



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L-GmbH in Innsbruck, vertreten durch X., vom 19. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. Dezember 2008 betreffend Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.1. Die Berufungswerberin ist eine mit Gesellschafts- und Einbringungsvertrag vom 26. 8. 2008 errichtete, am 23. 9. 2008 in das Firmenbuch eingetragene GmbH, in die das Einzelunternehmen des L. nach Artikel III des Umgründungssteuergesetzes eingebracht wurde.

Mit Sammelbescheid vom 9. 12. 2008 setzte das Finanzamt gegenüber der Berufungswerberin erste Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO in Höhe 60,14 € und 1.100 € wegen nicht fristgerechter Entrichtung des Dienstgeberbeitrages 10/2008 (3.006,87 €) bis 17. 11. 2008 und der Körperschaftsteuer 10-12/2008 (55.000 €) bis 24. 11. 2008 fest.

1.2. In der dagegen erhobenen Berufung vom 19. 12. 2008 wurde die verspätete Entrichtung der Körperschaftsteuer 10-12/2008 außer Streit gestellt, auf den obigen Umgründungsvorgang Bezug genommen und ausgeführt, dass in der Folge durchgeführte Erhebungen des Finanzamtes sowohl zu einer Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für L. als auch zur Festsetzung von Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen bei der L-GmbH geführt hätten. Die Besonderheit des Berufungsfalles sei darin gelegen, dass die Einzelfirma durch die

Steuerberatungskanzlei W. vertreten gewesen sei, während die Betreuung der GmbH dem nunmehrigen steuerlichen Vertreter obliege.

Die Buchhalterin der L-GmbH habe an die Steuerberatungskanzlei W. eine Anfrage betreffend die Körperschaftsteuervorauszahlung gerichtet, wo aber "niemand informiert" gewesen sei. Da die Buchhaltung der GmbH erst seit Jänner 2009 von der Kanzlei des nunmehrigen steuerlichen Vertreters bearbeitet werde, sei es durch die "Umstellung von Einzelfirma in GmbH" zu einer von der Buchhalterin der GmbH verursachten Säumnis gekommen. Dieser Dienstnehmerin sei aber kein grobes Verschulden im Sinn des § 217 Abs. 7 BAO vorwerfbar. Vielmehr sei zu bedenken, dass die Buchhalterin der GmbH aufgrund zahlreicher anderer Zusatzarbeiten im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH offenbar nicht auf den Gedanken gekommen sei, dass "die eine Vorauszahlung niedriger und die andere jedoch höher wäre und damit eine Zahlung zu leisten wäre". Weiters sei zu berücksichtigen, dass L. in der Vergangenheit sämtliche Verbindlichkeiten stets pünktlich und vollständig erfüllt habe. Da L. bisher nie mit Säumnisfolgen konfrontiert gewesen sei, treffe ihn die Vorschreibung der Säumniszuschläge besonders hart. Da die mit den Säumniszuschlägen belasteten Abgaben mittlerweile entrichtet worden seien, werde beantragt, von einer Festsetzung der Säumniszuschläge abzusehen.

1.3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. 2. 2009 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Unter Hinweis auf den Formalschuldcharakter des Säumniszuschlages und die Ausnahmeregelungen des § 217 Abs. 5 und 7 BAO wurde ausgeführt, dass die zu entrichtenden Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 dem Berufungswerber seit der Zustellung des Vorauszahlungsbescheides vom 16. 10. 2008 bekannt gewesen seien. Der Berufungswerber hätte die Fälligkeit der Vierteljahresbeträge beachten und für eine zeitgerechte Abgabentrichtung sorgen müssen, woran die ins Treffen geführten Umstellungsarbeiten nichts änderten. Vielmehr hätte es einer sorgfältigen Büroorganisation bedurft, zu welcher die genaue Vormerkung von Fristen und eine Vorsorge durch entsprechende Kontrollen gehöre, um Unzulänglichkeiten infolge menschlichen Versagens auszuschließen. Bestehe kein wirksames Kontrollsystem oder würden Aufsichtspflichten nicht einmal erkannt, könne nicht mehr von einem bloß minderen Grad des Versehens im hier maßgeblichen Sinn gesprochen werden.

1.4. Im Vorlageantrag vom 11. 3. 2009 führte die Berufungswerberin aus, dass die Vollmacht der Steuerberatungskanzlei W. im September 2008 erloschen sei bzw. der nunmehrige steuerliche Vertreter die Betreuung der GmbH übernommen habe. Zahlungen an das Finanzamt seien nur nach Prüfung durch die Steuerberatungskanzlei mittels händisch ausgefüllter Zahlscheine erfolgt. Aufgrund der Einbringung der Einzelfirma in die GmbH seien Einkommensteuer-Vorauszahlungen für L. herabgesetzt und Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen für die GmbH neu festgesetzt worden. Die mit der Vorbereitung der Buchhaltung betraute Mitarbeite-

rin der Berufungswerberin habe die betreffenden Vorauszahlungsbescheide wie bisher an die Steuerberatungskanzlei W. geschickt. Da "die dortige Mitarbeiterin" mit dem Sachverhalt der Umgründung nicht vertraut gewesen sei, habe diese nicht die richtigen Schlussfolgerungen gezogen.

Auch das Finanzamt habe mit der Umstellung auf die GmbH erhebliche Probleme gehabt, sei es doch zu zahlreichen Mahnungen wegen nicht abgegebener Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. nicht gemeldeter Lohnabgaben gekommen, obwohl das Finanzamt von der Umgründung rechtzeitig in Kenntnis gesetzt worden sei. Auch dies sei sicher nicht als grobe Fahrlässigkeit zu werten.

Grobes Verschulden sei anzunehmen, wenn das Verschulden nicht nur als leichte Fahrlässigkeit anzusehen sei. Grobe Fahrlässigkeit werde mit auffallender Sorglosigkeit gleichgesetzt. Auffallend sorglos handle, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Fristen und Terminen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse. Dies treffe auf den Berufungsfall nicht zu, weil es sich um Mitarbeiter des Abgabepflichtigen bzw. der jeweiligen Steuerberatungskanzlei gehandelt habe, denen kein grobes Verschulden zugerechnet werden könne, das sich auf den Abgabepflichtigen selbst auswirke.

Ein Umgründungsvorgang einschließlich der daraus resultierenden Vor- und Abschreibung von Vorauszahlungen stelle für eine Buchhaltungskraft keinen Normalfall dar. Zu einer diesbezüglichen "Verunsicherung" hätte insbesondere der Umstand beigetragen, dass Vorauszahlungen betreffend das Einzelunternehmen vorerst weiter geführt und erst später korrigiert sowie Vorauszahlungen betreffend die GmbH erstmals festgesetzt worden seien. Da somit kein grobes Verschulden vorliege, sei die Anlastung von Säumniszuschlägen nicht gerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages zu entrichten (§ 217 Abs. 1 und 2 BAO).

Während nach alter Rechtslage die Frage des Verschuldens des Abgabepflichtigen am Zahlungsverzug generell als unbeachtlich angesehen wurde, können nach der durch das Budgetbegleitgesetz 2001 gestalteten Rechtslage entsprechende Einwendungen im Rahmen einer Antragstellung nach § 217 Abs. 7 BAO vorgebracht werden. Nach dieser Bestimmung sind Säumniszuschläge auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt. Nach herrschender Auffassung kann ein solcher

Antrag auch in einer Berufung gegen einen Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, BAO³, § 217, Tz 65).

2.2. Die Regelung des § 217 Abs. 7 BAO normiert einen Begünstigungstatbestand. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen nach dieser Bestimmung vor, besteht ein Rechtsanspruch auf Herabsetzung bzw. Aufhebung des Säumniszuschlages. Ein Verfahren nach § 217 Abs. 7 BAO, das auf die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichtet ist, wird vom Antragsprinzip beherrscht. Dies bedeutet, dass der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt (vgl. z. B. VwGH 18. 11. 2003, 98/14/0008; VwGH 17. 12. 2003, 99/13/0070; VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/0117). Dieser hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen all jener Umstände aufzuzeigen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Aus dieser erhöhten Behauptungs- und Beweislast des Antragstellers folgt, dass es Sache des Bw. ist, ein fehlendes grobes Verschulden an der Säumnis darzulegen.

2.3. Ein Verschulden des Abgabepflichtigen an der Säumnis, das über einen minderen Grad des Versehens hinausgeht, schließt die Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO aus. Der Begriff des minderen Grades des Versehens ist als leichte Fahrlässigkeit im Sinn des § 1332 ABGB zu verstehen. Der Abgabepflichtige darf also nicht auffallend sorglos gehandelt bzw. die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und ihm nach seinen persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben. Nach Lehre und Rechtsprechung ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten, während das Verschulden eines Kanzleibediensteten eines bevollmächtigten steuerlichen Vertreters dem Verschulden der Partei oder des steuerlichen Vertreters nicht gleichgesetzt werden darf. Entscheidend ist in einem solchen Fall, ob dem Vertreter grobes Verschulden, insbesondere grobes Auswahl- oder Kontrollverschulden anzulasten ist. Diese Grundsätze über die Zurechnung des Verschuldens im Fall einer Fristversäumung, hervorgerufen durch einen Fehler des Kanzleipersonals eines berufsmäßigen Parteienvertreters, gelten auch für Arbeitnehmer der Partei (vgl. Ritz, a. a. O., § 217, Tz 46, mwN).

2.4. Das auf die Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gerichtete Berufungsbegehren wird im Wesentlichen darauf gestützt, dass eine Mitarbeiterin des L. – dieser ist Geschäftsführer der L-GmbH – die Vorauszahlungsbescheide vom 16. 10. 2008 (betreffend Einkommen- und Körperschaftsteuer) wie bisher an die seit der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH nicht mehr bevollmächtigte Steuerberatungskanzlei W. geschickt habe. Da eine Mitarbeiterin dieser Kanzlei mit dem Sachverhalt der Umgründung nicht vertraut (bzw. dort niemand informiert) gewesen sei, habe diese Kanzleiangestellte nicht die richtigen Schluss-

folgerungen gezogen. Diesen beiden Hilfskräften könne jedoch kein dem Berufungswerber zuzurechnendes grobes Verschulden angelastet werden.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass der an die L-GmbH zu Händen ihres Geschäftsführers adressierte Bescheid vom 16. 10. 2008 betreffend die Festsetzung der säumniszuschlagsbelasteten Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2008 einen ausdrücklichen Hinweis auf die gesetzlichen Fälligkeitstermine der festgesetzten Vorauszahlungen enthält. Weiters ist diesem Bescheid klar zu entnehmen, dass der Jahresbetrag der Vorauszahlung (abweichend von den gesetzlichen Fälligkeitsterminen) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten ist, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Bekanntgabe des Bescheides über die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober erfolgt. Somit konnte – objektiv gesehen – kein Zweifel darüber bestehen, dass der Jahresbetrag der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2008 spätestens einen Monat nach der Zustellung des Bescheides vom 16. 10. 2008 zu entrichten war (tatsächlich aber erst zirka zwei Monate später entrichtet wurde).

Der Berufungswerberin stand es frei, sich bei der Abgabentrachtung einer Buchhaltungskraft zu bedienen und Abgabenvorschreibungen gegebenenfalls von ihrem steuerlichen Vertreter überprüfen zu lassen. Auch trifft es gewiss zu, dass Irrtümer und Fehler von Arbeitnehmern der Berufungswerberin oder von Hilfskräften des steuerlichen Vertreters einer Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge nicht entgegenstehen, wenn sie trotz Einhaltung der zumutbaren Kontrolle geschehen. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen lässt aber außer Acht, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der Einhaltung von Terminen und Fristen auch die Organisation einer Kapitalgesellschaft in gleicher Weise wie die Kanzlei eines berufsmäßigen Parteienvertreters Mindestanforderungen einer sorgfältigen Organisation erfüllen muss. Diese Organisation erfordert, wenn sich das verantwortliche Organ der Unterstützung von Hilfskräften bedient, ein zumutbares Kontrollsystem (vgl. z. B. VwGH 18. 3. 1997, 97/04/0032).

Der vorliegende Fall ist dadurch gekennzeichnet, dass kein Sachverhalt behauptet wurde, aus dem sich ergeben könnte, dass der für die termingerechte Abgabenzahlung verantwortliche Geschäftsführer der Berufungswerberin der ihm zumutbaren und der Sachlage nach gebotenen Überwachungspflicht tatsächlich nachgekommen sei. Scheint doch die Veranlassung der aus dem Bescheid vom 16. 10. 2008 resultierenden Vorauszahlung einer Buchhaltungskraft der Berufungswerberin überlassen gewesen zu sein, und hat diese – einer erhöhten Arbeitsbelastung ausgesetzte – Hilfskraft keine Zahlungsverpflichtung erkannt. Von der Berufungswerberin wurde insbesondere nicht behauptet, dass diese Hilfskraft von dem für die pünktliche Abgabentrachtung verantwortlichen Geschäftsführer angewiesen wurde, für die GmbH bestimmte Abgabenbescheide an die für deren steuerliche Vertretung zuständige Steu-

erberatungskanzlei weiterzuleiten, falls Zweifel über Bestand und Umfang einer Zahlungsverpflichtung auftreten sollten. Dies stellt insbesondere im Hinblick darauf, dass die Vollmacht der Steuerberatungskanzlei W. bereits im September 2008 erloschen ist, einen Geschehensablauf dar, der im Bürobetrieb eines Unternehmens mit dem zu fordernden Organisationsstandard keinesfalls eintreten darf. Wurde der Umstand, dass die für die Betreuung der GmbH nicht zuständige Steuerberatungskanzlei W. auf den dorthin weitergeleiteten Vorauszahlungsbescheid vom 16. 10. 2008 nicht entsprechend reagierte, weder zum Anlass für eine Rückfrage in dieser Kanzlei noch für eine zeitgerechte Kontaktaufnahme mit dem neuen steuerlichen Vertreter genommen, sondern solange zugewartet, bis der Fälligkeitstermin der Körperschaftsteuervorauszahlung längst verstrichen war, dann fehlt es an Vorkehrungen, die typischerweise geboten sind, um solche Ereignisse, wie sie dem Berufungsfall zugrunde liegen, zu vermeiden. Nur am Rande wird dazu bemerkt, dass der nunmehrige steuerliche Vertreter von den Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen, die anlässlich von Erhebungen des Finanzamtes festgesetzt wurden, im Wege einer Niederschrift vom 15. 10. 2008 informiert wurde. Somit war die Organisation des Bürobetriebes der Berufungswerberin nicht so beschaffen, dass die fristgerechte Wahrnehmung von Zahlungsfristen auch im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH sichergestellt war.

Wenn die Berufungswerberin mit einer "Verunsicherung" der für die Vorbereitung der Buchhaltung zuständigen Dienstnehmerin argumentiert, weil nach der Einbringung sowohl Einkommensteuer-Vorauszahlungen für L. als auch Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen für die GmbH festgesetzt worden seien, so übersieht dieses Vorbringen, dass einer Hilfskraft nicht die eigenständige Beurteilung zugemutet werden kann, welche konkreten Zahlungsverpflichtungen sich bei einem Zusammentreffen von Vorauszahlungen an Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Gesellschaft einerseits und den Anteilseigner andererseits ergeben. Im Übrigen hätte eine nach Lage des Falles gebotene Kontrolle dieser Dienstnehmerin ihrem von der Berufungswerberin ins Treffen geführten Fehlverhalten die Wirkung genommen, den Fälligkeitstermin der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung nicht einhalten zu können.

Die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach auch das Finanzamt erhebliche Probleme "mit der Umstellung auf die GmbH" gehabt habe, gehen ins Leere, weil kein wie immer gearteter Zusammenhang mit der den Säumniszuschlag auslösenden verspäteten Abgabentrachtung ersichtlich ist.

Was den Säumniszuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Monat Oktober 2008 betrifft, so wurde überhaupt nichts vorgebracht, was die Beurteilung rechtfertigen könnte, die verspätete Entrichtung dieser (von der Berufungswerberin selbst zu berechnenden) Abgabe sei auf einen bloß minderen Grad des Versehens zurückzuführen.

Schließlich kann der Standpunkt der Berufungswerberin nicht mit Erfolg auf eine zwischenzeitige Abgabentrückzahlung gestützt werden, weil der Säumniszuschlag nicht an eine Nichtentrichtung von Abgaben, sondern an eine Abgabentrückzahlung nach der Fälligkeit anknüpft. Daraus, dass Abgaben verspätet entrichtet wurden und folglich die Voraussetzungen für die Säumniszuschläge vorliegen, kann kein fehlendes grobes Verschulden an der Säumnis abgeleitet werden.

Das Vorbringen, L. habe (Abgaben-)Verbindlichkeiten bisher stets pünktlich und vollständig erfüllt, mag zwar zutreffen, ist aber dennoch nicht geeignet, ein mangelndes grobes Verschulden aufzuzeigen. Denn das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages ist nicht anhand des Zahlungsverhaltens in der Vergangenheit zu prüfen, sondern unter Berücksichtigung jener Umstände, die für die Beurteilung der Verschuldensfrage im konkreten Verfahren maßgeblich sind.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. August 2009