

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECA Schreiner und Schreiner Steuerberatung GmbH, Wiener Straße 74, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 3. Oktober 2017 betreffend **Festsetzung einer Zwangsstrafe** (2017) zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird *abgeändert*.

Die (mit Vorhalt der Abgabenbehörde vom 22.8.2017 angedrohte) **Zwangsstrafe** wird mit **€ 750,-** festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht eine Zwangsstrafe wegen Nichtbeantwortung eines Vorhaltes sowie Nichtvorlage von Unterlagen vorgeschrieben hat oder nicht.

Im Rahmen einer bei der Beschwerdeführerin (Bf.) durchgeführten, die Jahre 2013 bis 2015 umfassenden Außenprüfung erging am 19.5.2017 von Seiten des Finanzamtes ein Vorhalt (an die steuerliche Vertreterin) mit insgesamt 36 Fragen sowie dem Ersuchen um Vorlage verschiedener Unterlagen. Als Frist für die Beantwortung bzw. die Vorlage der angeforderten Unterlagen wurde der 21.7.2017 vorgemerkt.

Mit Eingabe vom 9.7.2017 wurden seitens der Bf. die Beantwortung der ersten fünf Fragen sowie die mit diesen Fragen zusammenhängenden Unterlagen übermittelt.

Mit Eingabe vom 20.7.2017 ersuchte die Bf. (durch ihre steuerliche Vertreterin) um Fristerstreckung zur Beantwortung der (restlichen) Fragen des oa. Vorhaltes bzw. zur Vorlage der abverlangten Unterlagen bis zum 25.8.2017.

Daraufhin wurde die Frist – offenbar mündlich – bis zum 16.8.2017 erstreckt.

Mit weiterer Eingabe ersuchte die Bf. *„um Beibehaltung der Fristerstreckung zur Beantwortung und Übergabe von Unterlagen bis zum 25.8.2017.“*

In der Folge übermittelte das Finanzamt der Bf. mit *„Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“* vom 22.8.2017 neuerlich die Fragen 6 bis 36 und setzte für deren Beantwortung sowie für die Vorlage der angeforderten Unterlagen eine Frist bis 11.9.2017. Für den Fall der Nichtbeantwortung des Vorhaltes bzw. der Nichtvorlage der Unterlagen wurde die Festsetzung einer Zwangsstrafe iHv. € 2.000,- angedroht.

Der Fragenvorhalt des Finanzamtes lautete – auszugsweise wörtlich - wie folgt:

„6) Welche Geschäftstätigkeit übt die Firma aus?

Lt. Vorhaltsbeantwortung im Zuge der Vor-BP bei der Fa. XY Immo GmbH wird das Facility Management für die Anlagen und Gebäude der Fa. XY Immo GmbH sowie die Finanzierungsverhandlungen bei Banken und Investoren durchgeführt.

Lt. vorgelegten Bilanzen der Fa. Bf. Ltd. sind die Haupttätigkeiten die Beschaffung von Finanzmitteln und Dienstleistungen.*

Um weitere Details bzw. Ergänzungen zur tatsächlichen Tätigkeit wird ersucht.

7) Für welche Unternehmen werden diese Tätigkeiten durchgeführt?

Um Bekanntgabe der Firmen, Adressen und Steuernummern wird ersucht.

8) Über wieviele Beschäftigte verfügt die Firma im Prüfungszeitraum?

Sind diese Dienstnehmer vollzeitbeschäftigt (40 Stunden)?

Sind sie ausschließlich für die Fa. Bf. Ltd tätig?*

Für wieviele bzw. für welche Firmen sind sie noch tätig?

An welcher Adresse wird die Tätigkeit ausgeübt?

9) Wie werden diese entlohnt?

Um eine detaillierte Bekanntgabe der Entlohnungen für die Jahre 2013 - 2015 und Vorlage der entsprechenden (Dienst)Verträge wird ersucht.

(...)

14) Sind die zur Geschäftsführung befugten Organe einzelentscheidungsberechtigt?

15) Dürfen bestimmte Entscheidungen nur gemeinsam getroffen werden?

Wenn ja, wie sieht das diesbezügliche Procedere aus? Wie/wo kommen diese Entscheidungen

zustande?

Es wird ersucht, Dokumente über gemeinsam getroffene Entscheidungen vorzulegen (Aufzeichnungen über Vorstandssitzungen, z.B. Sitzungsprotokolle, Besprechungsunterlagen, etc.).

16) Welche Entscheidungen fallen bei der Firma im Tagesgeschäft an?

17) Welche dieser Entscheidungen wurden von wem getroffen?

(...)

22) Über welche Geschäftsräumlichkeiten verfügt die Firma (Anschrift, Größe in m2)?

23) Ist über diese Geschäftsräumlichkeiten nur die Fa. Bf. Ltd Verfügungsberechtigt? Entsprechende (Miet)Verträge sind vorzulegen.*

(...)

28) Es wird ersucht, alle Beraterverträge, die die Fa. Bf. Ltd abgeschlossen hat, vorzulegen.*

29) Sie werden ersucht, zu begründen, warum Ihrer Meinung nach der Ort der Geschäftsleitung der Fa. Bf. Ltd in Zypern gelegen ist.*

In diesem Zusammenhang sind jene tatsächlich in Zypern vorgenommenen, organisatorischen und rechtlichen Handlungen und Entscheidungen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes genau aufzulisten und anzuführen, von wem diese getroffen wurden.

Um Vorlage der entsprechenden Protokolle 2013 - 2015 wird ersucht.

30) Wo wurden die Leistungen der Fa. Bf. Ltd der Umsatzsteuer unterzogen?*

Um Vorlage der Steuerbescheide 2013 bis 2015 wird ersucht.

31) Es wird ersucht, die Fakturen der Fa. Bf. Ltd der Jahre 2013 bis 2015 vorzulegen.*

32) Die Belege für folgende Ausgabenpositionen in den Bilanzen 2013 - 2015 sind für die angeführten Jahre vorzulegen: (...) a) Travelling (...) b) Consulting expenses (...) c) Administration expenses (...) d) Inland travelling and accommod. (...)“

Am 29.8.2017 übergab die Bf. (bzw. die steuerliche Vertretung) der Prüferin eine schriftliche Vorhaltsbeantwortung bzw. wurden einige der abverlangten Unterlagen zur Verfügung gestellt.

Die (undatierte) Antwort der Bf. hat – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – folgenden Wortlaut:

„7) Für welche Unternehmen werden diese Tätigkeiten durchgeführt?

Um Bekanntgabe der Firmen, Adressen und Steuernummern wird ersucht.

Diese Frage wurde ausführlich durch eine entsprechende Dokumentation beantwortet, alle diese Unterlagen befinden sich im Betriebsprüfungszimmer, für welches Sie den Schlüssel haben, K-Straße in L, linker Raum, Arbeitsplatz auf dem großen Schreibtisch rechte Seite;

8) Über wieviele Beschäftigte verfügt die Firma im Prüfungszeitraum?

Sind diese Dienstnehmer vollzeitbeschäftigt (40 Stunden)?

Sind sie ausschließlich für die Fa. Bf.* Ltd tätig?

Für wieviele bzw. für welche Firmen sind sie noch tätig?

An welcher Adresse wird die Tätigkeit ausgeübt?

Für die Beantwortung dieser Frage und noch weiteren Fragen in diesem Vorhalt wäre es von Seiten der Betriebsprüfung sinnvoll, die EU-Amtshilfe mit dem Einsatz des EU-Amtshilfegesetzes, Letztfassung BGBl, I Nr. 77/2015 in die Wege zu leiten.

Ein niederösterreichisches Finanzamt, nämlich Baden Mödling hat dies in einem ähnlich gelagerten Fall erfolgreich bewerkstelligt und scheinbar hat das Finanzamt eine für sie befriedigende Antwort bekommen.

Wir haben anonymisiert eine Unterlage als Hilfestellung der Betriebsprüferin anlässlich einer Besprechung in den Prüfungsräumlichkeiten in L (...) übergeben.

Wir verweisen dabei insbesondere auf den § 12 des EU-Amtshilfegesetzes, Letztfassung BGBl. I Nr. 77/2016, der Regelungen für gleichzeitige Prüfungen beinhaltet

9) Wie werden diese entlohnt?

Um eine detaillierte Bekanntgabe der Entlohnungen für die Jahre 2013 - 2015 und Vorlage der entsprechenden (Dienst)Verträge wird ersucht.

Die Beantwortung der Frage 9) ist ident mit der der Frage 8);

(...) 14) Sind die zur Geschäftsführung befugten Organe einzelentscheidungsberechtigt?

Wir ersuchen im Rahmen des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO), diese Frage einer mündlichen Erörterung zu unterziehen, welches bei abgabenbehördlichen Prüfungen geübte Praxis ist,

15) Dürfen bestimmte Entscheidungen nur gemeinsam getroffen werden?

Wenn ja, wie sieht das diesbezügliche Procedere aus? Wie/wo kommen diese Entscheidungen zustande?

Es wird ersucht, Dokumente über gemeinsam getroffene Entscheidungen vorzulegen (Aufzeichnungen über Vorstandssitzungen, z.B. Sitzungsprotokolle, Besprechungsunterlagen, etc.).

Wir ersuchen im Rahmen des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO), diese Frage einer mündlichen Erörterung zu unterziehen, welches bei abgabenbehördlichen Prüfungen geübte Praxis ist

16) Welche Entscheidungen fallen bei der Firma im Tagesgeschäft an?

Wir ersuchen im Rahmen des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO), diese Frage einer mündlichen Erörterung zu unterziehen, welches bei abgabenbehördlichen Prüfungen geübte Praxis ist

17) Welche dieser Entscheidungen wurden von wem getroffen?

Wir ersuchen im Rahmen des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO), diese Frage einer mündlichen Erörterung zu unterziehen, welches bei abgabenbehördlichen Prüfungen geübte Praxis ist

(...) 22) Über welche Geschäftsräumlichkeiten verfügt die Firma (Anschrift, Größe in m2)?

Wir ersuchen im Rahmen des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO), diese Frage einer mündlichen Erörterung zu unterziehen, welches bei abgabenbehördlichen Prüfungen geübte Praxis ist.

23) Ist über diese Geschäftsräumlichkeiten nur die Fa. Bf.* Ltd verfügungsberechtigt?
Entsprechende (Miet)Verträge sind vorzulegen.

Wir ersuchen im Rahmen des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO), diese Frage einer mündlichen Erörterung zu unterziehen, welches bei abgabenbehördlichen Prüfungen geübte Praxis ist.

(...)

28) Es wird ersucht, alle Beraterverträge, die die Fa. Bf.* Ltd abgeschlossen hat, vorzulegen.

Wir verweisen auf die Amtshilfe durch das EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG).

(...) 30) Wo wurden die Leistungen der Fa. Bf.* Ltd der Umsatzsteuer unterzogen?

Jeglicher Leistungsaustausch mit zyprischen Kunden mit Kunden aus der Europäischen Union und mit Kunden außerhalb der Europäischen Union wurden nach Regeln des zyprischen Umsatzsteuerrechtes geregelt und umgesetzt,

Um Vorlage der Steuerbescheide 2013 bis 2015 wird ersucht.

Wir verweisen auf die Amtshilfe durch das EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG),

31) Es wird ersucht, die Fakturen der Fa. Bf.* Ltd der Jahre 2013 bis 2015 vorzulegen.

Wir verweisen auf die Amtshilfe durch das EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG).

32) Die Belege für folgende Ausgabenpositionen in den Bilanzen 2013 - 2015 sind für die angeführten Jahre vorzulegen:

2013

2014

2015

a) Travelling	19.617	11.756	8.174
b) Consulting expenses	53.692	50.153	59.450
c) Administration expenses	10.472	13.450	12.782
d) Inland travelling and accomod.	0,00	7.554	6.957

Wir verweisen auf die Amtshilfe durch das EU-Amtshilfegesetz (EU-AHG).

(...)“

Daraufhin erließ das Finanzamt den **beschwerdegegenständlichen Bescheid**, mit welchem wegen

- Nichtbeantwortung des Vorhaltes vom 22.8.2017 in den Punkten 7), 8), 9), 14), 15), 16), 17), 22), 23), 30) und
 - Nichtvorlage der abverlangten Unterlagen zu den Punkten 23), 28), 30), 31) und 32) des Vorhaltes
- eine Zwangsstrafe iHv. € 1.000,- festgesetzt wurde.

Die Festsetzung sei erforderlich, da die Bf. der „*vorgenannten Aufforderung bisher nicht nachgekommen*“ sei.

Die dagegen erhobene **Beschwerde** wird wie folgt begründet:

„a) Die Beantwortung der Fragen des Vorhaltes des Finanzamtes Waldviertel vom 19.05.2017 - Frage 6 bis Frage 36 - wurde von unserer Kanzlei im Rahmen der verlängerten Abgabefrist zu dieser Beantwortung bis 11.09.2017 im vollen Umfang erledigt. Wir verweisen dabei auf ein Schriftstück des Finanzamtes Waldviertel vom 22.08.2017, bei uns eingelangt am 25.08.2017.

b) Das Finanzamt begründete die Festsetzung der Zwangsstrafe mit der Nichtbeantwortung der Fragen des Punktes 7, 8, 9, 14, 15, 16, 17, 22, 23 und 30. Diese Darstellung des Finanzamtes ist unrichtig. Die Frage Punkt 7 wurde im Rahmen der Beantwortungsfrist vollinhaltlich beantwortet, die Unterlage dazu samt der Beantwortung der Frage 34 lag im Betriebsprüferzimmer unserer Kanzlei in L.

Die Fragen 8, 9, 28, 31 und 32 wurden unter dem Hinweis der Anwendung des EU-Amtshilfegesetzes unserer Meinung nach vollinhaltlich beantwortet. Eine ausführliche Begründung für diese Vorgangsweise ist in der Beantwortung der Frage 8 niedergeschrieben.

c) Für die Erörterung und Beantwortung der Fragen 14, 15, 16, 17, 22 und 23 sowie 30 haben wir aus verfahrensökonomischen Gründen eine mündliche Erörterung im Rahmen des Parteiengehörs (§115 Abs. 2 BAO) vorgeschlagen und [der Prüferin] mit einem E-Mail am

07.10.2017 auch Terminvorschläge unterbreitet. Ein konkreter Besprechungstermin wurde nach Rücksprache (...) mit Dr. P für den 06.11.2017 vereinbart. Dieser wird auch von uns wahrgenommen.

d) Hinsichtlich der Berechtigung der Verhängung einer Zwangsstrafe in diesem konkreten Fall, verweisen wir auf das Kommentar der BAO Band V, Ritz, Seite 111, Randziffer 6, letzter Absatz. Aus dieser Literaturmeinung veröffentlicht in der ÖStZ 1992,85 geht klar hervor, dass die Beschaffung ausländischer Beweismittel, und davon ist im gegenständlichen Fall auszugehen, nicht durch eine Zwangsstrafe erzwungen werden kann. (...).

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 27.12.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erfolgt, da innerhalb der gesetzten Frist die Fragen zu den Punkten 7, 8, 9, 14, 15, 16, 17, 22, 23 und 30 nicht beantwortet und die abverlangten Unterlagen zu den Punkten 23, 28, 30, 31 und 32 des Vorhaltes nicht vorgelegt worden seien:

„Innerhalb der gesetzten Frist (11.9.2017) wurden 15 der 30 offenen Fragen nicht beantwortet bzw. die diesbezüglichen Unterlagen nicht vorgelegt. Die Argumentation der Bf., dass sowohl alle Antworten als auch Unterlagen in vollem Umfang termingerecht geliefert worden seien, entspricht nicht den Tatsachen. Denn der Verweis auf die mögliche Inanspruchnahme eines EU-Amtshilfeverfahrens seitens der Abgabenbehörde kann klarerweise nicht als Beantwortung von konkreten Fragestellungen gesehen werden. Ebenso stellt das Ersuchen „diese Frage im Rahmen des Parteiengehörs einer mündlichen Erörterung zu unterziehen“ keine Beantwortung einer eindeutigen Frage dar bzw. kann dieses Ersuchen nicht die Vorlagen von abverlangten Unterlagen ersetzen.

Was die Beantwortung der Frage 7 und die Vorlage der zu Frage 34 abverlangten Unterlagen betrifft, so wurden diese der Prüferin laut ihren Angaben nicht am 29.8.2017 zur Verfügung gestellt. Es wurde lediglich in einer E-Mail vom 7.10.2017 behauptet, dass diese bereits am 29.8.2017 in das Prüferzimmer in der Steuerberatungskanzlei gelegt worden seien. Ein Nachweis für dieses Vorbringen wurde allerdings nicht erbracht.

Zu der von der Bf. angeführten Literaturmeinung ist anzuführen, dass diese Einzelmeinung die Beschaffung ausländischer Beweismittel betrifft. Im vorliegenden Fall wurden allgemeine Fragen gestellt bzw. Unterlagen abverlangt, um den Ort der Geschäftsleitung der Bf. lokalisieren und damit die grundlegende Frage der (unbeschränkten) Steuerpflicht klären zu können. Weiters wurden etwa Belege für Ausgaben der Bf. abverlangt, um deren Ausgabencharakter überprüfen zu können.

Diese Fragen - etwa welche Entscheidungen bei der Bf. im Tagesgeschäft getroffen werden müssen - ist eine Fragestellung, die nicht durch einen Dritten beantwortet werden kann; einem diesbezüglichen Amtshilfeersuchen wäre daher von vornherein kein Erfolg beschieden.

Auch die Vorlage von Ausgabebelegen - wobei die Buchhaltung der Bf. im Übrigen durch den steuerlichen Vertreter der Bf. in Österreich erfolgt - kann nur durch die Bf. erfolgen.

Es handelte sich daher bei den im Vorhalt abverlangten Auskunftserteilungen insgesamt um sogenannte unvertretbare Leistungen, die von der Bf. im Rahmen ihrer (erhöhten) Mitwirkungspflicht zu erbringen gewesen wären, wobei die Beantwortung des Vorhaltes weder unmöglich noch unzumutbar gewesen ist.

Die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Zwangsstrafe waren daher im Hinblick auf die Nichtbeantwortung der Hälfte des Vorhaltes vom 22.8.2017 bis zum 3.10.2017 gegeben.

Ursprünglich war eine Zwangsstrafe iHv. € 2.000,- angedroht worden, da die Hälfte der Fragen beantwortet wurden, wurde nur eine Zwangsstrafe iHv. € 1.000,- festgesetzt. Im Rahmen der Ermessenübung wurde bei der Festsetzung dieser Zwangsstrafe berücksichtigt, dass die Fragenbeantwortung durch mehrere Fristverlängerungsersuchen der Bf. zuerst zu verzögern versucht wurde und sodann für die Hälfte des Vorhaltes gänzlich unterblieb.

Weiters wurde die grundlegende Bedeutung bzw. Auswirkung der Vorhaltsbeantwortung (unbeschränkte Steuerpflicht ja oder nein) und die Höhe der sich daraus allenfalls ergebenden Abgabennachforderung von € 200.000,- bis 300.000,- mitberücksichtigt.

Somit erweist sich die Höhe der festgesetzten Zwangsstrafe im Rahmen des Ermessens durchaus als angemessen (vgl. BFG vom 17.11.2015, RV/5100771/2013).“

Im **Vorlageantrag** führt die Bf. aus, dass die in der Beschwerdevorentscheidung angeführte Begründung „vollkommen unzureichend“ sei; dies insbesondere im Hinblick auf die in der Beschwerde zitierte Literaturmeinung. Im Prüfungsverfahren gehe es um die Frage, ob die unbeschränkte Steuerpflicht der Bf. in Zypern oder in Österreich gegeben sei. Die zyprische Finanzverwaltung nehme nach Auskunft des *auditors* an, dass die unbeschränkte Steuerpflicht in ihrem Land bestehe. Sachdienliche Unterlagen der zyprischen Finanzverwaltung seien im laufenden Prüfungsverfahren übergeben worden. Die Republik Zypern befinde sich unzweifelhaft im Ausland, daher handle es sich bei der Beibringung von Beweismitteln um ausländische Beweismittel: „Somit ist unser eingenommener Rechtsstandpunkt klar und nachvollziehbar, wonach die Beschaffung ausländischer Beweismittel nicht durch Zwangsstrafen erzwungen werden kann.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß **§ 111 Abs. 1 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 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 (zB VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112; BFG 29.1.2020, RV/5101623/2018) und die Partei (zB Abgabepflichtiger, Auskunftsperson) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112; VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0030).

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fallen zB:

Hilfeleistung bei Amtshandlungen gemäß § 141 BAO (VwGH 22.2.2000, 96/14/0079);
Beantwortung eines Vorhaltes (UFS 27.5.2004, RV/3786-W/02);
Auskunftserteilung gemäß § 143 BAO (VwGH 27.2.1992, 86/17/0169);
Vorlage von Unterlagen (VwGH 28.2.1989, 86/14/0033; VwGH 25.6.2002, 97/17/0333).

Die Abgabenbehörden haben gemäß **§ 115 Abs. 1 BAO** idF BGBl. I 2017/136 die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Nach **§ 119 Abs. 1 BAO** sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Der Offenlegung dient ua. die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 7.9.1990, 89/14/0261-0263).

Gemäß **§ 138 Abs. 1 BAO** haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind laut **§ 138 Abs.2 leg. cit.** auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Die Befolgung auf § 138 Abs.2 BAO gestützter Verlangen ist mit Zwangsstrafe (§ 111) erzwingbar (Ritz, BAO 7. Auflage, § 138 Tz 8).

Auf Verlangen des Abgabepflichtigen sind Bücher, Aufzeichnungen und Geschäftspapiere tunlichst in seinen Geschäftsräumen oder in seiner Wohnung einzusehen (§ 164 Abs 2).

Aus § 138 Abs 2 BAO ergibt sich keine Verpflichtung, die Gewahrsame über Unterlagen aufzugeben; die Partei kann daher darauf bestehen, dass vorgelegte Unterlagen nur in ihrer Gegenwart eingesehen (geprüft) werden (VwGH 16.9.1986, 85/14/0007).

Gemäß **§ 141 Abs. 1 BAO** haben die Abgabepflichtigen den Organen der Abgabenbehörde die Vornahme der zur Durchführung der Abgabengesetze notwendigen Amtshandlungen zu ermöglichen. Sie haben zu diesem Zwecke ua. diesen Organen die erforderlichen Auskünfte zu erteilen.

Zur Erfüllung der im § 114 bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde gemäß **§ 143 Abs.1 BAO** berechtigt, 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.

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

Die im § 143 Abs 2 BAO geregelte Verpflichtung, abgabenrechtlich bedeutsame Unterlagen vorzulegen oder die Einsichtnahme zu gestatten, stellt keine Rechtsgrundlage dafür dar, die Aufgabe der Gewahrsame über diese Unterlagen zu verlangen (VwGH 16.9.1986, 85/14/0007; *Stoll*, BAO, 1602).

Das Finanzamt begründete im Beschwerdefall die Verhängung der strittigen Zwangsstrafe damit, dass zum Einen die Fragen 7, 8, 9, 14, 15, 16, 17, 22, 23 und 30 ihres Vorhaltes nicht beantwortet sowie zum Anderen die mit den Fragen 23, 28, 30, 31 und 32 des Vorhaltes abverlangten Unterlagen nicht vorgelegt worden seien.

Dazu ist zunächst (zugunsten der Bf.) festzuhalten, dass Frage 30 – siehe oben – entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht sehr wohl beantwortet wurde, und zwar dahingehend, dass die Leistungen der Bf. nach zyprischem Umsatzsteuerrecht behandelt wurden.

Des Weiteren wurde Frage 7 mit dem Hinweis darauf beantwortet, dass die bezüglichen Unterlagen im der Prüferin zur Verfügung stehenden Zimmer bereitgestellt worden seien.

Wenn das Finanzamt dies in der Beschwerdevorentscheidung als bloße Behauptung abtut und einen Nachweis für dieses Vorbringen als nicht erbracht ansieht, so ist darauf zu verweisen, dass – siehe obige Rechtsausführungen – eine Verpflichtung des Abgabepflichtigen zur Aufgabe

der Gewahrsame über seine Unterlagen nicht besteht und es Sache der Abgabenbehörde gewesen wäre, sich von der Richtigkeit der bezüglichen „Behauptung“ der Bf. und sohin vom Vorhandensein der betreffenden Unterlagen im Prüfungszimmer zu überzeugen bzw. von der angebotenen Einsichtnahme vor Ort Gebrauch zu machen.

Überdies ergibt sich aus einem auf der Eingabe der Bf. vom 16.8.2017 (Fristerstreckungsgesuch) ersichtlichen (behördlichen) Aktenvermerk vom 25.8.2017, der (laut Handzeichen) offenbar von der Prüferin erstellt wurde, dass einer telefonischen Auskunft des steuerlichen Vertreters zufolge „*Unterlagen ab heute bzw. ab 28.8.2017 im Prüferzimmer*“ bereitliegen würden. Dass das Finanzamt (bzw. die Prüferin) von dieser Möglichkeit zur Einsichtnahme Gebrauch gemacht hätte, geht aus der Aktenlage nicht – zumindest nicht hinreichend klar und nachvollziehbar – hervor. Dies kann jedoch – zumindest in Bezug auf Frage 7 – der Bf. nicht (durch Verhängung einer Zwangsstrafe) zum Nachteil gereichen.

Bezüglich der weiteren Unterlagen, welche vom Finanzamt abverlangt wurden, verweist die Bf. auf die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Amtshilfe durch das EU-AHG (Fragen 28, 30, 31, 32) bzw. ersucht sie um mündliche Erörterung (Frage 23).

Die Bf. stützt sich auf eine in der Beschwerde zitierte Literaturmeinung, welcher zufolge die Beschaffung ausländischer Beweismittel nicht durch eine Zwangsstrafe erzwungen werden könne.

Diese Rechtsansicht ist für das BFG allerdings nicht nachvollziehbar. Aus dem Gesetz lässt sich nicht herauslesen, dass die Vorlage ausländischer Unterlagen nicht durch Androhung bzw. Verhängung einer Zwangsstrafe erzwingbar sein sollte. Das BFG vertritt vielmehr die gegenteilige Auffassung, dass nämlich ebenso wie für die allgemeine Mitwirkungspflicht umso mehr für die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht die Durchsetzbarkeit mit Zwangsstrafe zulässig ist (so auch zB *Ritz*, aaO, § 111 Tz 6).

In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass Abgabepflichtige auf Verlangen Unterlagen vorzulegen haben (§ 138 Abs. 2 BAO) sowie jedermann verpflichtet ist, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten (§ 143 Abs. 2 BAO). Eine Einschränkung dieser Pflichten auf inländische Informationen bzw. Beweismittel besteht nach Ansicht des BFG nicht.

Die Befolgung auf § 138 Abs. 2 sowie § 143 BAO gestützter Verlangen der Abgabenbehörde ist unzweifelhaft mit Zwangsstrafe erzwingbar (s. obige Rechtsausführungen).

Aus welchem Grunde diese Pflichten bzw. deren Durchsetzbarkeit mittels Zwangsstrafe für ausländische Beweismittel nicht gelten sollte, erschließt sich dem BFG nicht.

Wenn daher die Bf. hinsichtlich der mit Fragen 28, 30, 31 und 32 angeforderten Unterlagen lediglich auf die EU-Amtshilfe verweist, ist sie damit ihren oa. Pflichten unzweifelhaft nicht ausreichend nachgekommen, und ist schon allein deshalb die Festsetzung einer Zwangsstrafe dem Grunde nach jedenfalls zu Recht erfolgt.

Das Finanzamt führt in seiner Beschwerdeentscheidung im Übrigen zu Recht aus, dass die Buchhaltung der Bf. durch den steuerlichen Vertreter in Österreich erfolgt. Die abverlangten Unterlagen sollten sich folglich - zumindest zum Teil – ohnehin im Inland befinden (zB die mit Frage 32 angeforderten Ausgabenbelege). Die Bf. tritt diesem Vorbringen weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag entgegen.

Überdies ist nicht ersichtlich, aus welchen konkreten Gründen sich die Einleitung eines EU-Amtshilfeverfahrens als „sinnvoll“ bzw. verfahrensökonomisch erweisen soll. Sämtliche der abverlangten Unterlagen sind unstrittig der Sphäre der Bf. zuzurechnen. Es ist nicht davon auszugehen, dass Dokumente wie zB (sämtliche) Dienst- und Beraterverträge oder Fakturen der Bf. bei der zyprischen Finanzverwaltung aufliegen. Die dortige Finanzverwaltung müsste sohin ihrerseits – analog der inländischen – mittels Vorhalt an die Bf. vorgehen, um die Vorlage der Unterlagen zu erwirken. Es macht daher aus Sicht der Bf. keinen erkennbaren Unterschied, von welcher Finanzverwaltung sie zur Vorlage von Unterlagen aufgefordert wird bzw. welcher Finanzverwaltung sie letztendlich diese Unterlagen vorlegt. Die Sinnhaftigkeit der „Zwischenschaltung“ der zyprischen Finanzverwaltung ist daher nicht nachvollziehbar und stellt diese auch für die Bf. keine ersichtliche Vereinfachung im Vergleich zur (unmittelbaren) Vorlage an die österreichische Verwaltung dar. Einzige Konsequenz der Einleitung der EU-Amtshilfe wäre die Inkaufnahme eines unnötigen „Umweges“ (über die zyprische Finanzverwaltung) und somit eine weitere Verfahrensverzögerung (gewesen).

Hinsichtlich einzelner weiterer Fragen (in concreto der Fragen 14 – 17 sowie 22 und 23) hat die Bf. „im Rahmen des Parteiengehörs“ um mündliche Erörterung ersucht.

Das Finanzamt hat dazu in der Beschwerdeentscheidung völlig zutreffend dargetan, dass das Ersuchen, einzelne Fragen „einer mündlichen Erörterung zu unterziehen“, keine Beantwortung eindeutiger Fragen darstellt und dieses Ersuchen die Beantwortung sowie die Vorlage von abverlangten Unterlagen nicht ersetzt.

Dabei fällt vor allem ins Gewicht, dass die Frist zur (schriftlichen) Beantwortung vom Finanzamt ohnehin bereits zweimal erstreckt wurde. Es ist daher auch nicht als unangemessen zu werten, wenn die Abgabenbehörde nach mehrmaliger Fristverlängerung letztlich von der Möglichkeit der Festsetzung einer Zwangsstrafe Gebrauch gemacht hat.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, dass sich die abverlangten Auskunftserteilungen wie zB die Bekanntgabe von Anschrift und Größe der Geschäftsräumlichkeiten (Frage 22) oder gar die

Vorlage von Mietverträgen (Frage 23) nur bzw. bedeutend einfacher im Rahmen einer mündlichen Erörterung bewerkstelligen ließen als auf schriftlichem Wege.

Dazu kommt, dass die Frist zur Beantwortung über Ersuchen der Bf. zuvor bereits zweimal verlängert wurde und das „Ersuchen um mündliche Erörterung“ lediglich eine weitere (durch die Bf. gleichsam eigenmächtig bewirkte) Fristerstreckung zur Folge hätte, würde man dieses Ersuchen als ausreichende (wenngleich nicht abschließende) Beantwortung vorgehaltener Fragen werten wollen. Eine derartige Beurteilung würde es in die Sphäre des Abgabepflichtigen stellen, einseitig nahezu nach Belieben Fristerstreckungen herbeizuführen und dadurch die Beantwortung von Fragen bzw. die Beibringung von Unterlagen beliebig hinauszuzögern.

Fraglich bleibt zudem, aus welchen Gründen zunächst mehrmals Fristverlängerungen für die schriftliche Beantwortung begehrt wurden, wenn die Bf. letztendlich bei einer Vielzahl von Fragen ohnehin (lediglich) eine mündliche Erörterung „*im Rahmen des Parteiengehörs*“ im Sinne hatte (bzw. aus welchen Gründen immer eine solche offenbar als zweckmäßiger empfunden hat).

Die Bf. bleibt auch jede Darlegung schuldig, weshalb einzelne Fragen des Vorhaltes sehr wohl schriftlich beantwortet werden konnten, aus welchen konkreten Gründen dies aber bei vielen anderen Fragen offenbar als nicht möglich bzw. als weniger zweckmäßig erachtet wurde.

Letztlich kann die dahinterstehende Motivation aber ohnehin dahingestellt bleiben. Denn mit dem (bloßen) Ersuchen um mündliche Erörterung hat die Bf. die Fragen des Finanzamtes binnen gesetzter (mehrfach verlängerter) Frist unzweifelhaft inhaltlich nicht beantwortet. Dass die betreffenden Fragen einer schriftlichen Beantwortung nicht zugänglich (gewesen) wären, ist nicht ersichtlich und wird selbst von der Bf. nicht behauptet.

Mit dem schriftlichen Vorhalt (samt explizitem Ersuchen um *schriftliche* Beantwortung und zweimaliger Fristerstreckung) hat das Finanzamt das Recht der Bf. auf Parteiengehör jedenfalls ausreichend gewahrt.

Weder das Ersuchen um mündliche Erörterung noch der Verweis auf die Möglichkeit der Inanspruchnahme der EU-Amtshilfe waren daher im vorliegenden Fall geeignet, die der Abgabenbehörde gemäß § 111 BAO eingeräumte Ermächtigung zur Festsetzung einer Zwangsstrafe hintanzuhalten. Mit diesem Ersuchen bzw. diesem Verweis hat die Bf. ihren in den oben wieder gegebenen gesetzlichen Bestimmungen geregelten Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten keineswegs – wie in der Beschwerde behauptet – vollumfänglich entsprochen. Das Finanzamt war daher jedenfalls berechtigt, die Bf. mithilfe der Zwangsstrafe zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten.

Der Vorhalt des Finanzamtes diene vorwiegend der Klärung der Frage, in welchem Staat die Geschäftsleitung (und/oder eine Betriebsstätte) der Bf. gelegen und wo folglich die

(unbeschränkte) Steuerpflicht der Bf. gegeben ist. Dass die Erteilung der abverlangten Auskünfte sowie die Vorlage der angeforderten Unterlagen unmöglich oder gar unzumutbar gewesen wären, ist nicht ersichtlich und wird von der Bf. auch nicht behauptet.

Das Finanzamt hat die Höhe der von ihm verhängten Zwangsstrafe nachvollziehbar und plausibel begründet (s. oben). Dabei wurden – nach Ansicht des BFG zutreffend - insbesondere die grundlegende Bedeutung bzw. Auswirkung der Vorhaltsbeantwortung (Klärung der Frage der unbeschränkten Steuerpflicht) sowie der Umstand berücksichtigt, dass die Frist zur Beantwortung ohnehin bereits zweimal verlängert wurde. Da jedoch im Ergebnis entgegen der Ansicht des Finanzamtes mehr als die Hälfte der Fragen beantwortet wurde, erachtet das BFG – auch in Anbetracht der längeren Verfahrensdauer (vor dem BFG) - eine Festsetzung der (ursprünglich mit € 2.000,- angedrohten) Zwangsstrafe mit einem Betrag von € 750,- als angemessen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur 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.

Das BFG konnte sich im Beschwerdefall auf die zitierten Gesetzesbestimmungen und die angeführte Judikatur stützen, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorlag und die Revision daher nicht zuzulassen war.

Graz, am 9. Mai 2023