



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Alfred Zinöcker, Dr. Otto Zeilinger und Josef Pointinger im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufungen der Stadt Y vom 2. März 2009 und vom 25. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz zu StNr. 000/0000

- 1) vom 13. Februar 2009, mit dem wegen verspäteter Einreichung der Umsatzsteuer-voranmeldung für den Zeitraum November 2008 ein Verspätungszuschlag in Höhe von 15.858,65 € (5 % der Bemessungsgrundlage) festgesetzt wurde, und
- 2) vom 9. März 2009, mit dem von der Umsatzsteuer 11/2008 in Höhe von 317.172,93 € ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 6.343,46 € festgesetzt wurde,

nach der am 7. April 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid wird teilweise Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag wird auf 3.171,29 € (1 % der Bemessungsgrundlage) herabgesetzt. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Erst am 13.2.2009 wurde die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 11/2008 elektronisch beim Finanzamt eingereicht. Die bereits am 15.1.2009 fällig gewesene Zahllast betrug 317.172,93 € und wurde mit Wirksamkeit 16.2.2009 auf das Abgabenkonto überwiesen.

Mit Bescheid vom 13.2.2009 setzte das Finanzamt von dieser Vorauszahlung einen Ver-spätungszuschlag in Höhe von 15.858,65 € (5 % der Bemessungsgrundlage) fest. In der Begründung wurde lediglich ausgeführt, dass die Festsetzung erfolgt sei, weil die Berufungswerberin, obwohl eine Verpflichtung zur Einreichung der Voranmeldung bestanden habe, die Voranmeldung verspätet eingereicht habe.

Ferner wurde mit Bescheid vom 9.3.2007 ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 6.343,46 € festgesetzt, da die Umsatzsteuer 11/2008 nicht bis zum 15.1.2009 entrichtet worden war.

Gegen den Verspätungszuschlagsbescheid wurde mit Eingabe vom 2.3.2009 Berufung erhoben. Die Berufungswerberin habe ihre Umsatzsteuervoranmeldungsverpflichtungen im Jahr 2008 stets zeitgerecht und in vollem Umfang erbracht. Aufgrund unvorhergesehener umfangreicher Kanzleiarbeiten im Jänner 2009 und des kurzfristigen krankheitsbedingten Ausfalls des zuständigen Sachbearbeiters W G im Jänner 2009 sei der Abgabetermin für die UVA 11/2008 übersehen worden. Der genannte Sachbearbeiter erledige diese Tätigkeiten seit Jahren sehr zuverlässig. Da die Umsatzsteuervoranmeldungen der Berufungswerberin spezielle Kenntnisse in und aus allen Bereichen der unternehmerischen Tätigkeit erforderten, sei das Know-how personell konzentriert. In der Organisation der Berufungswerberin gäbe es entsprechende Kontrollmechanismen, auch ausgerichtet an den Anforderungen zur sparsamen Verwaltung, welche jedoch aus Gründen der Urlaubsvertretungen und unvorhergesehenen krankheitsbedingten Abwesenheiten in diesem Fall nicht zur fristgerechten Meldung geführt hätten. Dass diese Prozesse bisher erfolgreich funktioniert hätten, zeige die fristgerechte Erfüllung der Abgabenschuldigkeiten der letzten Jahre. Daher sei der ausständige Betrag sofort nach Feststellung des Sachverhalts angemeldet und überwiesen worden. Die Berufungswerberin sei den Verpflichtungen bisher stets zeitgerecht und in voller Höhe nachgekommen. Ein finanzieller Vorteil für die Stadt Y sei nicht erkennbar, da sofort nach Bekanntwerden der Nichteinreichung die Bezahlung der UVA 11/2008 vorgenommen worden sei, bisher die Berufungswerberin weder ausnahmsweise noch wiederholt säumig gewesen wäre und auch bisher keine Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten aufgetreten sei. Ein Grund in den persönlichen, insbesondere wirtschaftlichen Verhältnissen liege schon aus dem

Status der Berufungswerberin ebenfalls nicht vor. Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Verspätungszuschlagsbescheides beantragt.

Mit Eingabe vom 25.3.2009 wurde eine inhaltlich gleichlautende Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid eingebbracht, und die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO beantragt, da die Berufungswerberin kein grobes Verschulden an der Säumnis treffe.

In der am 7. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass nach § 217 Abs. 7 BAO auf Antrag des Steuerpflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen wären, als ihn kein grobes Verschulden treffe (kein Ermessen). Nach der Rechtsprechung liege grobes Verschulden auch dann vor, wenn mangels sorgfältiger Organisation nicht Vorsorge für den Fall getroffen werde, dass der für die termingerechte Abfuhr von Abgaben zuständige Mitarbeiter kurzfristig ausfalle. Die Berufungswerberin habe im Sinne einer solchen sorgfältigen Organisation folgende Vorkehrungen getroffen: Grundsätzlich sei Herr W G für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie die Entrichtung der entsprechenden Zahllasten verantwortlich. Sollte Herr G (etwa gesundheitlich) verhindert sein, nehme Herr H P diese Aufgaben wahr. Im Falle der UVA 11/2008 wären mehrere Umstände kumulativ zusammengetroffen, weshalb es zu einer verspäteten Abgabenerklärung sowie deren Entrichtung gekommen sei. Herr G müsse bei Erstellung der UVA die Umsätze und Vorsteuern von vier Betrieben mit jeweils getrennter Buchführung konsolidieren, wobei drei dieser Buchhaltungen nicht beim Magistrat, sondern bei den jeweiligen Unternehmen geführt würden. Dies bedeute, dass die Erstellung der UVA im Falle der Berufungswerberin organisatorisch nicht leicht zu bewältigen sei. Herr G sei im Jänner 2009 erkrankt und von 9. bis 13. Jänner 2009 im Krankenstand gewesen. Herr P habe sich zu diesem Zeitpunkt in einer persönlichen Ausnahmesituation befunden, da seine Mutter Ende Dezember 2008 verstorben sei. Dies habe für ihn auch zahlreiche organisatorische Maßnahmen im persönlichen Bereich bedeutet, weshalb er auch einige Urlaubstage in Anspruch genommen habe (2.-5. Jänner, 13. Jänner, 29. Jänner, 6. Februar). Dazu sei noch die zusätzliche Arbeitsbelastung im Magistrat im Jänner aufgrund des Auslaufmonats gekommen. Durch all diese Umstände bedingt sei Herr G auch nach Rückkehr aus dem Krankenstand derart ausgelastet gewesen, dass eine rechtzeitige Erstellung der UVA unmöglich geworden sei. Aufgrund dieses Zusammentreffens widriger Umstände könne nicht von grobem Verschulden in der Organisation gesprochen werden. Die Zahlung und Abgabe der Erklärung sei "proaktiv" am 13. Februar 2009 erfolgt. Zum Verspätungszuschlag wurde ergänzend vorgebracht, dass der (automationsunterstützt erstellte) angefochtene Erstbescheid mangelhaft begründet worden sei. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages unterliege dem Grunde und der Höhe nach dem Ermessen der Behörde. Dies erfordere

jedoch, dass die Begründung des Bescheids alle für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen enthalte. Weiters müsse das Vorliegen des Verschuldens nachvollziehbar begründet werden. Eine lediglich eine Behauptung enthaltende Begründung, eine Voranmeldung sei nicht bzw. verspätet eingereicht worden, genüge in keinem Fall (vgl. Ritz, BAO § 135 Rz 22). Der Verspätungszuschlag sei mit 5 %, also der Hälfte des Höchstmaßes, festgesetzt worden. Bei der Ermessensübung müsse das Finanzamt folgende Kriterien berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO § 135 Rz 13): Ausmaß der Fristüberschreitung, Höhe des dadurch erzielten finanziellen Vorteils, bisheriges steuerliches Verhalten des Abgabepflichtigen, Grad des Verschuldens. Die Berufungswerberin habe die UVA 11/2008 statt am 15. Jänner am 13. Februar eingereicht, habe dadurch aber keinerlei ersichtlichen finanziellen Vorteil lukrieren können. Da außerdem die Berufungswerberin ansonsten stets ihre Abgaben pünktlich entrichte, Erklärungen zeitgerecht abgabe und außerdem der Grad des Verschuldens ihrer Ansicht nach als gering anzusehen sei, erscheine ein Verspätungszuschlag in Höhe von 5 % als überschießend. Gemeinsam mit dem Säumniszuschlag ergäbe sich hier eine "Strafverzinsung" der Abgabenschuld mit 7 % für 29 Tage, was einer Jahresverzinsung von 88,1 % entspreche. Dies stehe in keinem Verhältnis zu der vorliegenden Pflichtversäumnis.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Säumniszuschlag

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Säumniszuschläge 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 (§ 217 Abs. 7 BAO).

Der Antrag gemäß § 217 Abs. 7 BAO kann auch in einer Berufung gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (vgl. Ritz, SWK 2001, S 343) und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen (z.B. UFS 30.5.2007, RV/0384-L/05 mwN).

Die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung eines Säumniszuschlages gemäß § 217 Abs. 7 BAO bei fehlendem groben Verschulden an der Säumnis stellt eine Begünstigung dar. Bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der

Offenlegungspflicht des Begünstigungsverbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung Inanspruchnehmende hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (z.B. UFS 4.11.2004, RV/0390-L/04; UFS 3.5.2007, RV/0793-L/04; vgl. auch VwGH 22.4.2004, 2003/15/0112 zu § 212 BAO).

Im Rahmen des § 217 Abs. 7 BAO ist das Verschulden des Vertreters dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (Ritz, BAO³, § 217 Tz 45). Hingegen ist (grobes) Verschulden von Arbeitnehmern der Partei oder ihres Vertreters nicht schädlich. Entscheidend ist diesfalls (ebenso wie bei der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand), ob der Partei selbst bzw. ihrem Vertreter grobes Verschulden anzulasten ist (Ritz, BAO³, § 217 Tz 46). In Betracht kommen dabei auch hier (wie bei § 308 BAO) nicht nur grobes Auswahl- oder Kontrollverschulden, sondern auch grobe Mängel in der Organisation des Vertreters (vgl. Ritz, BAO³, § 308 Tz 17).

Auch die Organisation von Gebietskörperschaften muss in gleicher Weise wie eine Rechtsanwaltskanzlei dem Mindestfordernis einer sorgfältigen Organisation entsprechen (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 308 Tz 17).

In der Berufung wurde ausgeführt, dass der Abgabetermin für die UVA 11/2008 aufgrund unvorhergesehener umfangreicher Kanzleiarbeiten im Jänner 2009 und des kurzfristigen krankheitsbedingten Ausfalls des zuständigen Sachbearbeiters übersehen worden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass derartige Umstände keine Maßnahme nach § 217 Abs. 7 BAO rechtfertigen. So wurde beispielsweise ausgesprochen, dass Abgabenzahlungstermine auch dann eingehalten werden müssen, wenn Jahreshochsaison ist oder wenn Mitarbeiter erkranken (UFS 18.08.2008, RV/0192-K/08). Es gehört zu den Mindestfordernissen an eine Büroorganisation, dass Abgabetermine auch dann eingehalten werden, wenn es bei Dienstnehmern zu Arbeitsüberlastungen kommt (UFS 18.8.2008, RV/0191-K/08). Es liegt ein grobes Organisationsverschulden vor, wenn keine Vorsorge getroffen wird, dass auch bei Erkrankung der Buchhalterin die Verrechnung und Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung korrekt vorgenommen wird (UFS 20.4.2005, RV/0750-W/03).

An dieser Beurteilung ändert auch das in der mündlichen Verhandlung ergänzend vorgebrachte Sachvorbringen nichts. Zum einen ist festzuhalten, dass sowohl der primär für die Erstellung und Einreichung der Voranmeldung sowie die termingerechten Entrichtung der Vorauszahlung verantwortliche und zuständige Sachbearbeiter als auch sein Vertreter am Mittwoch, den 14.1.2009 und am Donnerstag, den 15.1.2009 anwesend waren. Die Voranmeldung wäre bis längstens 15.1.2009 zu erstellen und zu diesem Zeitpunkt einzureichen

bzw. die Zahllast bis zu diesem Termin zu entrichten gewesen. Zum anderen erstreckten sich die angeführten Abwesenheiten dieser beiden Mitarbeiter über nur relativ kurze Zeiträume (Krankenstand des W G vom 9. bis 13. Jänner 2009, Urlaub des Vertreters vor dem Fälligkeitstermin: 2. bis 5. Jänner und 13. Jänner). Der Hinweis auf die zusätzliche Arbeitsbelastung im Jänner aufgrund des "Auslaufmonats" sowie die Überlastung des Sachbearbeiters nach seiner Rückkehr aus dem Krankenstand vermögen – wie bereits oben erläutert – keine Maßnahme nach § 217 Abs. 7 BAO zu rechtfertigen. Abgesehen davon wurde auch in der mündlichen Verhandlung nicht näher dargelegt, warum die tatsächliche Erstellung und Einreichung der Voranmeldung bzw. Entrichtung der Umsatzsteuerzahllast erst rund *einen Monat* nach Rückkehr des Sachbearbeiters aus dem Krankenstand erfolgt sind.

Im Ergebnis wurden keine ausreichenden Vorkehrungen dafür getroffen, dass auch im Fall der Überlastung des zuständigen Sachbearbeiters aufgrund einer vorangegangenen Erkrankung eine termingerechte Erstellung der Umsatzsteuvoranmeldungen und daraus resultierend eine pünktliche Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen sichergestellt ist. Im Hinblick auf die oben zitierte Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates war daher von Organisationsmängeln auszugehen, die ein grobes Verschulden an der Säumnis begründen. Da es somit an den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 217 Abs. 7 BAO fehlte, war spruchgemäß zu entscheiden.

Verspätungszuschlag

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.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung.

Die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages setzt voraus, dass die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung nicht entschuldbar ist. 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. Die Judikatur erachtet in diesem Zusammenhang grobe Fahrlässigkeit als gegeben, wenn eine so schwere Sorgfaltswidrigkeit gesetzt wird, wie sie einem ordentlichen Menschen in dieser Situation keineswegs unterläuft. Als leicht fahrlässig gilt ein Verhalten, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO³, § 135 Tz 10). Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen, der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz, BAO³, § 135 Tz 11 mwN).

Im Verfahren gemäß § 135 BAO ist es Aufgabe des Abgabenerklärungspflichtigen, die für ihn sprechenden Entschuldigungsgründe den Abgabenbehörden vorzutragen und darzulegen (Stoll, BAO, 1528).

Zur Frage der Entschuldbarkeit der Verspätung wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen betreffend Säumniszuschlag verwiesen, wonach von einem über den minderen Grad des Versehens hinausgehenden Organisationsmangel auszugehen ist.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages lagen somit vor. 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 gegenständlichen Fall rund ein Monat. Die Umsatzsteuervoranmeldung wäre bis 15.1.2009 einzureichen gewesen, wurde tatsächlich aber erst am 13.2.2009 dem Finanzamt elektronisch übermittelt.

Im vorliegenden Fall wurde ein finanzieller Vorteil für die Berufungswerberin aus der verspäteten Einreichung der Voranmeldung bestritten, da sofort nach Bekanntwerden der Nicht-einreichung der Voranmeldung die Bezahlung der Umsatzsteuer vorgenommen worden sei. Dabei wird jedoch übersehen, dass nur dann, wenn ein der vorangemeldeten Umsatzsteuer entsprechender Betrag termingerecht (zum Fälligkeitstermin 15.1.2009) bezahlt worden wäre, die verspätete Einreichung der Voranmeldung zu keinem finanziellen Vorteil für die Berufungswerberin geführt hätte. Im gegenständlichen Fall wurde die Voranmeldung am 13.2.2009 eingereicht, und die Umsatzsteuer mit Wirksamkeit 16.2.2009 entrichtet. Durch die somit rund um einen Monat verspätete Zahlung der Umsatzsteuer entstand der Berufungswerberin daher sehr wohl ein entsprechender finanzieller Vorteil. Um einen Anhaltspunkt für

die Größenordnung des erzielten finanziellen Vorteils zu gewinnen, kann eine Verzinsung der Umsatzsteuerzahllast mit dem damals geltenden Stundungszinsensatz angesetzt werden (UFS 24.8.2009, RV/0430-L/04 mit Hinweis auf UFS 18.5.2004, RV/0047-G/04). Dieser betrug vom 15.1.2009 bis 20.1.2009 6,38 %, und ab 21.1.2009 bis 13.2.2009 5,88 %, sodass die Stundungszinsen für einen entsprechenden Zahlungsaufschub der Umsatzsteuerzahllast von 317.172,93 € rund 1.560,00 € betragen hätten.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten wies die Berufungswerberin zutreffend darauf hin, dass ihr keine wiederholte Säumigkeit zur Last fällt und die abgabenrechtlichen Zahlungspflichten ansonsten termingerecht wahrgenommen werden.

Dieses Zahlungsverhalten sowie der dargestellte relativ geringe erzielte finanziellen Vorteil sprachen für eine Festsetzung des Verspätungszuschlages an der untersten Grenze. Eine gänzliche Abstandnahme von der Vorschreibung desselben kam dagegen aufgrund des aufgezeigten Grades des Verschuldens an der verspäteten Einreichung der Voranmeldung nicht in Betracht. Unter Berücksichtigung aller Umstände war daher für die um einen Monat verspätete Einreichung der Voranmeldung ein Verspätungszuschlag von einem Prozent angemessen.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass Verspätungszuschläge und Säumniszuschläge unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen haben; sie sind daher nebeneinander verhängbar. Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist bei der Berechnung von Verspätungszuschlägen nicht zu berücksichtigen (Ritz, BAO³, § 135 Tz 2; Stoll, BAO, 1525 mwN).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. April 2010