



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 7

GZ. RV/1044-L/05
GZ. RV/0950-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, vertreten durch Stb, vom 2. Mai 2005 gegen die Bescheide des FAes vom 25. April 2005 entschieden:

Der Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird stattgegeben. Der angefochtenen Bescheid wird insofern abgeändert, als die Wiedereinsetzung in die Frist zur Einbringung der Anträge auf Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 in den vorigen Stand bewilligt wird.

Die Berufung gegen die Zurückweisung der Anträge auf Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 wurde am 12. Juli 2004 auf elektronischem Weg an das Finanzamt übermittelt. Mit Bescheid vom 14. Juli 2004 erfolgte die Veranlagung.

Am 7. September 2004 langte beim Finanzamt das Formular E108c ein, mit dem der Bw. die Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 geltend machte.

Mit Schriftsatz vom 8. September 2004 beantragte der ausgewiesene Vertreter des Bw. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zur Einreichfrist für die Anträge auf Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003. Die versäumte Handlung sei gestern nachgeholt worden. Anlässlich der routinenmäßigen Abrechnung der Klientenakten (Jahresabschlüsse) sei ihm am 7. September bei Überblättern der Steuererklärungsformulare aufgefallen, dass auf der betreffenden Erklärung E108c der Eingangsstempel des Finanzamtes fehle. Er sei dieser Sache sofort auf den Grund gegangen. Nach Rücksprache mit der für die

Einreichung und postzuständigen Mitarbeiterin Frau RB habe sich herausgestellt, dass diese in Missachtung einer (nachweislich am 26. Juni) erteilten, eindeutigen Weisung über die nach wie vor physisch einzureichenden Erklärungen, es am 8. Juli übersehen habe, diese (obwohl in der Postmappe liegend) bei der Finanzamtspost mitzukuvertieren. Stattdessen sei von ihr die sofortige Ablage im Klientenakt erfolgt. Frau RB habe sich während der dreijährigen bisherigen Beschäftigung in der Kanzlei als sehr gewissenhaft und zuverlässig erwiesen und es seien bisher keine Fälle aufgetreten, in denen sie sich nicht weisungskonform verhalten hätte.

Mit Bescheid vom 25. April 2005 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Eingabe vom 7. September 2004 betreffend Geltendmachung einer Bildungsprämie und einer Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Zurückweisung sei erfolgt, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden wäre.

Ebenfalls mit Bescheid vom 25. April 2005 wurde das Ansuchen vom 8. September 2004 betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Einreichfrist für die Anträge auf Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 von der Abgabenbehörde erster Instanz abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gem. § 308 Abs. 1 die Partei durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert gewesen sein müsse, die Frist einzuhalten. Ausreichende Gründe dafür seien im Antrag nicht angegeben worden.

Mit Schriftsatz vom 2. Mai 2005 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen den Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Einreichfrist für die Anträge auf Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 sowie gegen den Zurückweisungsbescheid dazu vom 25. April 2005. Zum Vorliegen eines unabwendbaren, unvorhergesehenen Ereignisses werde auf den Kommentar BAO Ritz, zweite überarbeitete Auflage, Orac, zu § 308, Seite 753 f, letzter Absatz mit den dort zitierten Erkenntnissen verwiesen. Die Chronologie der Bearbeitung lasse sich jederzeit durch entsprechende Arbeitsaufzeichnungen nachweisen. Diese würden insbesondere als Auswertungsdatum der E108c den 30. Juni – Unterzeichnung durch die Klientin am 8. Juli, Onlineübermittlung E1 etc. erst am 29. Juli – zeigen, deshalb wäre auch nicht die in der E1 als Voraussetzung der Anmerkung der Beilage genannte "Gleichzeitigkeit der Einreichung" gegeben, sondern der steuerliche Vertreter konnte darauf vertrauen, dass diese längst beim Finanzamt wäre. Die Sachverhaltsdarstellung könnten erforderlichenfalls die Mitarbeiterin Frau RB, Herr FS sowie der Bw. bestätigen.

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2005 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat vor.

Am 14. Dezember 2005 teilte der steuerliche Vertreter der Sachbearbeiterin telefonisch mit, dass die Zeugin RB nicht mehr bei ihm arbeiten würde. Der gegenständliche Vorfall sei jedoch nicht der Grund für die Auflösung des Dienstverhältnisses gewesen.

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2005 wurde die Zeugin RB zum gegenständlichen Sachverhalt einvernommen.

Mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2005 gab die Zeugin hiezu bekannt: Sie sei in der Zeit vom 16. Juli 2001 bis 31. Oktober 2004 als Kanzleilehrling (einschließlich viermonatiger Behaltefrist ab 7. Juni 2004) bei der steuerlichen Vertretung des Bw. tätig gewesen. Sie habe vier Jahre Volksschule, vier Jahre Hauptschule, polytechnischer Lehrgang und ein Jahr Handelsschule absolviert. Sie sei für folgende Sekretariatsarbeiten in der Kanzlei zuständig gewesen: Zusammenstellung und Endauswertung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen, Schriftverkehr – großteils von Diktaten auf Kassette -, Erledigung des Posteinganges und interne Verteilung sowie Versandfertigstellung der ausgehenden Post, Kopieren, Erfassen, Frankieren, Abgabe, Ablage, Telefonvermittlung und -weiterleitung. Zudem sei sie in den letzten Monaten buchhalterisch tätig gewesen, wobei sie Spesenverteiler für Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und vorkontierte doppelte Buchhaltung unter Anwendungen eines Buchhaltungsprogrammes erstellt habe. Während ihrer Beschäftigung in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung des Bw. seien ihr keine besonderen schwerwiegenden Fehler passiert. Fallweise Schreib- oder Buchungsfehler seien besprochen und von ihr korrigiert worden. Die zu versendete Post sei in der Kanzlei in einer Postmappe bzw. Postkorb untertags zentral gesammelt worden. Mitte des Nachmittages bzw. freitags am späten Vormittag hätte sie für die Versandfertigstellung zu sorgen gehabt: Erstellung von Kopien für die Ablage, Erfassung im Postbuch, Beschriftung und Frankierung der Kuverts, dann Übergabe zur Durchsicht/allenfalls Unterschrift des Steuerberaters, Kuvertierung, persönliche Überbringung oder Aufgabe am Postamt. In Zusammenhang mit dem Bw. hätte sie nur Sekretariatsaufgaben durchzuführen gehabt. Auf die Frage, ob die Zeugin von der steuerlichen Vertretung des Bw. die Weisung, das Formular E108c für den Bw. beim Finanzamt einzureichen erhalten habe, gab sie bekannt, dass diese Steuererklärung damals mit den übrigen Steuererklärungen des Bw. in der Postmappe gelegen sei. Damals hätte sich aber etwas bei der Übermittlung der Steuererklärungen geändert. Dazu habe es eine schriftliche Information der steuerlichen Vertretung des Bw. gegeben, wo alle Erklärungsnummern aufgelistet gewesen seien, die nicht mehr versandt werden mussten, sondern sofort abgelegt werden konnten. Allerdings wäre das Formular E108c in dieser Aufstellung nicht angeführt. Die Zeugin habe diese Anweisung auch beachtet, aber bei den ersten Steuererklärungsbündeln müsse sie einmal wahrscheinlich auf das Durchblättern vergessen haben. Jedenfalls habe sich später auch das E108c im Klientenakt befunden. Sofort

nach der Entdeckung des Missgeschickes habe der steuerliche Vertreter des Bw. glaublich die Abgabe der Erklärung veranlasst. Dies wäre erst einige Zeit später gewesen, wahrscheinlich bei der Honorarabrechnung, die alle zwei Monate erfolgen würde.

Mit Schriftsatz vom 16. Jänner 2006 des unabhängigen Finanzsenates wurde der Abgabenbehörde erster Instanz die Aussage der Zeugin RB vom 11. Jänner 2005 zur Kenntnis gebracht. Es wurde mitgeteilt, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall nicht davon ausgegangen werden könne, dass vom steuerlichen Vertreter die ihm zumutbare Überwachungspflicht verletzt worden wäre. Das Finanzamt werde ersucht bekannt zu geben, ob diese Rechtsansicht geteilt werde bzw. möge die abweichende Rechtsansicht begründet werden.

Mit Schriftsatz vom 6. Februar 2006 wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz hiezu bekannt gegeben, dass das Finanzamt nicht im Stande sei, die Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zu teilen. Denn es erscheine aus erstinstanzlicher Sicht nicht ganz unproblematisch bei der Lösung der Frage das Gewicht allein auf die Aussage der Zeugin zu legen, die zweifellos in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zum einschreitenden Wirtschaftstreuhänder stehe. Gerade bei einer mittelbaren Beweisaufnahme sei bei der vorliegenden Konstellation eine Einwirkung durch den Machthaber nicht ganz auszuschließen. Konkret falle auf, dass die Beantwortung des Fragenkataloges sehr professionell gehalten sei. Die Kernaussage der Kanzleiangestellten konnte daher iSd Berufungsbegehrens gewissenermaßen als vorprogrammiert erwartet werden. Einer stattgebenden Entscheidung könnte weiters insofern Signalcharakter zukommen, als dann jegliches Fristversäumnis eines steuerlichen Vertreters unter Berufung auf einen Fehler eines besonders zuverlässigen Angestellten für ihn ohne Sanktionen bleibe. Zudem würde das Rechtsinstitut der Wiedereinsetzung eine Entwertung erfahren, da die Tatbestandsbeschreibung des § 308 Abs. 1 BAO auf Grund der Wortwahl "unabwendbar" und "unvorhergesehen" eher auf Ereignisse von außergewöhnlichem Charakter abzustellen scheine.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um ein minderes Grad des Versehens handelt.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung muss gemäß Abs. 3 binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, eingebracht werden. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Gemäß § 108c Abs. 3 EStG kann die Bildungsprämie nur in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung des betreffenden Jahres geltend gemacht werden; überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides nachgereichten Erklärung. § 108f Abs. 4 EStG regelt die gleiche Frist für die Geltendmachung der Lehrlingsausbildungsprämie. Die Veranlagung für das Jahr 2003 wurde mit Bescheid vom 14. Juli 2004 durchgeführt. Im Zeitpunkt der Einbringung des Antrages auf Zuerkennung der Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie am 7. September 2004 war daher der Einkommensteuerbescheid 2003 jedenfalls in Rechtskraft erwachsen. Daraus ergibt sich, dass die Anträge gemäß § 108c und 108f EStG grundsätzlich verspätet eingebracht wurden. Somit ist das erste Tatbestandsmerkmal des § 308 BAO – die Versäumung einer Frist – erfüllt. Durch die damit verbundene Nichtanerkennung der Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 liegt der hiedurch entstandene Rechtsnachteil auf der Hand. Die Fristversäumnis trat nach dem unwidersprochenen Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw. am 7. September 2004 zu Tage. Der Wiedereinsetzungsantrag vom 8. September 2004 wurde somit fristgerecht eingebracht.

Weiters muss für die Bewilligung der Wiedereinsetzung ein an der Einhaltung der Frist hinderndes unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis vorliegen. Ein Ereignis ist dabei jedes Geschehen, nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein physischer Vorgang wie vergessen, verschreiben, sich irren.

Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte. Unabwendbar ist ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln objektiv nicht verhindern konnte, auch wenn sie dessen Eintritt voraus sah.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumnis dem Verschulden der Partei selbst gleich zu halten. Das Versehen einer Kanzleiangestellten eines bevollmächtigten Steuerberaters ist dem Steuerberater (und damit der Partei) nur dann als Verschulden anzulasten, wenn er die ihm zumutbare und nach der Sachlage gebotene Überwachungspflicht gegenüber den Kanzleiangestellten verletzt hat.

Im vorliegenden Fall ist es zu folgender Fehlleistung durch eine Kanzleibedienstete gekommen: Der Steuerberater erstellte die Abgabenerklärungen (Formular E1,

Formular E108c) in Papierform für den Bw. Diese Steuererklärungen wurden in die Postmappe gelegt. Bereits zuvor war der Kanzleikraft eine Liste ausgehändigt worden, aus der hervorgeht, welche Formulare nunmehr nicht mehr in Papierform an das Finanzamt versendet werden müssen, sondern sofort abgelegt werden können. Das Formular E108c war in dieser Aufstellung nicht enthalten. Diese am 28. Juni 2004 erteilte eindeutige Weisung über die nach wie vor physisch einzureichenden Erklärungen hat die Kanzleiangestellte missachtet und es am 8. Juli übersehen, dass Formular E108c betreffend den Bw. bei der Finanzamtspost zu kuvertieren, obwohl es in der Postmappe lag. Stattdessen erfolgte von ihr die sofortige Ablage im Klientenakt. Die Kanzleiangestellte galt bislang als sehr gewissenhaft und zuverlässig und es sind keine Fälle aufgetreten, in denen sie sich nicht weisungskonform verhalten hätte. Ein Vertreter mit einem ordnungsmäßigen Kanzleibetrieb darf sich im Allgemeinen, solange er nicht durch Fälle der Unzuverlässigkeit zur persönlichen Aufsicht und zu Kontrollmaßnahmen genötigt wird, darauf verlassen, dass sein Kanzleipersonal eine ihm aufgetragene Weisung auch befolgt. Es ist ihm nicht zumutbar, selbst jene Wege oder Hilfsdienste zu erbringen, für deren Besorgung er sich der Mithilfe von Kanzleikräften bedient, noch eine ausdrücklich angeordnete Postaufgabe auf ihr tatsächliches Stattfinden zu kontrollieren. Der VwGH hat ausgesprochen, dass bei manipulativer Tätigkeit wie etwa die Kuvertierung, Beschriftung eines Kuverts oder die Postaufgabe, sofern nicht ein eigenes Verschulden des Steuerberaters hinzutritt, das Verschulden der sonst verlässlichen Kanzleiangestellten einem Verschulden des Steuerberaters nicht gleichzusetzen ist. Entscheidend ist allein, dass der Steuerberater durch klare Weisungen an ein verlässliches Kanzleipersonal dafür Sorge trägt, dass Schriftstücke fristgerecht versendet werden. Wird eine solche Weisung verletzt und konnte der Steuerberater im Hinblick auf das bisherige dienstliche Verhalten seiner Mitarbeiterin mit der Befolgung dieser Weisung rechnen, so kann aus der Missachtung einer solchen Weisung ein Verschulden des Vertreters nicht abgeleitet werden.

Da im Wiedereinsetzungsantrag sowie in der Zeugenaussage von RB glaubhaft gemacht wurde, dass an die bisher verlässliche Kanzleibedienstete die ausdrückliche Weisung ergangen ist, alle nicht auf der ihr ausgehändigten Liste enthaltenen Erklärungsnummern an das Finanzamt zu übermitteln und das Formular E108c in dieser Aufstellung nicht angeführt war, der Parteienvertreter somit die ihm obliegende Aufsichts- und Kontrollpflicht eingehalten hat, ist ihm und damit auch dem Bw. das Verschulden der Kanzleibediensteten nicht zuzurechnen. Es liegt daher kein Verschulden an der Fristversäumung vor, dass die Bewilligung der Wiedereinsetzung hindern könnte.

Wenn schließlich die Abgabenbehörde erster Instanz vorbringt, es sei nicht ganz unproblematisch bei der Lösung der Frage das Gewicht alleine auf die Aussage der Zeugin zu legen, die zweifellos in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zum einschreitenden

Steuerberater stehe und bei der vorliegenden Konstellation eine Einwirkung durch den Machthaber nicht ganz auszuschließen sei, ist dem entgegen zu halten, dass die Zeugin mittlerweile für den einschreitenden Steuerberater nicht mehr tätig ist, sodass nunmehr von einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis nicht mehr auszugehen ist. Die Befürchtungen, es könne jegliches Fristversäumnis eines steuerlichen Vertreters unter Berufung auf einen Fehler einer besonders zuverlässigen Angestellten für ihn ohne Sanktion bleiben, geht insofern ins Leere, als – wie oben dargelegt – der Steuerberater stets nachweisen muss, dass ihn selbst kein Verschulden trifft, d.h., dass er klare Weisungen erteilt hat und der ihm zumutbaren und nach der Sachlage gebotenen Überwachungspflicht gegenüber den Kanzleiangestellten nachgekommen ist. Zuzustimmen ist der Abgabenbehörde erster Instanz wenn sie meint, dass die Tatbestandsbeschreibung des § 308 Abs. 1 BAO auf Grund der Wortwahl "unabwendbar" und "unvorhergesehen" eher auf Ereignisse von außergewöhnlichen Charakter abzustellen scheint. Nach der ständigen Judikatur des VwGH, der sich der unabhängige Finanzsenat anschließt, stellt jedoch ein einmaliges weisungswidriges Verhalten einer bislang zuverlässigen Kanzleibediensteten für den berufsmäßigen Parteienvertreter und damit für den Bw. ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis dar. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte daher bei Zugrundelegung der hier erörterten Rechtssprechung des VwGH zur Bewilligung der Wiedereinsetzung gelangen müssen. Aus diesem Grund war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Ausgehend davon hätten die eingebrachten Anträge auf Bildungsprämie und Lehrlingsausbildungsprämie für das Jahr 2003 nicht wegen Verspätung zurückgewiesen werden dürfen. Gemäß § 310 Abs. 3 erster Satz BAO wird durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung bewirkt, dass alle nach Ablauf der versäumten (aber durch die Wiedereinsetzung restituierten) Frist und in Konsequenz der stattgefundenen Versäumung ergangenen Bescheide mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt ihrer Erlassung vernichtet werden. Einer ausdrücklichen (bescheidmäßig verfügten) Aufhebung bedarf es nicht. Daher tritt durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung ein wegen Versäumung der Frist erlassener Zurückweisungsbescheid ex lege außer Kraft. Aus diesem Grund war der Zurückweisungsbescheid wie im Spruch ersichtlich als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Linz, am 23. Februar 2006