

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 11.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 10.10.2016, betreffend Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Am 23. August 2016 richtete die Großbetriebsprüfung Wien folgendes Schreiben an den Beschwerdeführer (Bf.):

*Auskunftspflicht gem. § 143 BAO unter Androhung einer Zwangsstrafe
[...]*

Laut Protokoll der ersten gemeinsamen Gläubigerausschusssitzung in den Insolvenzverfahren der A. Holding GesmbH, der B. Handels GesmbH und der A. GesmbH vom 14.11.2012 wurde die Einholung eines Gutachtens über die steuerlichen Auswirkungen der Intercompany-Verrechnungen für notwendig erachtet.

Tatsächlich ist auch von der C. GesmbH ein Tax Due Diligence Gutachten erstellt worden.

Gemäß § 143 BAO werden Sie aufgefordert, dieses Tax Due Diligence Gutachten vorzulegen.

Masseverwalter fungieren als Vertreter von insolventen Unternehmen und haben deren (Auskunfts-)Pflichten zu erfüllen, weshalb die Verpflichtung zur Vorlage dieser für die Abgabenerhebung bedeutsamen Unterlagen besteht.

Eine Verfügung des Gutachters im Hinblick auf die Weitergabe an "Dritte" hat im Zusammenhang mit der Pflichterfüllung gegenüber der Abgabenbehörde im Abgabenverfahren keine Bedeutung. Das gegenständliche Privatgutachten stellt nämlich ein ganz wesentliches Beweismittel im Abgabenverfahren dar.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Eine Einschränkung kennt das Abgabenverfahrensrecht nicht.

Im Übrigen steht eine Beurteilung, was als Beweismittel dienen kann, ausschließlich der Abgabenbehörde zu.

Für die Vorlage des Gutachtens wird eine Frist bis 16. September 2016 anberaumt.

Sofern der Aufforderung nach Vorlage des Gutachtens nicht fristgerecht entsprochen werden sollte, wird hiermit gemäß § 111 BAO die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von 5.000,-- angedroht.

In Anbetracht des Umstandes, dass im Bericht der Sanierungsverwalterin Dr. D. vom 6.12.2012 erwähnt wird, dass die Fa. B. Handels GesmbH mit einem KöSt-Risiko in Höhe von € 1,275 Mio. konfrontiert sei, ist die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe angemessen.

Gegen die Androhung der Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

2. Am 10. Oktober 2016 erließ das zuständige FA folgenden an den Bf. gerichteten Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe:

Die mit Bescheid vom 29.08.2016 angedrohte Zwangsstrafe wegen folgender unterlassener Handlung:

Vorlage Tax Due Diligence Gutachten B. Handels GesmbH wird gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit Euro 5.000 festgesetzt.

Die Fälligkeit der festgesetzten Zwangsstrafe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen. Gleichzeitig werden Sie neuerlich aufgefordert, bis 31.10.2016 die bisher unterlassene Handlung nachzuholen.

Begründung:

Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie der vorgenannten Aufforderung bisher nicht nachgekommen sind.

3. Die Beschwerde wurde erhoben wie folgt:

"Die Beschwerde richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften,

- da sowohl das Auskunftersuchen vom 29. August 2016 als auch der Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe vom 10. Oktober 2016 mangelhaft begründet sind.*
- eine Belehrung über die Aussageverweigerungsrechte gem. § 171 BAO nicht erfolgt ist.*
- Aussageverweigerungsrechte gem. § 171 BAO nicht berücksichtigt wurden.*
- die belangte Behörde das Parteiengehör verletzt hat und in der Folge eine rechtswidrige Beweiswürdigung vorgenommen hat.*
- die belangte Behörde dem gegenständlichen Bescheid einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt hat.*

Die Beschwerde richtet sich weiters gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, da das zugrunde liegende Auskunftersuchen gem.

§ 143 BAO vom 29. August 2016, zugestellt am 1. September 2016, insoweit rechtswidrig erfolgte, als

- Gegenstand eines Auskunftsersuchens lediglich Tatsachen sein können. Rechtsauffassungen, Einschätzungen oder Werturteile stellen keine Tatsachen iSd § 143 BAO dar.
- die Grenzen der Auskunftspflicht überschritten wurden und unter Berücksichtigung der Grundsätze der Zweckmäßigkeit und Billigkeit Ermessensmissbrauch vorliegt.

Ich stelle daher den Beschwerdeantrag den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Weiters stelle ich an das Finanzamt die Anträge,

- (1.) auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie*
- (2.) auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.*
- (3.) auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO der gegenständlichen Zwangsstrafe.*

Begründung:

1. Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall wurde der Beschwerdeführer mit Bescheid vom 29. August 2016, zugestellt am 1. September 2016, unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 5.000,00 als ehemaliger Insolvenzverwalter der A. Holding GmbH aufgefordert, ein im Zuge des mittlerweile abgeschlossenen Insolvenzverfahrens von der A. Holding GmbH beauftragtes und erstelltes Due-Diligence- Gutachten der C. GmbH vorzulegen.

Mit Schreiben vom 5. September 2016 verweigerte der Beschwerdeführer die Herausgabe des Gutachtens mit dem Hinweis, dass es sich hierbei um keinen für die Abgabenerhebung maßgeblichen Beweis - somit auch keine Tatsache iSd § 143 BAO - handelt und verwies weiters auf Aussageverweigerungsrechte. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 10. Oktober 2016, zugestellt am 13. Oktober 2016, wurde in der Folge eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 5.000,00 festgesetzt, da der Aufforderung vom 29. August 2016 zur Vorlage des Gutachtens nicht entsprochen worden war.

2. Rechtliche Würdigung

Bei dem Bescheid gem. § 143 BAO vom 29. August 2016 handelt es sich um eine verfahrensleitende Verfügung. Die Rechtswidrigkeit einer verfahrensleitenden Verfügung ist im Zuge eines Rechtsmittels gegen den das Verfahren abschließenden Bescheid - das ist im vorliegenden Fall der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 10. Oktober 2016 - geltend zu machen.

2.1. Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften

2.1.1. Mangelhafte Begründung des Bescheides gem. § 143 BAO sowie des Bescheides über die Festsetzung einer Zwangsstrafe

Gem. § 93 BAO sind Bescheide zu begründen, wenn diese von Amts wegen erlassen werden.

Auch verfahrensleitende Verfügungen iSd § 94 BAO sind Bescheide (vgl. Tanzer, BAO Handbuch, S 294). Die Bestimmungen des § 93 BAO sind somit auch auf diese anzuwenden.

Nach herrschender Ansicht ist in einem Bescheid gem. § 143 BAO ausdrücklich festzuhalten, im Abgabungsverfahren welches Steuerpflichtigen die geforderten Auskünfte aus welchem Grund von Bedeutung sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1603). Dies ist auch insoweit wesentlich, als es der Auskunftsperson andernfalls unmöglich ist zu beurteilen, ob allenfalls Zeugnisverweigerungsrechte gem. § 171 BAO vorliegen.

Weiters handelt es sich sowohl bei einem Auskunftersuchen gem. § 143 BAO als auch bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe gem. § 111 BAO um Ermessensentscheidungen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind gem. § 20 BAO gesondert zu begründen: Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Überprüfbarkeit des Ermessensaktes auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (vgl. u.a. VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083).

Da der Bescheid gem. § 143 BAO vom 29. August 2016 keinerlei Angaben betreffend die Abgabenerheblichkeit der geforderten Auskünfte beinhaltet und auch die Ermessensübung weder in diesem noch im Bescheid vom 10. Oktober 2016 begründet ist, sind die angeführten Bescheide rechtswidrig in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

2.1.2. Fehlende Belehrung über Zeugnisverweigerungsrechte gem. § 171 BAO

Gem. § 143 Abs. 3 BAO sind die Bestimmungen gem. §§ 170ff BAO betreffend die Vernehmung von Zeugen bei Auskunftspersonen sinngemäß anzuwenden. Gern. § 174 BAO sind Zeugen vor Beginn der Vernehmung unter A. über persönliche Weigerungsgründe zu belehren.

Eine Belehrung ist im vorliegenden Fall nicht erfolgt. Der Bescheid gem. § 143 BAO sowie in der Folge auch der angefochtene Bescheid sind auch aus diesem Grund rechtswidrig in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

2.1.3. Nichtbeachtung von Aussageverweigerungsrechten

Aufgrund der mangelhaften Begründung des Auskunftsbescheides gem. § 143 BAO war für den Beschwerdeführer nicht erkennbar im Abgabungsverfahren welches Abgabepflichtigen das Gutachten aus welchem Grund eine für die Abgabenfestsetzung maßgebliche Tatsache darstellt.

Aus diesem Grund konnte dieser nicht ausschließen, dass die Vorlage des Gutachtens für die vormals als Insolvenzverwalter vertretene Gesellschaft bzw. deren Organwalter eine (finanz)strafrechtliche Verfolgung zur Folge hat (§ 171 Abs 1 lit b BAO).

Die Herausgabe des Gutachtens war somit auch aus diesem Grund zu verweigern. Auf die Tatsache wurde vom Beschwerdeführer (indirekt) hingewiesen. Somit erfolgte Nichtbefolgung des Auskunftsbescheides durch den Beschwerdeführer zu Recht.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgte somit auch insoweit rechtswidrig.

2.1.4. Verletzung des Parteiengehörs

Der Beschwerdeführer hat in seinen Eingaben an die Abgabenbehörde (Eingabe vom 8. Juni 2016 sowie vom 5. September 2016) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei den geforderten Auskünften um keine Tatsachen iSd § 143 BAO (detaillierte Ausführungen s. unter 2.2.) handelt und Aussageverweigerungsrechte gem. § 171 BAO vorliegen. Beide Eingaben wurden von Seiten der belangten Behörde nicht oder nur mangelhaft gewürdigt.

2.1.5. Annahme eines aktenwidrigen Sachverhaltes

Die von Seiten der belangten Behörde erfolgte Beweiswürdigung ist auch insoweit nicht nachvollziehbar, als sich das im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe Dargestellte aus dem zugrundeliegenden Akt (s. insbesondere Eingaben des Beschwerdeführers) nicht ableiten lässt. Die belangte Behörde hat der gegenständlichen Entscheidung somit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt.

Fazit zu 2.1.:

Sowohl der Bescheid gem. § 143 BAO vom 29. August 2016 als auch der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 10. Oktober 2016 ist somit rechtswidrig aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften und somit ersatzlos aufzuheben.

2.2. Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides aufgrund der Rechtswidrigkeit der zugrundeliegenden verfahrensleitenden Verfügung

2.2.1. Gegenstand der Auskunft - maßgebende Tatsachen

Gemäß § 114 BAO haben Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie (Anm. Abgabenbehörden) haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgsam zu erheben (Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung).

Basierend auf § 114 BAO sind gemäß § 115 BAO von Amts wegen jene tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind. Maßgebend sind somit jene tatsächlichen und rechtliche Verhältnisse (= Sachverhalt), die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, vorliegen. Unzulässig ist die Erhebung von Umständen, die für die Abgabenerhebung keinerlei Relevanz haben (vgl. Ritz, BAO, § 115 Rz 4).

Im Rahmen ihrer Aufgaben gemäß § 114 Abs 1 BAO ist die Abgabenbehörde gemäß § 143 Abs 1 BAO berechtigt, Auskünfte über alle für die-Erhebung von Abgaben maßgeblichen Tatsachen zu verlangen. Gegenstand der Auskunft sind somit gem. § 143 iVm § 114 und § 115 BAO Tatsachen, soweit diese den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Sachverhalt betreffen.

Keine Tatsachen iSd § 143 BAO - weil für die Erhebung des zugrundeliegenden Sachverhaltes unerheblich - sind nach herrschender Auffassung Vermutungen, Rechtsauffassungen, Einschätzungen und Werturteile (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1600f).

Tatsache iSd § 143 BAO kann weiters nur sein, was auch als Gegenstand eines Beweises iSd §§ 166ff BAO in Frage kommt (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S 1601). In der Folge kann es sich bei dem gegenständlichen Gutachten nur dann um eine Tatsache iSd § 143 BAO handeln, wenn dieses als Sachverständigenbeweis gem. § 177 BAO oder als Urkunde iSd § 168 BAO einzustufen wäre.

Due-Diligence-Gutachten werden idR vom potentiellen Käufer oder Verkäufer eines Unternehmens beauftragt und geben - auf Basis der zum Kaufgegenstand vorliegenden Unterlagen - Einschätzungen dahingehend ab, ob wesentliche (idR finanzielle) Risiken in Zusammenhang mit dem Kaufgegenstand bestehen (vgl. Wikipedia, <https://de.wikipedia.org/wiki/Due-Diligence-Pr%C3%BCfung>, 28.10.2016 15:37). Vom Gutachter werden keine Sachverhaltserhebungen durchgeführt. Dieser beurteilt lediglich bereits verwirklichte Sachverhalte (ex-post-Betrachtung). Aus dem Gutachten selbst ergeben sich weiters keinerlei Rechte und Pflichten.

Als Beweis gem. § 177 BAO (Sachverständigenbeweis) kommen nur von der Behörde beauftragte Gutachten in Frage, zumal die Initiative dieses Beweismittel zu ergreifen gem. § 177 Abs 1 und Abs 2 BAO ausschließlich bei der Behörde liegt (vgl. Tanzer, BAO Handbuch, S. 448). Da es sich bei dem gegenständlichen Due-Diligence-Gutachten jedenfalls um ein privates Gutachten handelt, schließt dies die Einstufung als Sachverständigenbeweis gem. § 177 BAO ex lege aus.

Hinzu kommt, dass Aufgabe von Sachverständige gem. § 177 BAO ist, den zugrunde liegenden Sachverhalt zu ermitteln bzw. festzustellen (vgl. Tanzer, BAO Handbuch, S. 487). Genau dies ist aber bei einem Due-Diligence-Gutachten (oder ganz allgemein bei Rechtsgutachten) - wie oben ausführlich dargestellt - nicht der Fall: In diesen erfolgt ausschließlich die rechtliche Würdigung/Einschätzung eines zugrunde gelegten Sachverhalts. Dieses dient nie der Feststellung eines Sachverhaltes. Somit kann es sich bei dem gegenständlichen Gutachten auch aus diesem Grund um keinen Sachverständigenbeweis gem. § 177 BAO handeln.

Auch die Einstufung des gegenständlichen Gutachtens als Urkunde gem. § 168 BAO ist auszuschließen, da Urkunden iSd § 168 BAO nur Schriftstücke sein können, die einen Rechtsakt nach außen hin zum Ausdruck bringen (Dispositivurkunden, z.B. Kaufvertrag) oder bestimmten Umstände bezeugen (Beweisurkunden, z.B. Rechnung). Da beides nicht auf das gegenständliche Gutachten zutrifft, handelt es sich bei diesem auch um keinen Urkundenbeweis iSd § 168 BAO.

Fazit zu 2.2.1.: Da das gegenständliche Gutachten nicht als Beweismittel iSd §§ 166ff BAO in Betracht kommt und keinerlei Einfluss auf die Verwirklichung eines für Abgabenerhebung maßgeblichen Tatbestandes hat, handelt sich jedenfalls um keine

Tatsache iSd § 143 BAO. Das Verlangen auf Vorlage des Gutachtens mit Bescheid vom 29. August 2016 sowie die Festsetzung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 10. Oktober 2016 erfolgte somit rechtswidrig.

2.2.2. Grenzen der Auskunftspflicht

Die Grenzen der Auskunftspflicht ergeben sich nach herrschender Ansicht aus der Erforderlichkeit, Zweckmäßigkeit, Verhältnismäßigkeit, Zumutbarkeit und Geeignetheit der verlangten Auskunft für die Abgabenerhebung (vgl. Ritz, BAO, § 143 Rz 7).

In diesem Zusammenhang wäre von der Behörde zu berücksichtigen gewesen, dass:

- das vorliegende Gutachten ein Verbot der Weitergabe an Dritte und somit - eine (privatrechtliche) Verschwiegenheitspflicht vorsieht. Richtig ist, dass diese Verschwiegenheitspflicht kein Aussageverweigerungsrecht iSd § 171 BAO darstellt. Allerdings wäre dieser Umstand im Zuge der Prüfung der Verhältnismäßigkeit und der Zumutbarkeit insofern zu beachten gewesen, als davon auszugehen ist, dass sich bei Verstoß gegen diese Verschwiegenheitspflicht für die Auskunftsperson erhebliche Folgen, insb. Schadenersatzforderungen, ergeben können. Das Auskunftersuchen steht somit in keinem Verhältnis zu dem sich für die Behörde ergebenden Vorteil. Die Erteilung der Auskunft ist dem Auskunftspflichtigen - insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Auskunft auch beim Steuerpflichtigen selbst eingeholt werden kann - nicht zumutbar.*
- nach ständiger Judikatur des VwGH sowie unter sinngemäßer Anwendung von § 165 BAO Auskünfte primär beim Steuerpflichtigen selbst und erst sofern dies nicht zum Ziel führt bei „A.“ Personen einzuholen sind (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1600). Eine Einholung der geforderten Auskunft beim unmittelbar betroffenen Steuerpflichtigen ist - soweit bekannt - bis dato nicht erfolgt. Auch dies wäre im Zuge der Prüfung der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit zu berücksichtigen gewesen.*
- es sich beim Gutachten lediglich um die Rechtsmeinung eines Dritten zu einem bestimmten bereits verwirklichten Sachverhalt handelt. Diese (Rechtsmeinung) ist - unabhängig von der Frage, ob die Vorlage des Gutachten überhaupt verlangt hätte werden dürfen - für die Ermittlung des für die Abgabenerhebung maßgeblichen Sachverhaltes völlig unerheblich. Somit verstößt das Auskunftersuchen auch gegen die Grundsätze der Geeignetheit sowie der Erforderlichkeit.*

Fazit zu 2.2.2.:

Aufgrund der Gegebenheiten im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass mit dem gegenständlichen Auskunftersuchen (Bescheid vom 29. August 2016) die Grenzen der Auskunftspflicht überschritten wurden. Die Verweigerung der Auskunft war somit berechtigt. Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgte somit auch insoweit rechtswidrig.

2.2.3. Ermessensausübung iZm Bescheiden gem. § 143 BAO sowie § 111 BAO

Sowohl beim Ersuchen gemäß § 143 BAO als auch bei dem Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe gem. § 111 BAO vom 10. Oktober 2016 handelt es sich um eine Ermessensentscheidung der belangten Behörde.

Sollte das Auskunftersuchen gem. § 143 BAO nicht schon aufgrund von erheblichen Verfahrensmängeln (s. Ausführungen 2.1.1. - 2.1.5.) sowie inhaltlicher Rechtswidrigkeit (s. Ausführungen gem. 2.2.1. - 2.2.2.) rechtswidrig und somit in der Folge auch die Festsetzung der Zwangsstrafe unzulässig sein, liegt darüber hinaus bei der Erlassung beider Bescheide ein Ermessensmissbrauch der belangten Behörde vor.

Im Zuge dieser Ermessensübung wäre gem. § 20 BAO von Seiten der Abgabenbehörde unter Berücksichtigung der Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu prüfen und abzuwägen gewesen, ob das Auskunftersuchen im vorliegenden Fall der Intention des Gesetzgebers iZm dem Zweck der Norm entsprach.

Sofern die unter 2.2.2. angeführten Punkte nicht schon per se die Grenzen der Auskunftspflicht überschreiten, wären diese im Zuge der Ermessensübung entsprechend zu würdigen gewesen.

Ergebnis der Ermessensentscheidung hätte in der Folge nur sein können, dass die Auskunft weder zweckmäßig (da für die Abgabenerhebung völlig unerheblich) noch billig (da erheblicher Aufwand sowie erhebliche (finanzielle) Folgen durch Verletzung einer vertraglich vereinbarten Verschwiegenheitspflicht gegenüber einem Dritten) ist.

Fazit zu 2.2.2.:

In diesem Sinne erfolgte das Auskunftersuchen und somit in der Folge auch die Festsetzung der Zwangsstrafe auch aufgrund von Ermessensmissbrauch rechtswidrig.

3. Zusammenfassung

Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgte auf Basis eines sowohl inhaltlich (keine Tatsache iSd § 143 BAO, Überschreitung der Grenzen der Auskunftspflicht, Ermessensmissbrauch) als auch wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften (mangelhafte Begründung der Bescheide, fehlende Belehrung gem. § 171 BAO, Missachtung von Zeugnisverweigerungsrechten, Verletzung Parteiengehör, mangelhafte Beweiswürdigung) rechtswidrigen Auskunftersuchens gem. § 143 BAO. Dieses Auskunftersuchen stellte eine verfahrensleitende Verfügung dar, die nicht gesondert angefochten werden kann, wohl aber im Rahmen der Anfechtung des das Verfahren abschließenden Bescheides. Der mit Beschwerde angefochtene Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe stützt sich auf den Spruch eines anderen Bescheides (Auskunftersuchen), der aus den oben dargestellten Gründen rechtswidrig ist. Insoweit aber ein Bescheid, mit dem eine Mitwirkungspflicht (hier Auskunftspflicht) begründet werden sollte, rechtswidrig ist, kann sich die Abgabenbehörde im Spruch eines verfahrensabschließenden Bescheides nicht auf diesen stützen. Der Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe ist daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes ersatzlos aufzuheben."

4. Die abweisende Beschwerdeentscheidung wurde begründet wie folgt:

Im Zuge einer Prüfung bei der Fa. B. Handels GmbH wurde festgestellt, dass diese in engen Geschäftsbeziehungen zur A. Holding GesmbH und einem weiteren Unternehmen stand. Alle drei Unternehmen wurden im Jahre 2010 von einem deutschen Investor übernommen bzw. es wurden Geschäftsanteile an den A. Firmen erworben.

Da hinsichtlich aller drei Firmen Konkursanträge gestellt wurden und weil die Gläubiger im Zuge von Verkaufsverhandlungen die Vermutung geäußert hatten, es wäre beträchtliches Vermögen ins Ausland abgezogen worden, fasste der Gläubigerausschuss den Beschluss zur Einholung eines Gutachtens über die Möglichkeiten steuerlicher Auswirkungen allfälliger Intercompany-Verrechnungen.

Allein daraus ergeben sich genügend Ansatzpunkte dafür, dass in diesem Gutachten Umstände beurteilt wurden, die steuerrechtliche Folgen haben könnten. Das-Finanzamt forderte deswegen die Vorlage dieses „TAX-DUE DILIGENCE“ um die ihm bereits bekannten Umstände auf Vollständigkeit zu überprüfen.

Dies erschien umso notwendiger, da der Gläubigerversammlung bereits im Dezember 2012 die Möglichkeit eines steuerlichen Risikos im Ausmaß von etwa € 1,275 Mio. bekannt war.

Im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nahm die Behörde Einsicht in die Gerichtsakten (Handelsgericht), wandte sich mündlich an die B. Handels GmbH zwecks Vorlage des Gutachtens und danach an die mit der Angelegenheit befassten Insolvenzverwalter. Leider blieben diese Versuche zur Feststellung des Sachverhalts respektive der Überprüfung auf Vollständigkeit aller möglicherweise von abgabenrechtlicher Bedeutung existierenden Umstände vorerst ergebnislos.

Als nächsten Schritt wurde der Bf. unter Androhung einer Zwangsstrafe zur Vorlage des Gutachtens aufgefordert. Die Vorschreibung der Zwangsstrafe erwies sich als notwendig, da der Bf. diesem Ansuchen nicht entsprach.

Rechtliche Würdigung:

Gem. § 143 Abs. 1 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt, zur Erfüllung der im § 114 BAO bezeichneten Aufgaben Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt.

Gem. § 143 Abs. 2 BAO ist die Auskunft wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und A. schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

Im Bericht der Sanierungsverwalterin Dr. D. vom 6.12.2012 wird erwähnt, dass nach der von ihr gemeinsam mit den beiden anderen Masseverwaltern bei der TPA Horvath beauftragten „TAX-DUE DILIGENCE“, die B. Handels GesmbH insbesondere mit einem KöSt-Risiko über € 1,275 Mio. konfrontiert ist.

Es liegen somit Anhaltspunkte für die Abgabenerheblichkeit dieses Gutachtens vor. Daher hielt die Außenprüfung eine Einsichtnahme in dasselbe für nötig, um das mögliche Vorliegen von abgabenrechtlichen Umständen zu prüfen und um so ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nachkommen zu können.

Dem Wunsch der Bf. einen genauen Grund zu erfahren, weshalb das Gutachten für das Verfahren von Bedeutung sein soll, kann nicht gefolgt werden, da jedwede Spekulation über dessen Inhalt im Vorfeld einer vorweggenommenen Beweiswürdigung gleichkommen würde und daher nicht im Sinne der Stpfl. sein kann.

Es genügt hierbei, dass die nach § 143 BAO verlangte Auskunft geeignet ist Aufschluss über für die Erhebung der Abgaben maßgebende Tatsachen zu geben.

Der Argumentation des Bf., dass ein Due-Diligence-Gutachten nicht als Gegenstand eines Beweises iSd §§ 166 ff. BAO in Frage kommt, kann nicht gefolgt werden. Denn laut § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Aufzählung der Beweismittel in den §§ 168 bis 182 (Urkunden, Zeugen, Sachverständige und Augenschein) ist eine rein demonstrative. Daher kommen auch von der Partei vorgelegte Gutachten als Beweismittel in Betracht (VwGH 21.10.1993, 92/15/0079).

Da der Bf. als Insolvenzverwalter der mit der Stpfl. in engen Geschäftsbeziehungen stehenden A. Holding GmbH über das, auch die Stpfl. betreffende „TAX-DUE DILIGENCE“ verfügte und dies auch nicht bestritt, entsprach es durchaus der Zweckmäßigkeit von ihm mittels einer § 143 BAO-Auskunft die Einsichtnahme in dieses zu erreichen. Dies vor allem deshalb, weil im Vorfeld durch die AP schon auf anderem Wege versucht wurde an das Gutachten zu kommen.

Somit entsprach es durchaus auch dem Grundsatz der Billigkeit, das Gutachten von dem Bf. mittels einer § 143 BAO-Auskunft in Verbindung mit der Androhung einer Zwangsstrafe abzuverlangen.

Gem. § 143 Abs. 3 BAO sind die Bestimmungen gem. §§ 170ff BAO betreffend die Vernehmung von Zeugen bei Auskunftspersonen sinngemäß anzuwenden.

*Gem. § 170 BAO dürfen als Zeugen nicht vernommen werden
[...]*

*Gem. § 171 Abs. 1 BAO darf die Aussage von einem Zeugen verweigert werde
[...]*

Da der Bf. im Rahmen seiner Tätigkeit als Insolvenzverwalter der mit der Stpfl. in engen Geschäftsbeziehungen stehenden A. Holding GmbH zur Auskunftserteilung aufgefordert wurde und nicht im Rahmen seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt, kann er sich nicht auf die Verschwiegenheitsverpflichtung des § 9 RAO berufen. Denn als Insolvenzverwalter (Masseverwalter) ist er nach der Rechtsprechung für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Insolvenzmasse - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 BAO (zB VwGH 8.2.2007, 2006/15/0373; 29.3.2007,

2005/15/0130; 24.7.2007, 2006/14/0065). Die in den §§ 80 bis 82 genannten Vertreter treffen die den Vertretenen auferlegten Pflichten. Daher können Zwangsstrafen auch gegen Insolvenzverwalter verhängt werden (VwGH 29.11.1972, 134/72; 3.3.1987, 86/14/0130; UFS 30.3.2006, RV/0389-S/05). Aus diesem Grund kann sich der Bf. auch nicht auf das Zeugenverweigerungsrecht des § 171 Abs. 1 lit c bzw. Abs. 2 BAO berufen.

Eine Berufung auf § 171 Abs. 1 lit. b BAO geht in diesem Zusammenhang ins Leere, da sich diese Bestimmung auf die Person des Zeugen/Auskunftspflichtigen bzw. seinen Angehörigen, einer mit seiner Obsorge betrauten Person, seinem Sachwalter oder einem seiner Pflegebefohlenen bezieht. Somit geht es in dieser Bestimmung um den Schutz eines persönlich-privaten Naheverhältnisses, der nicht mit dem Verhältnis zwischen einem Insolvenzverwalter und der von ihm vertretenen Gesellschaft bzw. deren Organwalter gleichgesetzt werden kann.

Auch kann hier anders als im Fall des § 171 Abs 1 lit. a BAO die Aussage nicht generell verweigert werden, sondern nur zu bestimmten Fragen, während in allen übrigen Bereichen weiterhin die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 BAO zu beachten ist.

Eine Verletzung des Parteiengehörs kann nicht erkannt werden, da die Abgabenbehörde im Bescheid über die „Auskunftspflicht gem. § 143 BAO unter Androhung einer Zwangsstrafe“ vom 29.8.2016 sehr wohl auf die Eingaben des Bf. vom 08.6.2016 und 5.9.2016 eingegangen ist, indem sie darauf verweist, dass eine Verfügung des Gutachters im Hinblick auf die Weitergabe an "Dritte" im Zusammenhang mit der Pflichterfüllung gegenüber der Abgabenbehörde im Abgabenverfahren keine Bedeutung hat und das gegenständliche Privatgutachten ein ganz wesentliches Beweismittel im Abgabenverfahren darstellt. Ebenso wurde mit Hinweis auf § 166 BAO dargelegt, dass es sich bei dem Gutachten sehr wohl um ein Beweismittel handelt."

5. Der Vorlageantrag wurde ohne Erstattung eines weiteren Vorbringens eingebracht.

6. Die Beschwerdevorlage erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

"Sachverhalt:

Im Zuge eines Auskunftersuchens gem. § 143 BAO wurde der Bf. als Insolvenzverwalter (Masseverwalter) eines mit der Stpfl. in engen Geschäftsbeziehungen stehenden Unternehmens, um die Vorlage eines auch die Stpfl. betreffende "TAX-DUE DILLIGENCE Gutachtens" (Gutachten über die steuerlichen Auswirkungen der Intercompany-Verrechnung) in Kopie ersucht.

Der Herausgabe des Gutachtens wurde nicht nachgekommen, weshalb eine Zwangsstrafe verhängt wurde.

Beweismittel:

siehe bitte Beilagen

Stellungnahme:

Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Beschwerde laut der beiliegenden BVE."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Firmenbuch weist betreffend die B. HandelsgesmbH folgende Eintragungen aus:

Beschluss des Gerichtes vom 26.09.2012 6 S...

Eröffnung des Sanierungsverfahrens

Beschluss des Gerichtes vom 26.09.2012 6 S...

Eröffnung des Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung

Beschluss des Gerichtes vom 14.02.2013 3 S...

Der Sanierungsplan ist rechtskräftig bestätigt. Das Sanierungsverfahren ist aufgehoben.

Beschluss des Gerichtes vom 17.11.2014 3 S... Die Überwachung der Erfüllung des Sanierungsplans wird beendet.

Aus dem Protokoll der ersten gemeinsamen Gläubigerausschusssitzung in den Insolvenzverfahren der A. Holding GesmbH, der B. Handels GesmbH und der Hans A. GesmbH vom 14.11.2012 geht Folgendes hervor:

Sanierungspläne zu berücksichtigen. Da hierüber noch keinerlei Kenntnis über die etwaige Höhe derartiger Abgabennachforderungen besteht, wurde - auch zur Unterstützung des Verkaufsprozesses - die Einholung eines Gutachtens über die steuerlichen Auswirkungen der Intercompany-Verrechnungen für notwendig erachtet. Vorgelegt wird dazu ein Anbot der C. GmbH. Der Insolvenzverwalter der HA weist darauf hin, dass er aufgrund der Notwendigkeit des Gutachtens für den Verwertungsprozess den Auftrag namens der AH erteilen würde, soweit der Gläubigerausschuss der Einholung des Gutachtens zustimmt. Sodann fassen die Mitglieder des Gläubigerausschusses der A. Holding GesmbH einstimmig nachstehenden Beschluss:

Der Einholung eines Gutachtens über die steuerlichen Auswirkungen der Intercompany-Verrechnungen auf der Grundlage des Angebots der C. GmbH vom 7.11.2012 wird zugestimmt.

Der Bericht des Bf. als Masseverwalterin an das Handelsgericht vom 06. Dezember 2012 enthält Folgendes:

Zu berücksichtigen ist jedenfalls, dass gewisse Steuerrisiken bestehen. Nach der von mir gemeinsam mit den beiden anderen Verwaltern bei der TPA Horvath beauftragen „Tax-Due- Diligence ist die PLE insbesondere mit einem KöSt Risiko über€ 1,275 konfrontiert.

Hinzukommen dürfte, dass diverse Lagerabwertungen und Abschreibungen als nicht abzugsfähig eingestuft werden könnten, da es sich bei den zugrunde liegenden Geschäften uU um verbotene Einlagenrückgewähr handeln dürfte.

Ausgehend von obigen Berechnungen erachte ich die angebotene Quote für angemessen.

Am 13. September 2016 richtete der Bf. folgendes Schreiben an das Finanzamt:

Mich erreicht Ihr Schreiben vom 29.8.2016, mit dem Sie mich - unter Androhung einer Zwangsstrafe von € 5.000,00 - auffordern, das Tax Due Diligence Gutachten der C. GesmbH vorzulegen. Dieser Aufforderung kann und werde ich aus nachstehenden Gründen nicht nachkommen.

1. Das Insolvenzverfahren wurde rechtskräftig mit Beschluss des HG Wien vom 14.02.2013 zu GZ 35 192/12y abgeschlossen. Der Sanierungsplan ist rechtskräftig bestätigt. Das Sanierungsverfahren ist aufgehoben. Ich wurde meines Amtes als Insolvenzverwalter enthoben. Ich übe keinerlei Funktion mehr aus.

Ich erachte es als Ermessensmissbrauch, dass Sie sich diesbezüglich an mich wenden und verweise auf § 165 BAO.

2. Ich unterliege als Rechtsanwalt der-anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht (s unten - Pkt 4) und halte es für rechtsstaatlich bedenklich, wenn meine berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht über die Funktion des Insolvenzverwalters ausgehebelt würde. Ich werde nicht zögern, die Rechtsanwaltskammer Wien über den vorliegenden Sachverhalt und Ihr Vorgehen zu informieren, sollte die Sache nun nicht abgeschlossen sein.

3. Das Gutachten wurde im Zuge des beabsichtigten Verkaufs der Beteiligung der A. Holding GmbH an der B. Handels GesmbH eingeholt, um etwaige steuerliche Risiken, die der Erwerber als künftiger Gesellschafter der B. Handels GesmbH allenfalls zu gewärtigen hat, abschätzen zu können. Es handelt sich um steuerliche Beratung in Form eines Gutachtens, also um eine Stellungnahme iS einer Beratungsleistung. Eine derartige Beratungsleistung unterliegt dem Beratungsgeheimnis.

Der VfGH entschied zu GZ 81012/03 - A27/05, dass die Akteneinsicht in eine Stellungnahme der Finanzprokurator zulässigerweise verweigert wurde: Das "Rechtsgutachten" der Finanzprokurator ist die Kopie eines Schreibens an das Bundeskanzleramt (Verfassungsdienst). Es handelt sich daher um die Rechtsberatung des Bundes als der gegnerischen Prozesspartei im Staatshaftungsverfahren, vergleichbar der Konsultation eines Rechtsanwaltes. Um nichts anderes handelt es sich hier, nämlich um die Konsultation eines Steuerberaters.

Ich bestreite, dass es sich bei dem in Rede stehenden Gutachten überhaupt um „Tatsachen“ iSd § 143 BAO handelt. Die dem Gutachten zugrundeliegenden Unterlagen mögen für die Abgabenerhebung maßgebliche Tatsachen sein. Die Ausdehnung auf die rechtliche Würdigung dieser Tatsachen durch andere sachverständige Personen stellt jedenfalls eine überschießende Interpretation dar.

4. Im Übrigen liegen Aussageverweigerungsrechte gem. § 143 Abs 3 iVm § 171 BAO vor.

4.1. Die Voraussetzungen des Tatbestandes gem. § 171 Abs 1 lit b BAO liegen vor, denn es ist nicht auszuschließen, dass für die Gesellschaft die Gefahr einer strafgerichtlichen oder finanzstrafbehördlichen Verfolgung besteht und die Gesellschaft, deren Insolvenzverwalter ich war, ist eine Person, mit deren Obsorge ich betraut war.

4.2. Die Voraussetzungen des Tatbestandes gem. § 171 Abs 1 lit c BAO liegen vor, denn ich wurde von der aktuellen Geschäftsführung nicht von der Verschwiegenheit entbunden.

4.3. Die Voraussetzungen des Tatbestandes gem. § 171 Abs 2 BAO liegen vor, denn im Hinblick auf § 171 Abs 1 lit c BAO unterliege ich einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht.

§ 111 BAO bestimmt betreffend Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen:

Abs. 1: Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Abs. 2: Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

Abs. 3: Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

Abs. 4: Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 03.03.1987, 86/14/0130, betraf einen Masseverwalter, der während aufrechter Bestellung der vom Finanzamt abverlangten Einreichung der Steuererklärungen nicht nachgekommen war.

Der unabhängige Finanzsenat führte in der Entscheidung vom 30.03.2006, RV/0389-S/05, aus:

Gerade ein solcher Fall, dass der Masseverwalter selbst, weil er seinen - ihm nach der BAO auferlegten - Pflichten nicht nachgekommen ist, zu einer Leistung herangezogen werden sollte, liegt im vorliegenden Falle vor. Die eingangs zitierten Verpflichtungen sind nämlich - während des Konkursverfahrens - Pflichten des Masseverwalters und nicht des Gemeinschuldners.

Ritz führt im BAO-Kommentar, § 143 Tz. 7, aus:

Grenzen der Auskunftspflicht ergeben sich (abgesehen von Verschwiegenheitspflichten) aus der Erforderlichkeit, Verhältnismäßigkeit, Zumutbarkeit und Geeignetheit (vgl. Stoll, BAO, 1604; Unger, Geheimnisschutz, 38 f).

Zu den Leistungen iSd § 111 BAO gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht. Eine derartige Verpflichtung ist, wie ausgeführt, in § 84 Abs 1 Z 2 EStG 1988 vorgesehen (BFG vom 21.02.2018, RV/5100902/2015).

Die Insolvenzordnung enthält folgende Bestimmungen:

§ 80 Abs. 1: Das Insolvenzgericht hat bei der Eröffnung des Verfahrens von Amts wegen einen Insolvenzverwalter zu bestellen.

Tätigkeit des Insolvenzverwalters

§ 81a Abs. 1: Der Insolvenzverwalter hat sich unverzüglich genaue Kenntnis zu verschaffen über

1. die wirtschaftliche Lage,
2. die bisherige Geschäftsführung,
3. die Ursachen des Vermögensverfalls,
4. das Ausmaß der Gefährdung von Arbeitsplätzen,
5. das Vorliegen von Haftungserklärungen Dritter und
6. alle für die Entschließung der Gläubiger wichtigen Umstände.

Abs. 2: Er hat ferner unverzüglich den Stand der Masse zu ermitteln, für die Einbringung und Sicherstellung der Aktiven sowie für die Feststellung der Schulden, insbesondere durch Prüfung der angemeldeten Ansprüche, zu sorgen und Rechtsstreitigkeiten, die die Masse ganz oder teilweise betreffen, zu führen.

Abs. 3: Der Insolvenzverwalter hat unverzüglich zu prüfen, ob das Unternehmen fortgeführt oder wieder eröffnet werden kann. Er hat spätestens bis zur Berichtstagsatzung zu prüfen, ob

1. eine Fortführung möglich ist und
2. ob ein Sanierungsplan dem gemeinsamen Interesse der Insolvenzgläubiger entspricht und ob dessen Erfüllung voraussichtlich möglich sein wird.

§ 83 Abs. 1: Im Verhältnis zu Dritten ist der Insolvenzverwalter, außer in den Fällen des § 117, kraft seiner Bestellung befugt, alle Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen vorzunehmen, welche die Erfüllung der Obliegenheiten seines Amtes mit sich bringt, insoweit nicht das Insolvenzgericht im einzelnen Fall eine Beschränkung der Befugnisse des Insolvenzverwalters verfügt und dem Dritten bekannt gegeben hat.

Ansprüche des Insolvenzverwalters

§ 125

Abs. 1: Der Insolvenzverwalter hat bei Beendigung seiner Tätigkeit, bei sonstigem Verluste spätestens in der Tagsatzung zur Prüfung der Schlussrechnung, seine Ansprüche auf Entlohnung sowie auf Ersatz der Barauslagen beim Insolvenzgericht geltend zu machen. Dabei hat er die für die Bemessung der Entlohnung maßgebenden Umstände, insbesondere die Bemessungsgrundlage für die Entlohnung und die Verdienstlichkeit seiner Tätigkeit, nachvollziehbar darzustellen. Das Insolvenzgericht kann dem Insolvenzverwalter jederzeit auftragen, seine Ansprüche bekanntzugeben.

Aufhebung des Insolvenzverfahrens

§ 152b Abs. 1: Wird der Sanierungsplan bestätigt, so ist zugleich auch über die vom Insolvenzverwalter gelegte Rechnung abzusprechen (§ 122).

Abs. 2: Das Insolvenzverfahren ist mit Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung aufgehoben. Dies ist gemeinsam mit dem Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung in der Insolvenzdatei anzumerken.

Abs. 3: Soweit der Sanierungsplan nichts anderes bestimmt, tritt der Schuldner wieder in das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen.

Abs. 4: Für die Aufhebung des Insolvenzverfahrens gilt im Übrigen § 79 Abs. 2 und 3.

Die Tätigkeit des Insolvenzverwalters endet mit Einstellung oder Aufhebung des Insolvenzverfahrens.

Im Erkenntnis vom 28.04.2004, 2001/1410022, erwog der Verwaltungsgerichtshof: Der in der Beschwerde erwähnte Umstand, dass der Betrieb der Gemeinschuldnerin am 16. Dezember 1983 geschlossen wurde, beendete nicht die Bestellung des Beschwerdeführers zum Masseverwalter und berührte damit auch seine daraus entspringenden abgabenrechtlichen Pflichten nicht.

Die Grenze der Kompetenz des Insolvenzverwalters liegt also dort, wo seine Verfahrensstellung, also das Interesse der verwalteten Masse, endet (archiv.jura.uni-saarland.de/Projekte: Udo Gröner/Torsten Lang, Die höchstpersönlichen Rechte des Schuldners in der Insolvenz).

1. Der beschwerdegegenständliche Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe bezeichnet die unterlassene Handlung: „Vorlage Tax Due Diligence Gutachten“ und beruht die Zwangsstrafenfestsetzung auf Folgendem: „Masseverwalter fungieren als Vertreter von insolventen Unternehmen und haben deren (Auskunfts-)Pflichten zu erfüllen, weshalb die Verpflichtung zur Vorlage dieser für die Abgabenerhebung bedeutsamen Unterlagen besteht“.

Waren der Sanierungsplan rechtskräftig bestätigt und sodann das Sanierungsverfahren im Februar 2013 aufgehoben worden, erfolgte das im August 2016 an die Bf. gerichtete Verlangen um Vorlage des Tax Due Diligence Gutachtens nach deren Beendigung der Tätigkeit als Insolvenzverwalterin.

Die dem Bescheid zugrunde gelegte Begründung: „Masseverwalter fungieren als Vertreter von insolventen Unternehmen und haben deren (Auskunfts-)Pflichten zu erfüllen“ ist so gewählt, als ob die Bf. im Zeitpunkt des Verlangens der Gutachtenvorlage im August 2016 die Insolvenzverwalterfunktion ausübte. Hatte die Tätigkeit der Bf. als Insolvenzverwalterin mit Aufhebung des Sanierungsverfahrens bereits Jahre zuvor geendet, erweist sich die Begründung des Finanzamtes als unzutreffend.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Rechtsansicht, die Bf. habe im August 2016 die Auskunftspflicht - fungierend als Masseverwalterin von insolventen Unternehmen – zu erfüllen, lässt sich mit der Beendigung ihrer Tätigkeit im Februar 2013 nicht in Einklang bringen.

Das Finanzamt führt für seinen Standpunkt ins Treffen:

- Die Bf. war während der Zeit der Beauftragung der Einholung eines Gutachtens über die steuerlichen Auswirkungen der I.-Verrechnungen und der Erstattung des Gutachtens Sanierungsverwalterin.
- Als "damalige" Sanierungsverwalterin der Stpfl. ist sie für die Zeit ihrer Bestellung betreffend die Insolvenzmasse - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 BAO.
- Die in den §§ 80 bis 82 genannten Vertreter treffen die den Vertretenen auferlegten Pflichten.
- Die Insolvenzverwalterin wurde im gegenständlichen Fall in ihrer Eigenschaft als damalige Vertreterin der Stpfl. für die Zeit ihrer Bestellung im Prüfungszeitraum befragt.

Daran knüpft das Finanzamt die Rechtsansicht:

Daher können Zwangsstrafen auch gegen Insolvenzverwalter verhängt werden (VwGH 29.11.1972, 134/72; 3.3.1987, 86/14/0130; UFS 30.3.2006, RV/0389-S/05).

Dazu ist auszuführen:

Erstens:

Die Sanierungsverwalterin hatte die Befugnisse des Schuldners bzw. die Pflichten während aufrechter Bestellung. Konnte das (erfolgreich durchgeführte) Sanierungsverfahren nach Bestätigung des Sanierungsplanes aufgehoben werden und wurde die Überwachung der Erfüllung des Sanierungsplans beendet, hatte die Bf. keine Vertretungsfunktionen inne. Die Bf. konnte im Jahr 2016 entgegen der Meinung des Finanzamtes „für die Zeit ihrer Bestellung (zu ergänzen: vom September 2012 bis Februar 2013)“ keine Vertretungshandlungen ausüben.

Zweitens:

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte Judikatur spricht nicht für, sondern gegen den Standpunkt des Finanzamtes:

Der im Verwaltungsgerichtshofurteil angeführte Masseverwalter war während aufrechter Bestellung der vom Finanzamt abverlangten Einreichung der Steuererklärungen nicht nachgekommen. Es war nicht Gegenstand des Verfahrens, dass er nach Beendigung seiner Bestellung für Zeiträume, während der er bestellt war, Steuererklärungen einreichen hätte sollen. Die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates geht dahin, dass Verpflichtungen während des Konkursverfahrens Pflichten des Masseverwalters und nicht des Gemeinschuldners sind.

2. Die Bf. bestreitet, dass es sich bei dem in Rede stehenden Gutachten überhaupt um „Tatsachen“ iSd § 143 BAO handelt und führt ins Treffen: Die dem Gutachten zugrundeliegenden Unterlagen mögen für die Abgabenerhebung maßgebliche Tatsachen sein. Wurde das von einer Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungskanzlei zu erstellende Gutachten „über die steuerlichen Auswirkungen der Intercompany-Verrechnungen“ eingeholt, ist auf Basis der Bestimmung des § 143 BAO dem seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebenen Vorbringen der Bf. zu

folgen. Betrifft die Auskunftserteilung gemäß Abs. 1 dieser Bestimmung für die Erhebung von Abgaben maßgebende Tatsachen, im vorliegenden Fall die Umstände bezüglich der Verrechnungen, und schließt nach Abs. 2 dieser Bestimmung die Verpflichtung zur Auskunftserteilung die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftlichen Unterlagen vorzulegen, konnte die vom Finanzamt von der Bf. geforderte Gutachtenvorlage nicht auf diese Bestimmung gestützt werden. Dem Finanzamt stand es bei Nichtvorlage des Gutachtens durch die Bf. frei, dieses vom geprüften Steuerpflichtigen abzuverlangen und, wenn es auch von diesem nicht vorgelegt wird, die Umstände bezüglich der Verrechnungen an Hand der Buchhaltungsunterlagen (laut Bf.: die dem Gutachten zugrundeliegenden Unterlagen) zu überprüfen.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, es sei davon auszugehen, dass dem Tax-Due-Diligence Gutachten auch eine entsprechende Sachverhaltserhebung und Sachverhaltsermittlung zugrunde liegen muss. Diese stellten maßgebende Tatsachen iSd § 143 BAO dar.

Die GBP habe nicht davon ausgehen können, dass sämtliche diesem Gutachten zugrundeliegenden Sachverhaltselemente (somit Tatsachen und Beweismittel) ihr im Zuge der Außenprüfung auch tatsächlich vorgelegt wurden.

Auch nach diesbezüglichem Vorhalt seitens des Bundesfinanzgerichtes im Parallelfall Dr. D. und unter Bedachtnahme auf die mittlerweile beendete Außenprüfung vermochte das Finanzamt

- nicht darzutun, aus welchem Grund bzw. Gründen die GBP nicht davon ausgehen habe können, dass sämtliche diesem Gutachten zugrundeliegenden Sachverhaltselemente (somit Tatsachen und Beweismittel) ihr im Zuge der Außenprüfung auch tatsächlich vorgelegt wurden,
- nicht zu konkretisieren, dass bzw. welche Tatsachen und/oder Beweismittel ihm mangels Vorlage des Tax-Due-Diligence Gutachtens vorenthalten wurden.

3. Im Übrigen mangelt es der Androhung der Zwangsstrafe an einer Währungsangabe.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da im gegenständlichen Fall bezogen auf den konkreten Sachverhalt zu beurteilen war, ob die Verhängung einer Zwangsstrafe gegenüber dem Bf. zulässig war und das BFG in seiner Beurteilung der dargestellten Judikatur des VwGH folgt.

Wien, am 19. März 2019