

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Anna Mechtler-Höger sowie die fachkundigen Laienrichter ***1*** und ***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Straße 1, 2320 Schwechat, über die Beschwerde vom 11. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2021 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Februar 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin FOJⁱⁿ ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) mit Sitz in A. Sie wurde durch Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 2016 errichtet und am 06. September unter der Firmenbuchnummer FN ***** in das Firmenbuch eingetragen. Bis zum 29.12.2020 waren die R- GmbH und die T- GmbH Gesellschafter der Beschwerdeführerin, seit diesem Zeitpunkt werden sämtliche Geschäftsanteile von M und O gehalten.

Mit Erinnerungsschreiben vom 25.05.2021 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, die Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer entsprechend den Bestimmungen des § 5 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG) bis spätestens zum 15.07.2021 vorzunehmen. Für den Fall der Nichtbefolgung drohte die belangte Behörde die Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von EUR 1.000,00 an.

Mit **Bescheid** vom 27.07.2021 setzte die belangte Behörde die mit Erinnerungsschreiben vom 25.05.2021 androhte Zwangsstrafe in der Höhe von EUR 1.000,00 fest. In der Begründung führte sie aus, dass der Zweck von Zwangsstrafen darin bestehe, den Abgabepflichtigen bei einem objektiven Verstoß gegen gesetzliche oder behördliche Anordnungen zur Befolgung selbiger zu verhalten. Die Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer im Sinne des § 5 WiEReG diene dem Zweck der Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung. § 16 WiEReG sehe vor, dass die Abgabenbehörde die Vornahme der Meldung nach § 5 WiEReG durch Verhängung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO erzwingen könne, wenn diese nicht oder nicht vollständig erstattet werde. Da diese Meldung von der Beschwerdeführerin nicht in der vom Gesetz geforderten Weise erstattet worden sei, werde eine Zwangsstrafe in der Höhe von EUR 1.000,00 festgesetzt. Zudem forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, die bis dahin unterlassene Meldung bis spätestens 17.09.2021 nachzuholen. Für den Fall der neuerlichen Nichtbefolgung drohte die belangte Behörde die Festsetzung einer weiteren Zwangsstrafe in der Höhe von EUR 4.000,00 an.

In der fristgerecht dagegen erhobenen **Beschwerde** beantragte der steuerliche Vertreter die Aufhebung der festgesetzten Zwangsstrafe, weil am 31.05.2021 um 7:22 Uhr die Meldung erstattet worden sei. Darüber hinaus sei die Meldung nicht notwendig, weil die Gesellschafter natürliche Personen seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15.09.2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte sie unter anderem aus, die Beschwerdeführerin sei unter Androhung einer Zwangsstrafe aufgefordert worden, die nicht rechtzeitig erfolgte Meldung des wirtschaftlichen Eigentümers iSd § 5 WiEReG bis zum 15.07.2021 nachzuholen. Das Mahnschreiben sei nachweislich am 28.05.2021 zugestellt worden. Da innerhalb der gesetzten Frist keine Meldung erfolgt sei, sei mit Bescheid vom 27.07.2021 die gegenständlich bekämpfte Zwangsstrafe festgesetzt worden.

Zweck der Zwangsstrafe sei, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten.

Daher dürfe eine Zwangsstrafe dann nicht mehr verhängt werden, wenn die Anordnung – wenn auch verspätet – befolgt worden sei. Maßgebend sei diesbezüglich der Zeitpunkt der Wirksamkeit des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides. Werde die Anordnung erst danach befolgt, stehe dies der Abweisung der Bescheidbeschwerde gegen den Zwangsstrafenbescheid nicht entgegen. Im vorliegenden Fall sei die Meldung iSd § 5 WiEReG am 09.08.2021 erfolgt, somit nach Festsetzung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 27.07.2021. Diese sei daher nicht unrechtmäßig gewesen.

Dem Vorbringen, es sei bereits am 31.05.2021 eine Meldung erstattet worden, sei entgegenzuhalten, dass die der Beschwerde beigefügte Meldung nicht die Beschwerdeführerin mit der FN *****, sondern die Firma X- GmbH mit der FN ++++++ betreffe.

Da an der Beschwerdeführerin ausschließlich natürliche Personen beteiligt seien, liege laut WiEReG-Auszug zum Stichtag 15.09.2021 grundsätzlich eine nachträgliche Meldebefreiung gemäß § 6 Abs. 1 WiEReG vor. Allerdings seien Rechtsträger auch bei Vorliegen einer Meldebefreiung verpflichtet, eine sog. Leermeldung abzugeben und dadurch von der Meldebefreiung Gebrauch zu machen. Der Beschwerdeführerin sei dieser Umstand offensichtlich bewusst gewesen, da am 09.08.2021 eine Leermeldung erstattet worden sei.

Gegenständlich sei vom Beginn der Pflicht zur Meldung (vgl. § 5 Abs. 1 WiEReG und die seit 10.01.2020 gesetzlich verankerte jährliche Meldeverpflichtung) bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe am 27.07.2021 über ein Jahr verstrichen sei. Der Beschwerdeführerin sei ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden, die nicht vorgenommene Meldung nachzuholen. Unter diesem Gesichtspunkt erscheine die Festsetzung der Zwangsstrafe keineswegs unbillig.

Die Zweckmäßigkeit der Zwangsstrafe zeige sich darin, dass nach Festsetzung derselben die Meldung erstattet worden sei. Gelindere Mittel, die Beschwerdeführerin zur Erfüllung der ihr obliegenden Meldepflicht zu bewegen, seien nicht zu ersehen.

Die Beschwerdeführerin lasse außer Acht, dass die Meldung nicht aufgrund des Erinnerungsschreibens, sondern bereits aufgrund der Bestimmung des § 5 Abs. 1 WiEReG vor Ergehen des Erinnerungsschreibens zu erstatten gewesen wäre.

Da durch das WiEReG die Nutzung des Finanzsystems für Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung verhindert werden solle und die seitens der Beschwerdeführerin im Rahmen des Ermessens zu berücksichtigenden Gründe nicht schwerer wiegen würden, erweise sich die Festsetzung der Zwangsstrafe als angemessen.

Zur Höhe der Zwangsstrafe sei anzumerken, dass das Gesetz diesbezüglich keine verbindlichen Vorgaben enthalte. Die einzelne Zwangsstrafe dürfe lediglich den Betrag von EUR 5.000,00 nicht übersteigen. Bei Würdigung aller Umstände erscheine die Höhe der Zwangsstrafe mit 20% des vorgesehenen Höchstbetrages nicht unangemessen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** führte der steuerliche Vertreter aus, gemäß § 6 Abs. 2 WiEReG seien Gesellschaften mit beschränkter Haftung von der Meldung gemäß § 5 WiEReG befreit, wenn alle Gesellschafter natürliche Personen seien. Diesfalls seien die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter zu übernehmen, wenn diese eine Beteiligung von mehr als 25% halten würden. An der Beschwerdeführerin seien M mit einem Anteil von 75% und O mit einem Anteil von 25% beteiligt.

Da die Voraussetzungen für die Meldebefreiung vorlägen und das WiEReG eine verpflichtende Abgabe einer Leermeldung nicht vorsehe, sei die Verhängung einer Zwangsstrafe unzulässig.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter aus, er habe keine einzige Bestimmung im WiEReG gefunden, nach der eine Leermeldung abzugeben sei.

Die Vertreterin der belangten Behörde verwies auf § 6 Abs. 6 WiEReG und brachte vor, am 10.07.2020 seien an der beschwerdeführenden Gesellschaft noch nicht natürliche Personen beteiligt gewesen. Sie sei daher mit der Abgabe einer Meldung säumig. Erst seit 19.12.2020 (eingetragen im Firmenbuch am 29.12.2020) seien nur mehr natürliche Personen beteiligt. Sie legte einen Ausdruck der Registerbehörde vor, wonach eine Meldebefreiung erst vorliege, wenn im Formular bei Verzicht „nein“ angekreuzt werde. Auch wenn nur natürliche Personen aufscheinen würden, könnten andere Personen gemeldet werden. Deshalb müsse der Rechtsträger die Richtigkeit der eingetragenen Registerdaten bestätigen. Zum Stichtag 09.02.2021 scheine im Register einerseits der Eintrag auf, Meldebefreiung gemäß § 6 WiEReG „ja“, andererseits finde sich darunter folgender Hinweis: *„Es ist vor Eintritt der Meldebefreiung eine Meldung gemäß § 5 oder § 5 Abs. 5 WiEReG abgegeben worden, weswegen die Meldebefreiung nicht in Anspruch genommen wurde.“*

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass er die gesetzlichen Vorschriften anders als die belangte Behörde interpretiere. Wenn nur natürliche Personen die Anteilsinhaber seien, liege eine Meldebefreiung vor. Zum Zeitpunkt der Verhängung der Zwangsstrafe seien die Voraussetzungen der Meldebefreiung vorgelegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) mit Sitz in A. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 2016 errichtet und am 06. September 2016 unter der Firmenbuchnummer FN ***** in das Firmenbuch eingetragen. Gesellschafter der Beschwerdeführerin waren bis zum 29. Dezember 2020 die R- GmbH und die T- GmbH. Seit diesem Zeitpunkt werden sämtliche Geschäftsanteile von M und O gehalten. M ist auch der direkte wirtschaftliche Eigentümer der GmbH. Diese Änderung wurde am 29. Dezember 2020 ins Firmenbuch eingetragen und am selben Tag in das Wirtschaftliche-Eigentümer-Register übernommen. Am selben Tag wurde auch der Eintritt der Meldebefreiung im Register eingetragen.

Mit Erinnerungsschreiben vom 25.05.2021 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, die Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer entsprechend den Bestimmungen des § 5 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG) bis spätestens zum 15.07.2021 vorzunehmen. Für den Fall der Nichtbefolgung drohte die belangte Behörde die Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von EUR 1.000,00 an.

Die Beschwerdeführerin versuchte mit 31.05.2021 die Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer vorzunehmen, gab dabei allerdings eine falsche Firmenbuchnummer an, sodass die Meldung nicht erfolgt ist. In der Folge setzte die belangte Behörde mit Bescheid vom 27.07.2021 die Zwangsstrafe mit EUR 1000,00 fest.

Am 09.08.2021 erfolgte schließlich die tatsächliche Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer mit der richtigen Firmenbuchnummer.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt, den Vorbringen der Parteien, sowie aus der Abfrage des Firmenbuchs und des Registers der wirtschaftlichen Eigentümer.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Das Register der wirtschaftlichen Eigentümer soll einen wesentlichen Beitrag zur Verhinderung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung leisten (vgl ErlRV 1660 BlgNR XXV. GP, 1). Diese Funktion kann es jedoch nur dann erfüllen, wenn die Rechtsträger ihrer Verpflichtung zur Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer nachkommen. Das Beugemittel der Zwangsstrafe dient zur Durchsetzung der gesetzlichen Meldeverpflichtung (ErlRV 1660 BlgNR XXV. GP, 17).

Zur Meldepflicht

Die in § 1 Abs. 2 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG) aufgelisteten Rechtsträger, zu denen auch GmbHs zählen, haben gemäß § 5 Abs. 1 WiEReG, die in dieser Bestimmung genannten Daten über ihre wirtschaftlichen Eigentümer an die Bundesanstalt Statistik Österreich als Auftragsverarbeiterin der Registerbehörde zu melden.

Gemäß § 3 Abs. 1 WiEReG haben die Rechtsträger die Identität ihres wirtschaftlichen Eigentümers festzustellen und angemessene Maßnahmen zur Überprüfung seiner Identität zu ergreifen, so dass sie davon überzeugt sind zu wissen, wer ihr wirtschaftlicher Eigentümer ist. Die Rechtsträger haben die Sorgfaltspflichten gemäß § 3 Abs. 1 WiEReG zumindest jährlich durchzuführen und dabei angemessene, präzise und aktuelle Informationen über die wirtschaftlichen Eigentümer, einschließlich genauer Angaben zum wirtschaftlichen Interesse, einzuholen und zu prüfen, ob die an das Register gemeldeten wirtschaftlichen Eigentümer noch aktuell sind (§ 3 Abs. 3 WiEReG).

Aus § 5 Abs. 1 WiEReG ergibt sich, dass die Rechtsträger die Daten ihrer wirtschaftlichen Eigentümer binnen vier Wochen nach erstmaliger Eintragung in das jeweilige Stammregister zu

übermitteln haben. Danach sind jährlich innerhalb von vier Wochen nach Fälligkeit der jährlichen Überprüfung die festgestellten Änderungen zu melden oder die gemeldeten Daten zu bestätigen. Bei Vorliegen einer Meldebefreiung gemäß § 6 WiEReG entfällt die Verpflichtung zur Meldung der Änderungen, wenn die Eintragung im jeweiligen Stammregister binnen vier Wochen beantragt wird.

Gemäß § 6 Abs. 2 WiEReG sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 von der Meldung gemäß § 5 befreit, wenn alle Gesellschafter natürliche Personen sind. Diesfalls sind die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter von der Bundesanstalt Statistik Österreich als wirtschaftliche Eigentümer zu übernehmen, wenn diese eine Beteiligung von mehr als 25 vH halten. Hält kein Gesellschafter eine Beteiligung von mehr als 25 vH, so sind die im Firmenbuch eingetragenen Geschäftsführer von der Bundesanstalt Statistik Österreich als wirtschaftliche Eigentümer zu übernehmen. Wenn eine andere natürliche Person wirtschaftlicher Eigentümer gemäß § 2 der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist, dann hat die Gesellschaft mit beschränkter Haftung eine Meldung gemäß § 5 Abs. 1 vorzunehmen.

Wird die Meldung gemäß § 5 WiEReG nicht oder nicht vollständig erstattet, kann die Abgabenbehörde deren Vornahme durch Verhängung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO erzwingen (§ 16 WiEReG).

Gemäß § 111 Abs. 1 erster Satz BAO sind die Abgabenbehörden 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 die Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. Ritz, BAO⁶, § 111 Tz 1).

Nach § 111 Abs. 2 BAO muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistungen aufgefordert werden.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist nur dann rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre oder bereits erfolgt ist (vgl. Ritz, BAO⁶, § 111 Tz 3; sowie VwGH 22.4.1991, 90/15/0186). Die Zwangsstrafe ist nicht ein Mittel zur Ahndung eines unrechtmäßigen Verhaltens, sondern dient einzig und allein dazu, ein Leistungsverhalten unter Zwang herbeizuführen. Wurde die Leistung erbracht, ist der geforderte Zustand eingetreten, bedarf es keines Zwanges mehr, eine Festsetzung wäre daher unzulässig. Sie wäre auch

unzulässig, wenn die Leistung durch andere als durch den Abgabepflichtigen erbracht wurde (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 1201)

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Erbringung der angeordneten Leistung(en) ist die Wirksamkeit (§ 97 BAO) des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides (vgl. VwGH 22.4.1991, 90/15/0186).

Wie sich aus den Feststellungen ergibt, sind seit 29.12.2020 nur natürliche Personen Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Die Eintragung dieser Änderung wurde innerhalb der im § 6 WiEReG vorgeschriebenen Frist von vier Wochen beim Firmenbuch beantragt.

Der belangten Behörde ist insoweit zuzustimmen, dass die Beschwerdeführerin vor Ergehen der Erinnerung keine Meldung gemäß § 5 WiEReG vornahm, obwohl mit 10.01.2020 die jährliche Meldeverpflichtung in § 5 Abs. 1 letzter Satz WiEReG verankert worden ist. Wie im Vorlagebericht und in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, hätte die Beschwerdeführerin die Daten überprüfen und spätestens zum 10.07.2020 die gemeldeten Daten bestätigen müssen, weil bis zu diesem Zeitpunkt noch keine Änderung in der Gesellschafterstruktur eingetreten ist.

Im Zeitpunkt der Erlassung des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides – die Zustellung erfolgte am 02.08.2021 – war die Änderung der direkten wirtschaftlichen Eigentümer der Beschwerdeführerin am 29.12.2020 bereits automationsunterstützt ins Register der wirtschaftlichen Eigentümer übernommen und gleichzeitig der Eintritt der Meldebefreiung eingetragen worden. Die belangte Behörde versuchte somit durch Festsetzung der Zwangsstrafe von der Beschwerdeführerin eine Meldung zu erzwingen, obwohl bereits eine Befreiung von der Meldepflicht im Register eingetragen war.

Durch die automationsunterstützte Übernahme des Gesellschafterwechsels aus dem Firmenbuch erlangte die Behörde Kenntnis von den an sich meldepflichtigen Änderungen. Zwangsstrafen dürfen - wie bereits oben ausgeführt - nicht nach erbrachter Leistung und auch dann nicht festgesetzt werden, wenn die Leistung in der Zwischenzeit von einer anderen Person erbracht wird oder die Behörde im Wege einer Nachschau sich Kenntnis verschafft (*Ritz*, BAO⁶, § 111 Tz 3 mwN). Im vorliegenden Fall hatte die Behörde automationsunterstützt bereits am 29.12.2020 Kenntnis jener Umstände erlangt, deren Meldung mit bescheidmäßiger Festsetzung einer Zwangsstrafe erreicht werden sollte.

Wenn – wie im vorliegenden Falle - alle Gesellschafter natürliche Personen sind, der im Firmenbuch eingetragene Gesellschafter, der an der GmbH zu 75% beteiligt ist, von der Bundesanstalt Statistik Österreich als wirtschaftlicher Eigentümer übernommen wird, und keine andere natürliche Person wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist, dann war die Gesellschaft mit beschränkter Haftung entsprechend der Bestimmung des § 6 Abs. 2 WiEReG nicht verpflichtet, eine Meldung gemäß § 5 Abs. 1 WiEReG vorzunehmen.

Dem Sinn und Zweck der von den Rechtsträgern zu erstattenden Meldungen, dass nämlich alle inländischen Behörden, die Geldwäschemeldestelle sowie alle inländischen Verpflichteten auf ein Register zugreifen können, in dem aussagekräftige Daten über den wirtschaftlichen Eigentümer der Beschwerdeführerin gespeichert sind, war mit der Übernahme der Daten aus dem Firmenbuch entsprochen (vgl. VwGH 26.03.2014, 2013/13/0022). Es bestand daher keine erzwingbare Verpflichtung mehr zur Abgabe der in Rede stehenden Meldung gemäß § 5 WiEReG.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgte somit zu Unrecht, der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

In der Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, insbesondere, da das Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 2. März 2022