



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die von der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 vom 1. Juni 2011 eingebrochene und gemäß § 274 BAO als gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 betreffend Änderung des Verspätungszuschlages hinsichtlich Körperschaftsteuer 2009 gemäß § 295 Abs. 3 BAO vom 2. September 2011 gerichtete Berufung von 30. Juni 2011 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Erinnerungen vom 5. August 2010 und vom 27. Oktober 2010 wurde die Bw (im folgenden Text als Berufungswerberin bezeichnet und mit Bw. abgekürzt) aufgefordert, die Körperschaftsteuererklärung für 2009 innerhalb der von der Behörde bis zum 26. August 2010 bzw. 18. November 2010 gewährten Frist einzureichen.

Laut Firmenbucheintragung vom xxx wurde die Gesellschaft mit Generalversammlungsbeschluss vom zzz aufgelöst und dem Firmenwortlaut der Zusatz „in Liqu.“ angefügt.

Im Gefolge einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer 2009 gemäß § 184 BAO wurde die Abgabe mit Bescheid vom 1. Juni 2011 in Höhe der

Mindestkörperschaftsteuer mit 1.750,00 € festgesetzt. Zudem erfolgte mit gleichem Bescheiddatum die Festsetzung eines Verspätungszuschlages wegen Nichtabgabe der Körperschaftsteuererklärung 2009 in Höhe von 10 % der Bemessungsgrundlage mit 175,00 €.

Unter anderem gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 und Verspätungszuschlag 2009 vom 1. Juni 2011 erhab die Bw. Berufung und führte begründend aus, dass für die Einreichung der Steuererklärungen 2009 um Fristenstreckung bis 30. Juni 2011 angesucht worden sei und sich mangels Versäumung einer Frist die Festsetzung eines Verspätungszuschlages als nicht gerechtfertigt erweise. Bei der Ausarbeitung der Steuererklärungen 2009 seien unerwartete Schwierigkeiten durch fehlende Unterlagen zu Anlagenverkäufen aufgetreten. Der mit der Bilanzerstellung befasste Mitarbeiter sei außerdem im Juli auf Urlaub, sodass um eine Nachfrist bis zum 31. August 2011 ersucht werde.

Im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens reichte die Bw. unter anderem mit Eingabe vom 30. August 2011 die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2009 nach und ersuchte um Richtigstellung der Steuerveranlagung 2009.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2011 wurde die Körperschaftsteuer 2009 erklärungsgemäß in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt. Außerdem erfolgte die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages zu dieser Abgabe mit Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO vom 2. September 2011 erneut in Höhe von 10 % der festgesetzten Körperschaftsteuer mit 175,00 €.

In der die Berufung vom 30. Juni 2011 gegen den Verspätungszuschlagsbescheid 2009 abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 7. September 2011 führte das Finanzamt folgendes aus: „In der Berufung schreiben Sie von einer Frist zur Einreichung der Steuererklärungen 2009 bis 30.6.2011. Laut unseren Aufzeichnungen wurden zwei Erinnerungen mit jeweils einer Nachfrist an Sie übermittelt. Wobei die letzte Nachfrist bis 18.11.2010 gewährt wurde. Mit 10.1.2011 wurden die Erklärungen dann zur Schätzung freigegeben. Die Unterlagen für 2009 wurden von Ihnen erst mit 30.8.2011 eingereicht.“

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2011 stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid 2009 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte zusammenfassend vor, die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Fristsetzung sei zwar zutreffend, jedoch sei zu Unrecht nicht auf die von ihr vorgebrachte Begründung für die weitere Fristenstreckung eingegangen worden.

Mit Mail-Eingabe vom 10.10.2011 ersuchte die Bw. um gänzliche Aufhebung des Verspätungszuschlages 2009 und gab auszugsweise folgendes an: „Da die Einhaltung des vom Finanzamt gesetzten Termins aus sachlichen Gründen nicht möglich war, sehe ich kein

Verschulden. Wegen der Erkrankung und Rehabilitation des zuständigen Mitarbeiters, der für drei Monate ausfiel und den Behinderungen, die in der Beschaffung von Unterlagen – nach Auflösung des Büros und des Austritts aller Mitarbeiter – bestanden, konnten die Abschlussarbeiten nicht früher als tatsächlich beendet werden..“

Im Vorlagebericht vom 12. Oktober 2011 wurde vom Finanzamt die Abweisung der Berufung beantragt, da für eine angebliche Verhinderung eines Mitarbeiters zur Erstellung der Abgabenerklärungen eine Kontroll- und Aufsichtsverpflichtung seitens des Berufungswerbers zwingend wahrgenommen und gegebenenfalls eine Vertretung beauftragt werden müsse. Widrigkeiten seitens des bevollmächtigten Vertreters gingen stets zu Lasten der Berufungswerberin.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist, ob die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages nach § 135 BAO betreffend Körperschaftsteuer 2009 zu Recht erfolgte oder nicht.

Die strittige Festsetzung des Verspätungszuschlages für das Jahr 2009 wegen Nichtabgabe der Körperschaftsteuererklärung 2009 erfolgte mit Erstbescheid vom 1. Juni 2011 bzw. mit dem gemäß § 295 Abs. 3 BAO geänderten Bescheid vom 2. September 2011 jeweils mit 10 % von 1.750,00 € in Höhe von 175,00 €.

Verfahrensrechtliche Vorgangsweise

Die Bestimmung des § 274 BAO, in der Fassung des BGBl. I Nr. 97/2002, ordnet an:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären."

Zufolge § 295 Abs. 3 erster Satz BAO ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen.

Wird ein Erstbescheid betreffend die Festsetzung eines Verspätungszuschlages nachträglich gemäß § 295 Abs. 3 BAO wegen Änderung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer angepasst, so tritt dieser Änderungsbescheid an die Stelle des geänderten Verspätungszuschlagsbescheides. Ist der geänderte Bescheid im Zeitpunkt der Erlassung des

Anpassungsbescheides mit Berufung angefochten, so gilt diese Berufung als gegen den Änderungsbescheid gerichtet. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies folgendes:

Die Bw. bekämpft gegenständlich die erstmalige Verhängung des Verspätungszuschlages zur Körperschaftsteuer 2009 mit Bescheid vom 1. Juni 2011. Der diesbezügliche Verspätungszuschlagbescheid wurde gemäß § 295 Abs. 3 BAO im Hinblick auf den geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2009 mit Anpassungsbescheid vom 2. September 2011 abgeändert, ohne jedoch dem Berufungsbegehren Rechnung zu tragen. Damit gilt die gegen den geänderten Bescheid betreffend Verspätungszuschlag gerichtete und durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wieder unerledigte Berufung ex lege als auch gegen den Änderungsbescheid betreffend Verspätungszuschlag gerichtet, weshalb der Spruch der Entscheidung wie oben zu gestalten war.

Verspätungszuschlag betreffend Körperschaftsteuer 2009

Gemäß § 135 BAO in der gegenständlichen Fassung 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.

Zufolge § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Nach § 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.

§ 134 Abs. 2 BAO bestimmt, dass die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern kann. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Durch Erlass des Bundesministers für Finanzen wurde diese Frist für Abgabepflichtige, die durch einen Wirtschaftstreuhänder vertreten sind, unter Verzicht auf das Erfordernis,

Einzelansuchen stellen zu müssen, generell bis zum 31. Mai des dem Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahres, sowie unter Beachtung der Quotenregelung bis 31. März des dem Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres verlängert.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen und setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dies nicht entshuldbar ist (vgl. dazu VwGH 12.8.2002, 98/17/0292, 25.6.2007, 2006/14/0054 oder 11.12.2009, 2009/17/0151). Verspätet ist die Vorlage einer Abgabenerklärung dann, wenn die gesetzliche, die gesetzlich generell oder individuell verlängerte Erklärungsfrist und auch die gewährte Nachfrist nicht gewahrt wird (siehe Stoll, BAO - Kommentar, Band 3, Stand: 1994, Seite 1526 zu § 135).

Im vorliegenden Fall ist die Bw. der Aufforderung des Finanzamtes, die Körperschaftsteuererklärung 2009 vorzulegen, selbst nach Ausschöpfung einer vom Finanzamt wiederholt und sogar über den gesetzlich festgelegten Zeitraum hinaus erstreckten Frist (letztmalig bis zum 18. November 2010), nicht nachgekommen. Gegenteiliges wird auch von der Bw. selbst nicht behauptet. Schließlich stellt sie im Vorlageantrag vom 5. Oktober 2011 ausdrücklich klar, dass „die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Fristsetzung zutreffend“ ist.

Die erst nach Ablauf des 18. November 2010 eingereichte Körperschaftsteuererklärung für 2009 erweist sich somit als objektiv verspätet.

Die Bw. wirft der Behörde jedoch vor, sich nicht mit der in den Eingaben dargelegten Begründung für die Nichterfüllung der Erklärungspflicht auseinandergesetzt zu haben und vermeint, dass sie kein Verschulden an der Verspätung treffe.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Verspätung dann entshuldbar im Sinne des § 135 BAO, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, das heißt, wenn er die Versäumung der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat (vgl. VwGH 21.12.2007, 2004/17/0217, 11.12.2009, 2009/17/0151). Unter Fahrlässigkeit ist dabei auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen (siehe VwGH 29.11.1994, 94/14/0094, 16.11.2004, 2002/17/0267, 24.6.2009, 2008/15/0035). Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten dann, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht (siehe dazu VwGH 5.11.1981, 2974/80, 14.3.1986, 84/17/0135). Demnach rechtfertigt schon ein geringfügiges Verschulden an der verspäteten Abgabe einer Abgabenerklärung die Verhängung eines Verspätungszuschlages.

Dabei ist weiteres Augenmerk darauf zu lenken, dass dem Verschulden des Abgabepflichtigen an der verspäteten Einreichung der Abgabenerklärung das Verschulden seines Vertreters gleichzuhalten ist. Eine Verspätung ist somit nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige oder auch sein Vertreter die nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat (vgl. VwGH 15.9.1993, 91/13/0125, 27.9.2000, 96/14/0174, 21.12.2007, 2004/17/0217, 11.12.2009, 2009/17/0151).

Die von der Bw. als verschuldensausschließend ins Treffen geführten Gründe (fehlende Unterlagen zum Anlagenverkauf, Eröffnung des Insolvenzverfahrens, Auflösung des Büros und Austritt aller Mitarbeiter, Behinderung in der Beschaffung von Unterlagen, Urlaub des mit der Bilanzerstellung befassten Sachbearbeiters, Erkrankung und Rehabilitation des zuständigen Mitarbeiters) sind aber nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates allesamt nicht geeignet, die Nichterfüllung der Erklärungspflicht als entschuldbar gelten zu lassen.

Wenngleich nämlich die angespannte unternehmensrechtliche und wirtschaftliche Situation sowie personelle Engpässe hier zweifellos Bilanzerstellung und Abfassen von Steuererklärungen beträchtlich erschwert haben, so kann das Bemühen um deren termingerechte Abgabe innerhalb der vom Finanzamt ohnehin bis November 2010 verlängerten Frist (etwa durch Übernahme der Bilanzarbeiten durch fachkundige Vertreter der abwesenden Sachbearbeiter im Rahmen einer ordnungsgemäßen Kanzleiorganisation, funktionierende Maßnahmen zur Ordnung und Aufbewahrung von Unterlagen im Unternehmen, Abgabe von vorläufigen Erklärungen) dennoch nicht als unzumutbar oder gar unmöglich erachtet werden, sodass gegenständlich die Nichterfüllung der Erklärungspflicht über ein Jahr nach dem gesetzlich festgelegten Abgabetermin nicht mehr als entschuldbar im Sinne des Gesetzes gewertet werden muss.

Das im Berufungsfall erfolgte Aufeinandertreffen der dargelegten Umstände ist jedoch nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates im Rahmen des der Behörde gesetzlich eingeräumten Ermessensspielraumes zu berücksichtigen.

Ob und wie hoch ein Verspätungszuschlag festgesetzt wird, liegt nämlich im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 12.8.2002, 98/17/0292, 10.5.2010, 2009/16/0226). Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben (vgl. dazu ausführlich Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, Tz 13 zu § 135, Seite 420).

In Anbetracht der im Berufungsfall vorliegenden schlechten, wirtschaftlichen Verhältnisse sowie im Hinblick darauf, dass das Verschulden der Bw. angesichts der außergewöhnlichen Umstände als gering zu betrachten ist und die Körperschaftsteuer 2009 ohnehin nur in Höhe

der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt wurde, erachtet der unabhängigen Finanzsenat die Festsetzung eines Verspätungszuschlages als nicht zweckmäßig und gerechtfertigt.

Der Berufung war daher Folge zu geben und der Verspätungszuschlagsbescheid 2009 aufzuheben.

Wien, am 22. März 2012