



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X Privatstiftung, Y-Straße, vertreten durch XYZ Steuerberatung GmbH, X-Straße, vom 31. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Juli 2009 zu StNr. 000/0000, mit dem von der Körperschaftsteuer 2007 ein erster Säumniszuschlag in Höhe von 3.260,08 € festgesetzt wurde, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 5.5.2009 wurde die Berufungswerberin zur Körperschaftsteuer 2007 veranlagt (Nachforderung 165.449,60 €) und wurden Anspruchszinsen 2007 in Höhe von 3.825,36 € festgesetzt.

Da diese Abgaben nicht bis zum Fälligkeitstermin (12.6.2009) entrichtet wurden, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 9.7.2009 folgende erste Säumniszuschläge fest (die Nachforderung an Körperschaftsteuer hatte sich zwischenzeitlich durch eine KEST-Gutschrift geringfügig reduziert):

| Abgabe | | Frist | Betrag | Säumniszuschlag |
|--------------------|------|------------|------------|-----------------|
| Körperschaftsteuer | 2007 | 12.06.2009 | 163.003,93 | 3.260,08 |
| Anspruchszinsen | 2007 | 12.06.2009 | 3.825,36 | 76,51 |

In der Rechtsmittelbelehrung wies das Finanzamt darauf hin, dass jede einzelne Säumniszuschlagsfestsetzung einen gesonderten Bescheid darstelle. Gegen jeden dieser Bescheide könne innerhalb eines Monats nach Zustellung Berufung erhoben werden.

Am 10.8.2009 wurde elektronisch über FinanzOnline um Verlängerung der Berufungsfrist "um 3 Wochen bis 31. Juli 2009" (gemeint offenkundig: 31. August 2009) ersucht. Das Finanzamt verlängerte mit Bescheid vom 25.8.2009 die Berufungsfrist bis 31.8.2009.

Mit Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 31.8.2009 wurde ausdrücklich nur "Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung des ersten Säumniszuschlages betreffend Körperschaftsteuer 2007 vom 09. Juli 2009 ... in Höhe von € 3.260,08" erhoben. Der Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 5.5.2009 und die Buchungsmitteilung mit dem Rückstandsausweis seien der steuerlichen Vertreterin am 8.5.2009 zugestellt worden. Herr Z führe als Zeichnungsberechtigter bei der Bank die Überweisungen nach Prüfung durch den Stiftungsvorstand durch. Nach Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit sei Herrn Z am 18.5.2009 die Höhe der Nachzahlung mit E-Mail (mit Lesebestätigung) mitgeteilt worden. Die Lesebestätigung sei am selben Tag eingelangt. Die steuerliche Vertreterin sei daher der Meinung gewesen, dass der Betrag pünktlich am 12.6.2009 bezahlt werde. Erst nach Erhalt des Säumniszuschlagsbescheides habe sich herausgestellt, dass Herr Z das E-Mail nicht erhalten habe, weil ein SPAM-Filter dieses in einen für Herrn Z nicht erkennbaren Ordner verschoben habe. Dieses Programm habe jedoch eine Lesebestätigung an den Absender zurückgesandt. Es werde daher die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages beantragt, weil weder seitens der steuerlichen Vertreterin noch seitens der Berufungswerberin grobes Verschulden vorliege. Diese habe die Fälligkeit der Körperschaftsteuer 2007 zu spät erfahren. Die steuerliche Vertreterin sei der Meinung gewesen, dass die Mitteilung über die Höhe derselben ordnungsgemäß zugegangen sei. Die Berufungswerberin habe ihre Zahlungsverpflichtungen immer pünktlich erfüllt.

Der Berufung war der Ausdruck einer am 18.5.2009 um 10:41 Uhr an X gesendeten E-Mail angeschlossen. Als Sender wird "H R" ausgewiesen. Dieser teilte dem Empfänger betreffend Körperschaftsteuer mit, dass die Veranlagung für das Jahr 2007 eine Nachzahlung von 165.449,60 € ergeben habe. Dieser Betrag sei am 12.6.2009 fällig, dies möge bei der Liquiditätsplanung berücksichtigt werden. Ferner wurde darauf hingewiesen, dass bei nicht fristgerechter Einzahlung zumindest ein Säumniszuschlag von 2 % (3.308,99 €) fällig werde. "Mit freundlichen Grüßen, R H, Steuerberater, XYZ Steuerberatung GmbH ...".

Ferner war der Berufung die Lesebestätigung des Empfängers, gesendet am 18.5.2009 um 11:04 Uhr angeschlossen. Als Betreff weist diese aus: "Lesebestätigung: *****SPAM***** Körperschaftsteuerbescheid 2007". Der Text lautet: "Ihre Nachricht An: (E-Mail-Adresse des

Empfängers) Betreff: *****SPAM***** Körperschaftsteuerbescheid 2007, Gesendet: 18.05.2009, 10:41 wurde am 18.05.2009 11:03 gelesen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.1.2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, da aufgrund des zweifachen Hinweises "SPAM" sofort überprüft werden hätte müssen, ob die versendete Nachricht tatsächlich gelesen oder auf Grund des SPAM-Filters in einen anderen Ordner verschoben worden sei. Bei einer rechtzeitigen Überprüfung wäre einer fristgerechten Abgabentrachtung nichts entgegengestanden. Es liege daher ein Verschulden im Sinne des [§ 217 Abs. 7 BAO](#) vor.

Im Vorlageantrag vom 19.2.2010 wiederholte die steuerliche Vertreterin zunächst das bisherige Vorbringen und ergänzte, dass am selben Tag (18.5.2009) Herrn Z mittels E-Mail mitgeteilt worden sei, dass die Körperschaftsteuer für das zweite Quartal 2009 mit einem Betrag von 2.051,00 € zu bezahlen sei. Auch diese Nachricht sei mit Lesebestätigung versendet worden. Diese Lesebestätigung sei im Posteingang im Outlook am 18.5.2009 um 11:03 Uhr zugestellt worden. Die Benachrichtigung sei nicht durch den SPAM-Filter aussortiert und umgeleitet, sondern von Herrn Z gelesen worden. Unmittelbar nach dieser Lesebestätigung, um 11:04 Uhr, sei die nächste Lesebestätigung zugestellt worden, die vom SPAM-Filter aussortiert worden sei. Der Posteingang sei auf Erhalt der beiden Lesebestätigungen beobachtet worden. Aufgrund der positiven Lesebestätigung des E-Mails "Körperschaftsteuervorauszahlung", welche als erste Nachricht eingegangen und nach Durchsicht als erfolgreich definiert worden sei, wäre bei der zweiten Benachrichtigung nur mehr der Eingang beobachtet worden. Sowohl die Unmittelbarkeit des zweiten Einganges (Zeitabstand von einer Minute) als auch der Betreff mit jeweils "Lesebestätigung" sei "gedanklich" als erfolgreiche Zustellung der zweiten E-Mail wahrgenommen worden. Dass die zweite Lesebestätigung von einem SPAM-Filter umgeleitet worden sei, wäre nur durch den Zusatz *****SPAM***** zwischen den Wörtern "Lesebestätigung" und "Körperschaftsteuerbescheid 2007" erkennbar. Diesem Umstand sei jedoch keine besondere Bedeutung beigemessen worden. Der steuerlichen Vertreterin sei bis zur Nachverfolgung des tatsächlichen Ablaufes – nämlich das Zurücksenden einer Lesebestätigung durch einen SPAM-Ordner – nicht bewusst gewesen, dass dieser Vorgang überhaupt möglich sei. Daher sei sie von einem ordnungsgemäßen Empfang des E-Mails ausgegangen. Auch wenn im Betreff das Wort SPAM angeführt worden sei, habe nicht erkannt werden können, dass es sich dabei um die Bestätigung eines nicht empfangenen Mails gehandelt habe. Bis zu diesem Zeitpunkt habe die steuerliche Vertreterin angenommen, dass Spams von Absendern "bewusst" versendet würden. Im Zusammenhang mit der Tatsache, dass nahezu gleichzeitig zwei Lesebestätigungen (zuerst jene, die tatsächlich gelesen worden sei) eingegangen seien, wäre für sie der Eingang beim Empfänger nicht zweifelhaft gewesen. Der Versand der E-Mails mit

gleichzeitiger Absicherung des Erhalts und des Lesens dieser elektronischen Nachrichten durch Bestätigung des Empfängers mittels Lesebestätigungen sei in der Vergangenheit immer erfolgreich durchgeführt worden. Durch die anschließende Evidenthaltung des Erhalts dieser Bestätigungen in einem eigenen Postausgangsordner sei eine Überwachung des Zugangs der Nachrichten und daraus abgeleitet die entsprechende Sorgfalt für die Einhaltung von Terminen und Fristen gewährleistet. Nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin könne bei sieben durch Lesebestätigungen belegten erfolgreichen Zustellungen von E-Mails an die Berufungswerberin bei einer nicht erfolgten Zustellung aufgrund einer "Antwort" eines SPAM-Filters, deren Bedeutung nicht eingeschätzt werden habe können, von einem Fehler gesprochen werden, der einem Menschen gelegentlich unterlaufen könne. Auch die zeitliche Nähe zur erhaltenen (ersten) Bestätigung, welche erfolgreich zugestellt worden sei, spreche für die Einhaltung der notwendigen Sorgfalt. Aus den beigelegten Lesebestätigungen sei zudem ersichtlich, dass das Wort "Körperschaftsteuer" in der Vergangenheit keine Fehlermeldungen in Bezug auf einen SPAM-Filter ausgelöst habe. Ein grobes Verschulden im Sinne des [§ 217 Abs. 7 BAO](#) könne in einem Kontroll- oder Auswahlverschulden bestehen. Durch die Ausführung der Agenden durch einen "angestellten Steuerberater" liege kein Auswahlverschulden vor. Der fristgerechte Zugang sowie das Lesen der Benachrichtigungen sei durch Versand mit der Option "Lesebestätigung anfordern" sowie durch Überwachung der Lesebestätigungen gewährleistet, wodurch eine Überprüfung des tatsächlichen Zuganges sowie des Lesens der Nachricht möglich gewesen sei. Es werde daher die Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages beantragt, da kein grobes Verschulden seitens der Berufungswerberin oder der steuerlichen Vertreterin vorliege.

Dem Vorlageantrag war eine Ablichtung der bereits der Berufung angeschlossen gewesenen Lesebestätigung zur E-Mail betreffend Körperschaftsteuer 2007 sowie eine Lesebestätigung zur E-Mail betreffend Körperschaftsteuervorauszahlung für das 2. Quartal 2009 angeschlossen. Als Betreff weist diese aus: "Lesebestätigung: Körperschaftsteuervorauszahlung für das 2. Quartal 2009". Der Text lautet: "Ihre Nachricht An: (*E-Mail-Adresse des Empfängers*) Betreff: K rschaftsteuervorauszahlung fr das 2. Quartal 2009, Gesendet: 18.05.2009, 10:50 wurde am 18.05.2009 11:02 gelesen."

Laut Firmenbuch ist R H seit 7.5.2010 selbständig vertretungsbefugter Prokurist der steuerlichen Vertreterin der Berufungswerberin. Über Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates teilte R H zu seiner Funktion im Unternehmen der steuerlichen Vertreterin vor diesem Zeitpunkt mit, dass er seit seiner Angelobung am 5.12.2008 als Steuerberater, zuvor als geprüfter Bilanzbuchhalter tätig gewesen sei. Seit Beginn "des vorigen Jahres" (somit ab 2010) sei er zusätzlich für die fachliche Weiterbildung der Mitarbeiter im Bereich der Buchhaltung sowie für die Kontrollen der Jahresabschlüsse und Steuererklärungen im Bereich

eines Teams zuständig. Auch die Kontrolle von Bescheiden sowie daraus eventuell resultierende Rechtsmittel und Fristüberwachungen fielen "jetzt" in seinen Zuständigkeitsbereich. Aus dieser Erweiterung des Aufgabenbereiches habe sich auch die Ernennung zum Prokuristen ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Abgabebetrages ([§ 217 Abs. 2 BAO](#)).

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 oder im Vorlageantrag gestellt werden und ist diesfalls in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO³, § 217 Tz 65 mwN; UFS 8.10.2004, RV/0647-L/04; UFS 28.3.2011, RV/0108-L/10).

Grobes Verschulden im Sinne des [§ 217 Abs. 7 BAO](#) fehlt, wenn überhaupt kein Verschulden oder nur leichte Fahrlässigkeit vorliegt. Eine solche lediglich leichte Fahrlässigkeit ist anzunehmen, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht.

Im Rahmen des [§ 217 Abs. 7 BAO](#) ist das (grobe) Verschulden des Vertreters dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Dies gilt nicht nur für Parteienvertreter selbst, sondern auch für Organe juristischer Personen. Hingegen ist (grobes) Verschulden von Arbeitnehmern der Partei oder von Arbeitnehmern ihres (steuerlichen) 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. 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 (Ritz, BAO³, § 217 Tz 43 ff; § 308 Tz 17).

Zur Frage der Zurechnung des Verschuldens im Falle einer Fristversäumnis sprach der Verwaltungsgerichtshof aus: Ist der Parteienvertreter eine juristische Person im Sinne der

§§ 2 Abs. 3, 29 Abs. 2 und 5 Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung, ist das Verschulden jenes Organs bzw. Vertreters der juristischen Person, der nach den gesetzlichen Vorschriften (im damaligen Fall [§ 49 HGB](#) in Verbindung mit § 33 Abs. 1 lit. c WT-BO) und den Organisationsnormen der juristischen Person zu deren Vertretung berufen ist und deren Eingaben an Behörden unterfertigt, dem Verschulden des berufsmäßigen Parteivertreters - und nicht jenem des Kanzleipersonals desselben - gleichzuhalten. Das Verschulden des Prokuristen einer Wirtschaftstreuhand- bzw. Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., der eine Eingabe unterfertigt, ist somit der vertretenen Partei zuzurechnen (VwGH 8.10.1990, [90/15/0134](#)).

Diese Rechtsprechung kann auch auf die nunmehr in Geltung stehenden entsprechenden Bestimmungen des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes sowie des UGB angewendet werden. Demnach ist der Prokurist auch nach [§ 49 UGB](#) (wie bisher schon nach [§ 49 HGB](#)) zu allen Arten von gerichtlichen und außergerichtlichen Geschäften und Rechtshandlungen, die der Betrieb eines Unternehmens mit sich bringt, ermächtigt. R H ist seit 7.5.2010 als Prokurist der steuerlichen Vertreterin (XYZ Steuerberatung GmbH) zu deren selbständigen Vertretung befugt und als solcher auch zeichnungsberechtigt. Seit diesem Zeitpunkt ist ein von ihm zu verantwortendes Verschulden dem Verschulden der steuerlichen Vertreterin gleichzuhalten und somit der Berufungswerberin zuzurechnen.

Im gegenständlichen Fall wurde der für den Eintritt der Säumnis relevante Sachverhalt jedoch im Jahr 2009, und damit bereits geraume Zeit vor der Bestellung des R H zum Prokuristen verwirklicht. Zu diesem Zeitpunkt war er als Steuerberater bei der XYZ Steuerberatung GmbH beschäftigt. Gemäß [§ 88 Abs. 7 WTBG](#) haben Gesellschaften, die einen Wirtschaftstreuhandberuf ausüben, für jeden von ihnen übernommenen Auftrag mindestens eine natürliche Person, welche die für die Erledigung entsprechende Berufsberechtigung besitzt, zu bestimmen. Der Name des für die Erledigung bestimmten Berufsberechtigten ist dem Auftraggeber schriftlich bekannt zu geben. Eine inhaltsgleiche Regelung fand sich in der vom Verwaltungsgerichtshof im oben angeführten Erkenntnis zitierten Bestimmung des § 29 Abs. 5 WT-BO. Damit wird aber der dem Klienten von der Steuerberatungsgesellschaft bekannt gegebene Steuerberater noch nicht zu einem vertretungsbefugten Organ dieser juristischen Person, sondern dieser ist als (bloßer) Angestellter der steuerlichen Vertreterin zu werten. Auch im Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass durch die Ausführung der Agenden durch einen "angestellten Steuerberater" kein Auswahlverschulden vorliege.

Bei dieser Sachlage ist daher im Rahmen der Verschuldensprüfung gemäß [§ 217 Abs. 7 BAO](#) zu beachten, dass (auch grobes) Verschulden von Arbeitnehmern (R H) der steuerlichen Vertreterin (XYZ Steuerberatung GmbH) nicht schädlich ist. Entscheidend ist diesfalls wie

bereits oben erläutert, ob der Partei selbst bzw. ihrem Vertreter (XYZ Steuerberatung GmbH) grobes Verschulden anzulasten ist.

Für das Vorliegen eines Auswahlverschuldens gibt es keinerlei Anhaltspunkte, vielmehr spricht der aufgezeigte berufliche Werdegang des R H gerade gegen ein solches.

Ein Überwachungsverschulden läge zwar vor, wenn weder im allgemeinen noch im besonderen ein (wirksames) Kontrollsystem vorgesehen ist, welches im Falle des Versagens eines Mitarbeiters eine Fristversäumung auszuschließen geeignet ist, somit nicht durch entsprechende Kontrollen sichergestellt wird, dass Unzulänglichkeiten infolge menschlichen Versagens voraussichtlich auszuschließen sind. Allerdings darf diese Überwachungspflicht auch nicht überspannt werden. Die Überwachungspflicht geht nicht so weit, ausnahmslos jeden Arbeitsablauf lückenlos zu überwachen und auf seine Richtigkeit, Vollständigkeit und Zeitgerechtheit zu überprüfen (Stoll, BAO, 2987). So muss etwa eine ausdrücklich angeordnete Postaufgabe nicht auf ihr tatsächliches Stattfinden kontrolliert werden (Ritz, BAO³, § 308 Tz 17 mit Judikaturnachweisen). Die Überwachungspflicht der verantwortlichen und vertretungsbefugten Organe der steuerlichen Vertreterin (XYZ Steuerberatung GmbH) wären daher überspannt worden, hätten diese seinerzeit (im Jahr 2009) jede mittels E-Mail erfolgte Verständigung der Berufungswerberin durch R H betreffend die gegenüber dem Finanzamt eingetretenen Zahlungspflichten auf ihre tatsächliche Versendung und darüber hinaus auf den Erhalt einer entsprechenden Empfangsbestätigung überprüfen müssen.

Da somit weder ein Auswahl- oder Überwachungsverschulden der steuerlichen Vertreterin vorlag, und auch die Berufungswerberin an der verspäteten Abgabentrachtung kein Verschulden trifft, zumal nicht verlangt werden kann, dass sich diese bei ihrer steuerlichen Vertreterin fortlaufend über den Stand des Abgabenkontos und neu eingetretene Zahlungspflichten gegenüber dem Finanzamt erkundigt, liegen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des [§ 217 Abs. 7 BAO](#) vor. Diese wären im Übrigen selbst dann anzunehmen gewesen, wenn das Verhalten des R H einer Verschuldensprüfung im Sinne dieser Bestimmung zu unterziehen gewesen wäre. Zum einen liegt noch kein *auffallend* sorgloses Verhalten (grobes Verschulden) eines Vertreters vor, wenn nicht jede Postsendung an die Partei (etwa durch spätere telefonische Rückfrage) auf ihren tatsächlichen Eingang überprüft wird (vgl. UFS 16.8.2007, RV/0503-I/06 mwN); dies gilt auch für E-Mails an die Partei. Durch die Versendung elektronischer Nachrichten an den Empfänger mit Lesebestätigung wird daher ohnehin bereits erhöhten Sorgfaltsansprüchen Genüge getan. Ferner wurde zutreffend auf den engen zeitlichen Abstand zwischen der erfolgreich zugestellten und gelesenen E-Mail betreffend Körperschaftsteuervorauszahlung für das zweite Quartal 2009 und der entgegen der "Lesebestätigung" von der Empfängerin tatsächlich nicht gelesenen E-Mail betreffend

Körperschaftsteuer 2007 hingewiesen. Schließlich wurde eben trotz des SPAM-Vermerkes auf der Lesebestätigung *ausdrücklich bestätigt*, dass die am 18.05.2009 um 10:41 Uhr gesendete Nachricht "*am 18.05.2009 11:03 gelesen*" wurde. Wenn bei dieser Sachlage und insbesondere dem zeitlichen Ablauf des E-Mailverkehrs dem SPAM-Vermerk nicht die vom Finanzamt geforderte Beachtung geschenkt wurde, so liegt darin zwar ein Verschulden, welches aber nicht über den minderen Grad des Versehens hinausgeht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Juni 2011