht die Unterlassung einer Anzeige im Sinne des § 120 BAO. Letztlich obliegt dem Finanzamt die Beurteilung, ob (erklärte) Einkünfte als steuerpflichtig zu behandeln sind oder nicht.

Zur Frage des Verschuldens ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die fristgerechte Erstellung und Einreichung von Abgabenerklärungen zu den grundlegenden Aufgaben eines steuerlichen Vertreters zählt. Wenn ein Wirtschaftstreuhänder die Aufnahme der von ihm vertretenen Fälle in die Quotenliste nicht durch eine solche Kanzleiorganisation überwacht, die das Übersehen der Aufnahme eines Falles in diese Liste auszuschließen vermag, liegt ein über den minderen

Grad des Versehens hinausreichendes Verschulden vor. Wie bereits oben ausgeführt wurde, muss auch ein Wirtschaftstreuhänder die Organisation seines Kanzleibetriebes so einrichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Setzung von Prozesshandlungen sichergestellt wird. Da im gegenständlichen Fall kein wirksames Kontrollsysteme vorgesehen war, das im Falle des Versagens der Mitarbeiterin bei der Quotenanmerkung eine Fristversäumnung auszuschließen geeignet war, lag ein Verstoß gegen die den steuerlichen Vertreter als Wirtschaftstreuhänder treffende Sorgfaltspflicht vor, die über den minderen Grad des Versehens hinausging.

Unter Berücksichtigung aller Umstände war daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Verhängung eines Verspätungszuschlages in Höhe von 4 %, somit 2.209,90 € angemessen, und daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 8. März 2004

Der Vorsitzende: