



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D-KG, vertreten durch Sadleder Friedrich Buchprüfungs- und Steuerberatungs-KEG, 4502 St. Marien, Linzer Straße 62a, vom 13. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. Dezember 2006 mit dem von der Umsatzsteuer für den Zeitraum 09/2006 in Höhe von 14.983,06 € ein Verspätungszuschlag mit 5 %, das sind 749,15 €, festgesetzt wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Verspätungszuschlag wird mit 1 %, das sind 149,83 €, festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In einem elektronisch eingereichten Zahlungserleichterungsansuchen vom 17.11.2006 führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin Folgendes aus:

"Auf Grund der eingereichten UVA und Nova für 9/2006 und der Lohnabgaben für 10/2006 ergibt sich ein Rückstand von EUR 23.168,33. Diesbezüglich beantrage ich die Stundung bis 15.12.2006, da die sofortige Bezahlung eine erhebliche Härte darstellen würde. Eine erhebliche Härte daher, da ein Großteil der verrechneten Ausgangsrechnungen noch nicht eingegangen und durch die Finanzierung des Wareneinkaufes das Girokonto zur Gänze ausgeschöpft ist."

Das Finanzamt wies dieses Ansuchen mit Bescheid vom 5.12.2006 ab. Daraufhin wurde mit elektronisch eingebrachter Eingabe vom 11.12.2006 vom steuerlichen Vertreter neuerlich um Gewährung einer Zahlungserleichterung ersucht:

"Das Abgabenkonto meiner Klientin weist unter Berücksichtigung der UVA 9/06 und Lohnabgaben 10/06 einen Rückstand von EUR 23168,33 aus. Diesbezüglich wird bis 15.12.2006 ein Betrag von EUR 8.000,00 bezahlt. Weiters werden die fälligen Abgaben per 15.12.2006 (UST 10 u Lohnabgaben 11/06) entrichtet, sodass letztlich noch ein Restrückstand von EUR 15.168,33 aushaftet. Dieser Betrag möge als Rate für 1/2006 bewilligt werden, da aus folgenden Gründen in der sofortigen Bezahlung eine erhebliche Härte zu erblicken wäre: Im November 06 wurden Motorräder um netto rd. 100T€ auf Lager eingekauft, wodurch ein entsprechend hohes UVA-Guthaben gegeben sein wird. Der Rückstand kann dann jedenfalls mit diesem Guthaben gegenverrechnet werden. Die Einbringlichkeit ist daher nicht gefährdet."

Da die für Dezember angebotene Rate entrichtet wurde, und sich aus der Voranmeldung für den Zeitraum 11/2006 ein entsprechendes Guthaben ergab, sodass der Abgabenzurückstand abgedeckt wurde, wies das Finanzamt das Zahlungserleichterungsansuchen vom 11.12.2006 mit Bescheid vom 23.1.2007 ab.

Erst am 7.12.2006, und damit rund drei Wochen nach Fälligkeit (15.11.2006), war von der Berufungswerberin elektronisch die Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 09/2006 eingereicht, und darin eine Zahllast in Höhe von 14.983,06 € erklärt worden.

Mit Bescheid vom 11.12.2006 setzte das Finanzamt von dieser Vorauszahlung einen Verspätungszuschlag in Höhe von 5 %, das sind 749,15 €, fest.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Anbringen vom 13.12.2006, beim Finanzamt eingelangt am 14.12.2006, durch den steuerlichen Vertreter Berufung erhoben. Die verspätete Abgabe der Voranmeldung sei entschuldbar, da der Finanzverwaltung mit Schreiben vom "15.12.2006" (Fälligkeitstag) mitgeteilt worden sei, dass unter Berücksichtigung der UVA 9/96 und Lohnabgaben 10/06 ein Gesamtrückstand von 23.168,33 € ausgewiesen werden würde. Zu diesem Zeitpunkt seien leider die tatsächlichen Summen nicht mitgeteilt worden, da davon ausgegangen worden sei, dass die Abgabe zusätzlich von der Berufungswerberin erfolgen würde. Jedenfalls sei aber der Finanz dadurch bekannt gewesen, dass eine entsprechend hohe Zahllast gegeben sein müsse, da der Abgabenzurückstand zu diesem Zeitpunkt mit 7.571,08 € ausgewiesen worden sei. Es könne daher dadurch aufgezeigt werden, dass die Abgabe keinesfalls verspätet vorgenommen werden sollte, und die tatsächlich verspätete Abgabe auf einen Kommunikationsfehler zurückgeführt werden müsse. Auch sei der Finanz der tatsächliche Rückstand unter Berücksichtigung dieser Zahllast bekannt gewesen, sodass

dies sicherlich als eine entschuldbare Fehlleistung gewertet werden könne. Andererseits sei auch die Höhe des Verspätungszuschlages nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit festzusetzen, sodass bei Berücksichtigung dieses Umstandes eine Herabsetzung auf 0,00 € gerechtfertigt sei.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24.1.2007 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass dem Verschulden des Abgabepflichtigen an der verspäteten Einreichung von Abgabenerklärungen das Verschulden seines Vertreters gleichzuhalten sei. Insbesondere berufsmäßige Parteienvertreter hätten organisatorisch vorzusorgen, dass die Abgabenerklärungen/Voranmeldungen rechtzeitig erstellt und eingereicht werden können. Keine leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn jemand auffallend sorglos handle, und dabei die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht lasse. An rechtskundige Parteienvertreter sei hierbei ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen. Die Verspätung gelte daher als nicht entschuldbar. Bei der Ermessensübung sei das Ausmaß der Fristüberschreitung von "einem Monat", die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (u.a. Zinsvorteil, Liquiditätsvorteile) sowie der Grad des Verschuldens berücksichtigt worden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 17.2.2007 wurde darauf hingewiesen, dass in der Berufungsvorentscheidung von einer unzutreffenden Sachverhaltswürdigung ausgegangen werde. Dieser Entscheidung sei zugrunde gelegt worden, dass die verspätete Anmeldung seitens des Parteienvertreters verursacht gewesen wäre. Tatsache sei jedoch, dass die Buchhaltung, die UVA-Ermittlung und grundsätzlich auch die UVA-Anmeldung ausschließlich durch das Unternehmen (der Berufungswerberin) ausgearbeitet würden. Bisher sei die zuständige Bearbeiterin, die sich diese Kenntnisse erst aneignen habe müssen, der Meinung gewesen, dass die Bezahlung der Umsatzsteuer bzw. die Mitteilung der zu erwartenden Verbindlichkeit, welche seitens der Kanzlei des steuerlichen Vertreters im Zuge eines Ratengesuches "am 15.12.2006" erfolgt sei, diesen Verpflichtungen Rechnung trage und somit sämtliche notwendigen Schritte gesetzt worden wären. Von einer auffallend sorglosen Handlung könne sicherlich nicht gesprochen werden, wenn sich das Unternehmen bemühe, der Finanzverwaltung rechtzeitig die Zahllast mitzuteilen, welches jedenfalls aufgrund des Ratengesuches vom "15.12.2006" der Finanz schlüssig dargelegt worden sei. Auch müsse festgehalten werden, dass die Höhe des Verspätungszuschlages den finanziellen Vorteil (Zinsvorteil, Liquiditätsvorteil) weit übersteige, sodass angenommen werden müsse, dass indirekt ein Strafzuschlag berücksichtigt worden sei. Es liege keine Fahrlässigkeit vor, da das Fehlverhalten jedenfalls entschuldbar sei, insbesondere durch die Tatsache, dass jedenfalls zum Fälligkeitstichtag der Finanz der

zusätzliche Abgabenrückstand, der durch die UVA und durch die noch anzumeldenden Lohnabgaben entstehen würde, mitgeteilt worden sei. Es werde daher die Aufhebung des Verspätungszuschlages beantragt.

In einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 21.12.2007 wurde um Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht:

"Es trifft zu, dass im elektronisch eingebrachten Zahlungserleichterungsansuchen vom 17.11.2006 (in der Berufung bzw. im Vorlageantrag war wiederholt auf ein Ratenansuchen vom "15.12.2006" verwiesen worden) auf einen sich auf Grund der "eingereichten" UVA und Nova für 9/2996 sowie der Lohnabgaben für 10/2006 ergebenden Rückstand von 23.168,33 € hingewiesen worden war. Abgesehen davon, dass aus dieser nicht näher aufgeschlüsselten Summe die tatsächliche Umsatzsteuerzahllast für den Zeitraum 09/2006 nicht erkennbar war, würde selbst der Umstand, dass die Behörde anderweitig von den Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erlangt hat, die Verletzung der Pflicht, Abgabenerklärungen einzureichen, nicht ungeschehen machen, aber auch nicht das gegebene Verschulden der Partei an der Nichterfüllung der Erklärungspflicht beseitigen (Stoll, BAO, 1528)."

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Kommen sie dieser Pflicht nicht nach, so schließen Organisationsmängel - etwa auch in der Erfüllung der Überwachungspflicht von Mitarbeitern - es aus, darauf zurückzuführende Säumnisse als entschuldbar zu werten (z.B. VwGH 29.4.1992, 88/17/0094). Für die Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten einer Personengesellschaft (hier: KG) sind die zur Führung der Geschäfte bestellten Personen verantwortlich (§ 81 Abs. 1 BAO). Bedienen sich diese dabei einer Mitarbeiterin der Gesellschaft, ist durch entsprechende Kontrollen sicherzustellen, dass Unzulänglichkeiten infolge menschlichen Versagens voraussichtlich auszuschließen sind. Wird weder im allgemeinen noch im besonderen ein (wirksames) Kontrollsyste m vorgesehen, welches im Falle des Versagens der Mitarbeiterin eine Fristversäumung auszuschließen geeignet ist, liegt eine Verletzung der Aufsichtspflicht vor. Ist somit das Kontrollsyste m unzureichend oder wurde das Bestehen einer solchen Aufsichtspflicht überhaupt nicht erkannt, kann nicht mehr von einem bloß minderen Grad des Versehens gesprochen werden (vgl. zu § 308 BAO etwa Stoll, BAO, 2986 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Dass im gegenständlichen Fall ein solches Kontrollsyste m bestand, mit dem die im Vorlageantrag erwähnte Bearbeiterin im Zusammenhang mit der Erstellung und Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldungen ausreichend überwacht worden wäre, wurde weder näher dargelegt noch glaubhaft gemacht. Wenn sich die Bearbeiterin die erforderlichen Kenntnisse

"erst aneignen musste", sie sich also in einer Einarbeitungsphase befand, so besteht während dieser Zeit eine erhöhte Überwachungspflicht.

Dem vorliegenden Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass es bei der Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen bereits wiederholt zu Fehlern gekommen ist. So wurde die Voranmeldung für den Zeitraum 11/2005 fälschlicherweise zunächst für den Zeitraum 11/2004 eingereicht (Richtigstellung vom 9.3.2006). Auch die Voranmeldung für den Zeitraum 01/2006 wurde zuerst für einen unzutreffenden Zeitraum (01/2004) eingereicht (Richtigstellung vom 6.3.2006). Auch das wiederholte Auftreten von Fehlern im Zuge der Einreichung von Voranmeldungen gebietet eine erhöhte Überwachung der damit befassten Mitarbeiterin. Die in der Berufung erwähnten Kommunikationsfehler im Zuge der Einreichung der gegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldung für 09/2006 wären nebenbei bemerkt durch eine Rückfrage der Sachbearbeiterin mit dem steuerlichen Vertreter ohne Schwierigkeiten vermeidbar gewesen.

Insgesamt gesehen wird daher davon auszugehen sein, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlages dem Grunde nach zu Recht erfolgte. Der dabei zum Ansatz gebrachte Prozentsatz erscheint allerdings angesichts der Fristüberschreitung von nur drei Wochen sowie dem bisherigen steuerlichen Verhalten der Berufungswerberin (abgesehen von den oben erwähnten Fehlern im Zuge der Einreichung der Voranmeldungen) überhöht, sodass im Zuge der zu treffenden Ermessensentscheidung eine angemessene Herabsetzung des Verspätungszuschlages geboten erscheint."

In einer Stellungnahme vom 2.1.2008 wurde dazu ausgeführt, grundsätzlich sei den Ausführungen durchaus zuzustimmen, wonach durch Kontrollen sicherzustellen sei, dass die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten werden. Hier müsse aber berücksichtigt werden, dass auch eine zusätzliche Kontrolle seitens des Geschäftsführers hier nicht gegriffen hätte, da der Fehler – rechtzeitige Einreichung der UST Zahllast – nicht aufgedeckt worden wäre, da durch die Meldung des letztlich entstehenden Gesamtrückstandes seitens der Geschäftsführung die Ansicht vertreten worden sei, sämtlichen Notwendigkeiten Rechnung getragen zu haben. Man sollte schon berücksichtigen und auch würdigen, dass eine nicht ständig mit diesen gesetzlichen Bestimmungen konfrontierte Person nicht von Beginn an sämtliche Bestimmungen kennen könne, aber jedenfalls die Absicht bestanden hätte, sämtliche Verpflichtungen offen zu legen. Letztlich könne auch Vieles aus Fehlern gelernt werden, und es müsse nicht immer sofort eine gesetzliche Verfehlung daraus erblickt werden, da das Fehlverhalten sicherlich nicht gewollt war.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung.

Gemäß § 135 BAO kann Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgaben-erklärung 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 abgaben-behördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages ist somit das Vorliegen einer nicht entschuldbaren Verspätung. 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.

Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz, BAO³, § 135 Tz 11). Für die Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten einer Personengesellschaft (hier: KG) sind die zur Führung der Geschäfte bestellten Personen verantwortlich (§ 81 Abs. 1 BAO). Ein dem Geschäftsführer unterlaufener Fehler ist daher der Gesellschaft zuzurechnen.

Kein Verschulden liegt zwar vor, wenn die Partei der *vertretbaren* Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärungen einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt. Gesetzes-unkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind aber nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (Judikurnachweise bei Ritz, BAO³, § 135 Tz 10).

Bereits im Vorhalt vom 21.12.2007 wurde darauf hingewiesen, dass aus der im Zahlungs erleichterungsansuchen nicht näher aufgeschlüsselten Summe die tatsächliche Umsatz steuerzahllast für den Zeitraum 09/2006 nicht erkennbar war, und selbst der Umstand, dass die Behörde anderweitig von den Besteuerungsgrundlagen Kenntnis erlangt hätte, die Verletzung der Pflicht, Abgabenerklärungen einzureichen, nicht ungeschehen machen würde, aber auch das gegebene Verschulden der Partei an der Nichterfüllung der Erklärungspflicht nicht beseitigen könnte (Stoll, BAO, 1528). Die Ansicht des Geschäftsführers, allein aufgrund

der im Rahmen des Zahlungserleichterungsansuchens dem Finanzamt bekannt gegebenen zu erwartenden Abgabenzurückstandes, aus dem die Höhe der Umsatzsteuerzahllast für den Zeitraum 09/2006 nicht ersichtlich war, würde die Pflicht zur Abgabe einer entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldung aufheben, muss als nicht vertretbare Rechtsansicht gewertet werden. Da weder eine Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter erfolgt ist, noch weitere Erkundigungen (etwa beim Finanzamt) eingeholt wurden, und darüber hinaus die monatliche Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen zum steuerlichen Allgemeinwissen eines Unternehmers gehört, muss insgesamt gesehen davon ausgegangen werden, dass die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen wurde. Es liegt daher eine fahrlässige Verletzung der Pflicht zur termingerechten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 09/2006 und damit eine nicht entschuldbare Verspätung im Sinne des § 135 BAO vor.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages liegen 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).

Die Fristüberschreitung betrug im gegenständlichen Fall nur drei Wochen. Da im Zuge des Zahlungserleichterungsansuchens vom 17.11.2006 bereits der unter Berücksichtigung der Umsatzsteuerzahllast für 10/2006 insgesamt zu erwartende Abgabenzurstand dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, war das Verhalten der Berufungswerberin gerade nicht auf die Erzielung eines finanziellen Vorteils durch die verspätete Einreichung der Voranmeldung gerichtet, sondern vielmehr die regelmäßig mit Stundungszinsen verbundene Gewährung einer Zahlungserleichterung beabsichtigt. Weitere Festsetzungen von Verspätungszuschlägen sind dem Abgabekonto der Berufungswerberin nicht zu entnehmen. Auch die im Zuge des Vorhaltes vom 21.12.2007 erwähnten Fehler im Zusammenhang mit der Einreichung der Voranmeldungen 11/2005 und 01/2006 sind jenen Unachtsamkeiten zuzuordnen, die gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterlaufen. All diese Gründe sprechen für eine Festsetzung des Verspätungszuschlages an der untersten Grenze. Da auch keine vorsätzliche, sondern nur eine fahrlässige Verletzung der Pflicht zur termingerechten Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 09/2006 vorlag, ist unter Berücksichtigung aller Umstände ein Verspätungszuschlag von nur 1 % angemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Jänner 2008