



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K, vertreten durch Christian Diesenberger, Steuerberater, 4501 Neuhofen an der Krems, Steyrer Straße 27, vom 9. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 4. Februar 2004 zu StNr. XXX/XXXX, mit dem ein Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2002 festgesetzt wurde, entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Der Verspätungszuschlag wird mit 2 % von 212.113,73 €, somit 4.242,27 € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erzielte im Jahr 2002 unter anderem steuerpflichtige Einkünfte aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen in Höhe von 844.843,36 €.

Mit Wirksamkeit 1.10.2003 (Stichtag für den Beginn einer allfälligen Anspruchsverzinsung gemäß § 205 BAO) wurde ein Betrag von 211.210,75 € auf das Abgabenkonto zur Abdeckung einer "Einkommensteuervorauszahlung 01-12/2002" überwiesen.

Am 3.11.2003 langte beim Finanzamt die am 31.10.2003 unterfertigte Einkommensteuererklärung der Berufungswerberin für das Jahr 2002 ein, in der unter anderem die oben erwähnten Einkünfte erklärt wurden.

Das Finanzamt führte mit Bescheid vom 4.2.2004 eine erklärungsgemäße Veranlagung der Berufungswerberin zur Einkommensteuer 2002 durch, und setzte die Einkommensteuer mit 212.113,73 € fest. Unter Berücksichtigung der erwähnten "Vorauszahlung" von 211.210,75 € ergab sich eine Nachforderung von 902,98 €.

Mit weiterem Bescheid vom 4.2.2004 wurde wegen verspäteter Abgabe der Einkommensteuererklärung ein Verspätungszuschlag mit 5 % von 212.113,73 €, somit 10.605,68 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 9.2.2004 Berufung erhoben. Der steuerliche Vertreter führte darin aus, dass die Berufungswerberin stets von seiner Steuerkanzlei betreut worden sei. So müsse auch unter der ehemaligen Steuernummer (YYY/YYYY) die entsprechende Vollmacht aktenkundig sein. Aufgrund dieser Tatsache sei davon ausgegangen worden, dass seine Klientin in der Fristenliste seiner Kanzlei erfasst sei, sodass die Einhaltung der Quotenfälle als ausreichend angesehen werden könne. Die Aufnahme seiner Klientin in die Fristenliste sei daher irrtümlich nicht gestellt worden. Die "nunmehrige Vorschreibung des Verspätungszuschlages" sei daher seiner Ansicht nach entschuldbar, sodass die Vorschreibung des Verspätungszuschlages nicht gerechtfertigt wäre. Es werde um Aufnahme in die Fristenliste ab dem Jahr 2002 ersucht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7.4.2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Einkommensteuererklärung sei am 3.11.2003 eingereicht worden. Der Fristablauf für diese Erklärung sei am 31.5.2003 erfolgt. Die Verspätung betrage daher rund fünf Monate. Eine Abfrage der Finanz-Online-Daten ergebe, dass sich die Steuerkanzlei in der aktuellen Steuernummer XXX/XXXX am 24.6.2003 allgemein zur Akteneinsicht und "Steuer" (gemeint: steuerlichen Vertretung) angemeldet habe. Weitere Eintragungen betreffend Zustellvollmacht, Geldvollmacht und die für die Festsetzung des Verspätungszuschlages ausschlaggebende Quoteneintragung seien erst am 10.2.2004 erfolgt. Diese Eintragung hätte jedoch, um den Fall als Quotenfall werten zu können, spätestens bis zum 30.9.2003 erfolgen müssen. Eine eventuell vorhandene Steuervollmacht unter der ehemaligen Steuernummer (YYY/YYYY) sei für die Fristenwahrung unmaßgeblich. Das Verschulden des Vertreters sei dem Verschulden des Abgabepflichtigen gleichzusetzen. Insbesondere berufsmäßig Parteivertreter hätten organisatorisch vorzusorgen, dass die Abgabenerklärungen rechtzeitig erstellt und eingereicht werden können. Keine leichte Fahrlässigkeit liege vor, wenn jemand auffallend sorglos handle. Auffallend sorglos handle, wer die im Verkehr mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen 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 (fünf Monate), die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils (u.a. Zins- und Liquiditätsvorteile) sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen gewesen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 14.4.2004 führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Berufungswerberin stets von seiner Kanzlei vertreten worden wäre, und diese – solange eine Steuererklärung abzugeben gewesen wäre – auch in der Fristenliste (Quotenliste) seiner Kanzlei erfasst gewesen sei. Nur durch die Tatsache, dass die ursprüngliche Steuernummer (YYY/YYYY) offensichtlich gelöscht und eine neue Steuernummer vergeben worden wäre, sei bewirkt worden, dass seitens der Abgabenbehörde bei der Neuvergabe der Steuernummer seine Klientin nicht in die Fristenliste der Kanzlei aufgenommen worden sei. Durch die bestehende Vollmacht, die nicht zurückgezogen worden sei, habe er seiner Ansicht nach gerechtfertigt davon ausgehen können, dass eine Aufnahme in die Quotenliste erfolgen würde. Auch die Tatsache, dass ein Mitarbeiter seiner Kanzlei am 24.6.2003 eine "Akteneinsicht und eine Steueranmeldung" zwecks Abberufung des Jahreslohnzettels vorgenommen habe, wobei offensichtlich nicht wahrgenommen worden wäre, dass der Quoteneintrag seitens der Finanzverwaltung nicht vorgenommen worden sei, könne nicht als Fahrlässigkeit bzw. als nicht entschuldbar beurteilt werden. Die Aussage, dass eine eventuell vorhandene Vollmacht unter der ehemaligen Steuernummer für die Fristenwahrung unmaßgeblich wäre, sei als unrichtig zurückzuweisen, da diese Vollmacht weiterhin aufrecht sei. Weiters sei festzuhalten, dass nach Mitteilung der Berufungswerberin keine Erinnerung betreffend der nicht rechtzeitig abgegebenen Steuererklärung zugegangen sei. Wäre dies erfolgt, dann hätte man diesen Fehler, dass die Berufungswerberin nicht in die Quotenliste seiner Kanzlei aufgenommen wurde, schon frühzeitig erkannt, wodurch eine rechtzeitige Setzung im FinanzOnline vorgenommen worden wäre. Bis zum Ergehen des Verspätungszuschlages hätte seiner Ansicht nach daher zu Recht davon ausgegangen werden können, dass durch die bestehende Vollmacht, auch wenn diese schon längere Zeit zurückliege, (die Berufungswerberin) weiterhin stets in der Quotenliste seiner Kanzlei erfasst sein würde. Insbesondere auch deshalb, da sämtliche Klienten, die von seiner Kanzlei vertreten werden, auch stets in die Quotenregelung einzubeziehen seien und auch einbezogen würden. Aufgrund der ständigen Vertretung und der Tatsache, dass die Berufungswerberin unter der früheren Steuernummer sehr wohl in der Quotenliste erfasst gewesen sei, sowie der üblichen Handlungsweise, dass – solange eine steuerliche Vertretung zu einem Klienten gegeben sei – auch dieser jeweils in der Fristenliste seiner Kanzlei aufgenommen werde, sei kein Anlass gegeben gewesen, den Eintrag in der Quotenliste neuerlich zu prüfen. Die Behauptung, dass in diesem Zusammenhang eine leichte Fahr-

lässigkeit, ein sorgloses Handels gegeben wäre, müsse daher zurückgewiesen werden. Der nicht vorgenommene Quoteneintrag, der im laufenden Geschäftsbetrieb trotz genauerer Arbeit nicht ausgeschlossen werden könne, sei daher sicherlich als entschuldbar zu werten, wodurch die Vorschreibung des Verspätungszuschlages als nicht gerechtfertigt angesehen werden müsse. Auch wenn leichte Fahrlässigkeit anzunehmen wäre, so wäre jedenfalls auch die Höhe des Verspätungszuschlages im Rahmen der Ermessensentscheidung zu hoch festgesetzt worden, da dieser mögliche Fehler, der in der täglichen Arbeit bei der Betreuung von rund 400 Klienten leider nicht vermeidbar sei, mit Sicherheit keinen Verspätungszuschlag in Höhe von 5 % rechtfertigen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO in der im gegenständlichen Fall maßgebenden Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2003 (BGBl I 2003/124) waren die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monates März jedes Jahres einzureichen. Diese Frist konnte vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Von dieser Verordnungsermächtigung machte der Bundesminister für Finanzen keinen Gebrauch. Erlassmäßige Zufristungen führen nicht zu einer solchen Fristverlängerung, sie schützen allerdings den auf den Erlass vertrauenden Abgabepflichtigen gegebenenfalls vor der Verspätungszuschlagsfestsetzung (Ritz, BAO², § 134 Tz 3).

Für die Einbringung der Abgabenerklärungen durch zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Personen (insbesondere durch Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte, Notare) fanden sich Bestimmungen über generelle Erklärungsfristverlängerungen in der bis 21.11.1999 in Geltung gewesenen Dienstanweisung Veranlagung. Der Inhalt dieser Regelung ist bei Stoll, BAO, 1520, eingehend dargestellt.

Diese Regelung wurde im Wesentlichen unverändert in die ab 22.11.1999 in Geltung stehende Dienstanweisung Direktbearbeitung übernommen. Im Anhang 3 zu dieser Dienstanweisung wird bestimmt, dass Abgabenerklärungen für ein Steuerjahr, die von zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen einzureichen sind, ohne das Erfordernis, Einzelansuchen einbringen zu müssen, als rechtzeitig eingebracht gelten, wenn sie bis zum 31. Mai des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres bzw. bei Quotenfällen bis 31. März des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres eingebracht werden.

Die berufsmäßigen Parteienvertreter sind für ihre Quotenfälle verpflichtet, von den zum 30. September des auf das Steuerjahr folgenden Kalenderjahres noch offenen Fällen

bis zum 31. Oktober desselben Jahres	20 %
bis zum 30. November desselben Jahres	40 %
bis zum 31. Jänner des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	60 %
bis Ende Februar des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	80 %
bis zum 31. März des auf das Steuerjahr zweitfolgenden Kalenderjahres	100 %

der Abgabenerklärungen für das Steuerjahr einzubringen.

Im gegenständlichen Fall war die war die aufrechte Steuernummer der Berufungswerberin unbestritten zunächst nicht in der Quotenliste enthalten. Die entsprechende Aufnahme in diese Liste wurde vom steuerlichen Vertreter – ebenfalls unbestritten – erst am 10.2.2004 veranlasst. Die Einkommensteuererklärung 2002 wäre somit im Hinblick auf das aufrechte Vertretungsverhältnis bis 31.5.2003 einzureichen gewesen. Der Umstand, dass dieses erst am 24.6.2003 über FinanzOnline am Abgabenkonto angemerkt wurde, schadet insofern nicht.

Aus dem wiederholten Hinweis auf die Aufnahme der alten Steuernummer (YYY/YYYY) in die seinerzeitige Quotenliste des steuerlichen Vertreters ist im vorliegenden Fall nichts zu gewinnen. Diese Steuernummer wurde nach Durchführung der Veranlagungen für die Jahre 1990 und 1991 bereits im Jahr 1994 wieder gelöscht (Datensatzlöschung am 26.8.1994). Das gegenständliche Abgabenkonto (XXX/XXXX) wurde erst sechs Jahre später am 26.7.2000 eröffnet. Abgesehen davon, dass schon angesichts dieser Zeitspanne die Annahme einer automatischen Übernahme längst gelöschter Anmerkungen realitätsfremd anmutet, gab es eine automatische Aufnahme von Fällen in die Quotenliste nie, weder vor Einführung des FinanzOnline noch ab diesem Zeitpunkt. Die Anmerkung des steuerlichen Vertreters als "Quotenvertreter" bedarf immer einer entsprechenden Maßnahme des Vertreters. Eine solche wurde im gegenständlichen Fall erst am 10.2.2004 und damit lange nach Ablauf der Erklärungsfrist bzw. dem Stichtag für die Quotenanmerkung für die Erklärungen 2002 (30.9.2003) gesetzt.

Insgesamt gesehen lag daher eine verspätete Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 vor.

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.

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

trifft den Vertretenen; der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz, BAO³, § 135 Tz 11).

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 Anmerkung des steuerlichen Vertreters als "Quotenvertreter" beim Finanzamt bewirkt nach der oben dargestellten Verwaltungspraxis eine Zufristung im Hinblick auf die Abgabe der Steuererklärung. Die "Anmerkung der Quote" entspricht demnach einem Antrag auf Fristverlängerung (VwGH 24.6.2009, 2008/15/0035; früher 2004/14/0037). Die fristgerechte Erstellung und Einreichung von Abgabenerklärungen zählt zu den grundlegenden Aufgaben eines steuerlichen Vertreters. Dieser hat daher die Organisation seines Kanzleibetriebes so einzurichten, dass die richtige Vormerkung von Terminen und damit die fristgerechte Wahrnehmung von Fristen (hier: Erklärungsfristen) sichergestellt ist, wobei die Fristsetzung bzw. Fristüberwachung nicht völlig einer Kanzleikraft überlassen werden darf; selbst stichprobenartige Kontrollen genügen in diesem Zusammenhang nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht.

In der Berufung wurde ausgeführt, dass insbesondere aufgrund der "ständigen Vertretung" (inwiefern eine solche in den Jahren gegeben gewesen wäre, in denen die Berufungswerberin beim Finanzamt steuerlich gar nicht geführt worden ist, wurde nicht näher erläutert) und der Tatsache, dass die Berufungswerberin unter der früheren Steuernummer sehr wohl in der Quotenliste erfasst gewesen wäre, kein Anlass gegeben gewesen sei, "den Eintrag in der Quotenliste neuerlich zu prüfen". Der steuerliche Vertreter gestand damit selbst zu, dass im vorliegenden Fall überhaupt nicht – und zwar weder durch ihn selbst, noch durch einen seiner Kanzleimitarbeiter – überprüft wurde, ob die aktuelle Steuernummer der Berufungswerberin tatsächlich in der Quotenliste enthalten war, und damit eine Zufristung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung bestand. Darin ist allerdings ein über den minderen Grad des Versehens hinausgehendes Verschulden zu erblicken. Daran ändert auch der Einwand nichts, der steuerliche Vertreter sei der (unzutreffenden) Ansicht gewesen, die Quotenanmerkung bezüglich der alten Steuernummer wäre automatisch auf das neue Abgabenkonto übertragen worden. Abgesehen davon, dass die alte Steuernummer wie bereits ausgeführt schon Jahre zuvor gelöscht worden war, und in der Zeit zwischen 1994 und 2000 überhaupt kein Abgabenkonto für die Berufungswerberin angelegt war, wäre bei der gebotenen Überprüfung der Quotenanmerkungen unschwer festzustellen gewesen, dass die aktuelle Steuernummer der Berufungswerberin eben nicht in der Quotenliste enthalten war.

Auch aus dem Einwand, dass die Berufungswerberin keine Erinnerung zur Abgabe der Steuererklärung zugekommen sei, ist für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen, da die Verhängung eines Verspätungszuschlages keine vorherige Mahnung voraussetzt, die Erklärung einzureichen (Ritz, BAO³, § 135 Tz 7). Abgesehen davon war eine solche "Erinnerung" auch schon deshalb nicht zu erwarten, da das Finanzamt von den eingangs erwähnten einkommensteuerpflichtigen und in einer Einkommensteuererklärung zu deklarierenden sonstigen Einkünften aus der Veräußerung der GmbH-Anteile bis zur (verspäteten) Einreichung der Einkommensteuererklärung keine Kenntnis hatte. Für das Jahr 2000 war eine so genannte "Arbeitnehmerveranlagung" durchgeführt worden, für das Jahr 2001 erfolgte überhaupt keine Veranlagung, da die Berufungswerberin nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen, und keinen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung gestellt hatte.

Insgesamt gesehen war daher vom Vorliegen einer nicht entschuldbaren Verspätung im Hinblick auf die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2002 auszugehen.

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, BAO³, § 135 Tz 13).

Das Ausmaß der Fristüberschreitung beträgt im vorliegenden Fall, wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend festgestellt wurde, fünf Monate. Hinsichtlich des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteils ist zu berücksichtigen, dass bereits mit Wirksamkeit 1.10.2003 die Einkommensteuer 2002 im Wesentlichen (bis auf den im Bescheid vom 4.2.2004 ausgewiesenen geringfügigen Nachforderungsbetrag) entrichtet wurde. Der erzielte finanzielle Vorteil erstreckt sich daher tatsächlich nur auf den Zeitraum 31.5.2003 (Ende der Erklärungsfrist) bis 1.10.2003 (Zahlung). Um einen Anhaltspunkt für die Größenordnung des erzielten finanziellen Vorteils zu gewinnen, kann eine Verzinsung der Einkommensteuerforderung im genannten viermonatigen Zeitraum mit dem damals geltenden Stundungszinsensatz angesetzt werden (vgl. dazu UFS 18.5.2004, RV/0047-G/04). Dieser betrug seinerzeit rund 5,5 %, woraus sich ein Zinsvorteil von etwa 3.900 € ergibt. Zum bisherigen steuerlichen Verhalten ist festzustellen, dass keine sonstigen Fristverstöße aktenkundig sind. Zum Ausmaß des Verschuldens wurde bereits oben ausgeführt, dass dieses über den minderen Grad des Versehens hinausging, sodass unter Berücksichtigung aller genannten Umstände ein Verspätungszuschlag von 2 % angemessen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. August 2009