



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0638-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., R., vertreten durch Gerling & Kollegen Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungskanzlei, 80809 München, Riesenfeldstraße 79, vom 21. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. April 2010 betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die am 15. März 2010 von der bevollmächtigten Vertreterin des Berufungswerbers (Bw.), der von Deutschland aus ein Unternehmen betreibt, unterfertigten und an das Finanzamt Graz-Stadt adressierten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008 sind am 29. März 2010 beim Finanzamt eingelangt.

Das Finanzamt hat mit den angefochtenen Bescheiden wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärungen Verspätungszuschläge in Höhe von jeweils 10 % (2007: € 77,13 und 2008: € 900,69) mit dem Hinweis auf die Bestimmungen des § 135 BAO festgesetzt.

Die von der bevollmächtigten Vertreterin des Bw. dagegen eingebrachte Berufung wurde damit begründet, „dass leider versehentlich ein Mitarbeiter der Kanzlei den Bw. aus der Liste der für Österreich zu erstellenden Umsatzsteuererklärungen löschte, sodass eine Abgabe der

Umsatzsteuererklärungen unterblieb. Da es sich um ein einmaliges Versehen handelt, wird um Erlass der Zuschläge ersucht.“

Das Finanzamt hat die Berufung mit der Begründung, dass die vorgebrachten Berufungsgründe unzureichend seien und der Bw. von einer renommierten Steuerberatungskanzlei, die über die Abgabe von Steuererklärungen Bescheid wissen müsse, vertreten werde, als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag hat die bevollmächtigte Vertreterin des Bw. nochmals darauf hingewiesen, dass es sich um ein einmaliges Kanzleiversehen gehandelt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

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) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Der Verspätungszuschlag ist eine administrative Ungehorsamsfolge und ein Druckmittel eigener Art. Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen, die im Ermessen liegt, setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 135, Tz 1, 3, 4 und 10).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumung dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten, während jenes eines Kanzleibediensteten eines berufsmäßigen Parteienvertreters demjenigen der Partei oder des Parteienvertreters nicht ohne weiteres gleichgesetzt werden darf. Dabei ist zu beachten, dass der Parteienvertreter die Aufgaben, die ihm gegenüber seinen Klienten erwachsen, auch insoweit erfüllen muss, als er sich zu ihrer Wahrnehmung seiner Kanzlei als seines Hilfsapparates bedient. Er muss gegenüber diesem

Apparat alle Vorsorgen treffen, welche die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben gewährleisten. Insoweit der Parteienvertreter diese Vorsorge nicht in der Art und dem Maß getroffen hat, wie es von ihm je nach der gegebenen Situation zu erwarten war, kommt ein Verschulden an einer späteren Fristversäumung in Betracht. Insbesondere muss der Parteienvertreter die Organisation seines Kanzleibetriebes so einrichten, dass auch die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Setzung von Verfahrenshandlungen sichergestellt wird. Dabei wird durch entsprechende Kontrollen unter anderem dafür vorzusorgen sein, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind. Ein Parteienvertreter verstößt danach auch dann gegen seine Sorgfaltspflicht, wenn er weder im Allgemeinen noch im Besonderen (wirksame) Kontrollsysteme vorgesehen hat, die im Fall des Versagens eines Mitarbeiters Fristversäumungen auszuschließen geeignet sind (vgl. VwGH 29.9.2000, 2000/02/0191).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang wiederholt ausgesprochen hat, darf ein berufsmäßiger Parteienvertreter die Festsetzung von Fristen nicht völlig einer Kanzleikraft überlassen und sich lediglich auf stichprobenartige Kontrollen beschränken und zwar auch dann nicht, wenn die Kanzleiangestellte überdurchschnittlich qualifiziert und deshalb mit der selbständigen Besorgung bestimmter Kanzleiarbeiten betraut worden ist und es bisher nicht zu Beanstandungen gekommen sein sollte. Eine bloß stichprobenartige Überprüfung ist nicht ausreichend. Es muss nämlich durch entsprechende Kontrollen vorgesorgt werden, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind (vgl. VwGH 21.10.1992, 92/02/0247).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung, die sich ausschließlich gegen die Verhängung der Verspätungszuschläge dem Grunde nach wendet, aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Unstrittig ist, dass die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007, die am 30. April 2008 beim Finanzamt einzureichen gewesen wäre, am 15. März 2010 zur Post gegeben und damit um 22 ½ Monate verspätet beim Finanzamt eingereicht worden ist. Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008, die am 30. April 2009 beim Finanzamt einzureichen gewesen wäre, ist ebenfalls am 15. März 2010 zur Post gegeben und damit um 10 ½ Monate verspätet beim Finanzamt eingereicht worden.

Aus der Begründung für die Fristversäumnis, dass nämlich „leider versehentlich ein Kanzleimitarbeiter den Bw. aus der Liste der für Österreich zu erstellenden Umsatzsteuererklärungen gelöscht habe“, offenbart sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ein schwerer Mangel in der Organisation des Kanzleibetriebes der

bevollmächtigten Vertreterin. Selbst wenn eine derartige Maßnahme einem überdurchschnittlich qualifizierten Mitarbeiter übertragen wurde und es bisher nicht zu Beanstandungen gekommen sein sollte, setzt dies trotzdem voraus, dass durch entsprechende Kontrollen – stichprobenartige Überprüfung der fristabhängigen Verfahrensschritte ist nicht ausreichend – vorgesorgt wird, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind. Nähere Ausführungen über das im Kanzleibetrieb bestehende Kontrollsyste im Zusammenhang mit der Einhaltung von Fristen zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen bei ausländischen Finanzämtern (im vorliegenden Fall: Finanzamt Graz-Stadt) blieb die bevollmächtigte Vertreterin sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag schuldig. Ihre Ausführungen erschöpfen sich in der bloßen Behauptung, dass es sich um ein einmaliges Versehen gehandelt habe. Auch wenn es sich tatsächlich um einen äußerst zuverlässigen Kanzleimitarbeiter, dem dieses Versehen passiert ist, handelt, ändert dies nichts daran, dass der Geschäftsführer der bevollmächtigten Vertreterin durch ein entsprechendes Kontrollsyste dafür vorzusorgen hat, dass Unzulänglichkeiten durch menschliches Versagen aller Voraussicht nach auszuschließen sind. Die Tatsache, dass die Fristversäumnis bezüglich der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 mehr als 22 Monate und jene bezüglich der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 mehr als 10 Monate beträgt, beweist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wohl eindrucksvoll die Ineffizienz des kanzleiinternen Kontrollsyste. Dadurch, dass der Geschäftsführer offenkundig kein wirksames Kontrollsyste installiert hat, das im Falle des Versagens eines Mitarbeiters Fristversäumnisse auszuschließen geeignet ist, hat er gegen seine Sorgfaltspflicht als Steuerberater verstoßen, was ihm als grobe Fahrlässigkeit anzulasten ist.

Auch hinsichtlich der - unbestrittenen - Höhe der verhängten Verspätungszuschläge konnte der Unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Erwägungen keine Rechtswidrigkeit im Rahmen der Ermessensübung durch das Finanzamt erkennen:

Nach der herrschenden Literatur und Judikatur (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 135, Tz 13 und die dort zitierte Judikatur) sind bei der Ermessensübung vor allem folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- 1) das Ausmaß der Fristüberschreitung,
- 2) die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils,
- 3) das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten bzw. dass er in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist,

4) der Grad des Verschuldens.

Unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass Verspätungszuschläge bei mehr als sechs Monaten Verspätung durchwegs das gesetzliche Höchstmaß von 10 % erreichen (vgl. UFS 18.5.2004, RV/0047-G/04 und UFS 18.2.2010, RV/0098-L/06) erweist sich die Festsetzung mit 10 % bezüglich der mit 22 ½ Monaten verspäteten Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2007 jedenfalls als gerechtfertigt. Auch die bezüglich der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 eingetretene Verspätung von 10 ½ Monaten rechtfertigt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Festsetzung im Höchstmaß.

Unter Anwendung der im strittigen Zeitraum anzuwendenden Zinssätze für gewährte Stundungen nach § 212 BAO (ab 9.7.2008: 8,20%; ab 15.10.2008: 7,63%; ab 12.11.2008: 7,13%; ab 10.12.2008: 6,38%; ab 21.01.2009: 5,88%; ab 11.03.2009: 5,38% und ab 13.05.2009: 4,88%) ergibt sich ein durchschnittlicher Zinssatz von 6,50% p.a. (Verspätungszuschlag 2007) und von 4,88% p.a. (Verspätungszuschlag 2008). Somit ergeben sich aus den verspätet festgesetzten Umsatzsteuerzahllasten in Höhe von € 771,39 (2007) und € 9.006,96 (2008) Zinsenvorteile in Höhe von € 94,01 (2007) und € 384,60 (2008). Dabei ist aber zu beachten, dass dieser Zinsenvorteil der verspäteten Entrichtung allein keinesfalls das gesamte Spektrum des finanziellen Vorteils, der durch die verspätete Einreichung der Umsatzsteuererklärungen und Entrichtung der Umsatzsteuerzahllasten erzielt worden ist, abdeckt. Denn es ist daneben jedenfalls auch der Liquiditätsvorteil und der Wettbewerbsvorteil gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen bei der Bemessung des Hundertsatzes zu berücksichtigen. Aus diesem Grund kann es sein, dass die Höhe des Verspätungszuschlages den durch die verspätete Abgabe bewirkten Zinsenvorteil erheblich übersteigt (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1994, Band 2, 1534). Dass die Größe des Liquiditäts- und Wettbewerbsvorteils jedenfalls in unmittelbarem Zusammenhang mit der Höhe der verspätet entrichteten Abgabenschuld steht, bedarf keiner weiteren Erläuterung.

Auch der eingangs festgestellte Verschuldensgrad (grobe Fahrlässigkeit), insbesondere bei einem berufsmäßigen Parteienvertreter, rechtfertigt gemeinsam mit dem Ausmaß der Fristüberschreitung und der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen erzielten finanziellen Vorteils die gegenständliche Festsetzung im Höchstmaß. Hinzu kommt auch, dass der Zuschlag primär der Anhaltung der Abgabepflichtigen zu einem pünktlichen und geregelten Erklärungsverhalten dient und daher die Höhe des Verspätungszuschlages auch diesem Normzweck gerecht werden muss. Im

Sinne einer Gesamtschau der zu beachtenden Ermessenskriterien konnte somit keine fehlerhafte Ermessensübung festgestellt werden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 08. Februar 2012