

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Markl Rechtsanwälte OG, Schmerlingstraße 2, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 20. Jänner 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Jänner 2022, Str. Nr. X1, betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 16 WiEReG iVm § 111 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

1. Mit Erinnerungsschreiben vom 6.11.2021 forderte das Finanzamt die ***Bf1*** (= Beschwerdeführerin, Bf) dazu auf, die "Erstmeldung oder Meldung nach Fälligkeit der jährlichen Überprüfung der wirtschaftlichen Eigentümer entsprechend den Bestimmungen des § 5 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG)" bis spätestens 28.12.2021 nachzuholen. Für den Fall der Nichtbefolgung drohte das Finanzamt die Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO in Höhe von € 1.000 an.

2. Mit Bescheid vom 5.1.2022, StrNr. X1, setzte das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass die Meldung innerhalb der festgelegten Nachfrist nicht durchgeführt worden sei, die Zwangsstrafe fest.

Zugleich erging die neuerliche Aufforderung zur Nachholung der unterlassenen Handlung bis 28.2.2022, andernfalls eine Zwangsstrafe in Höhe von € 4.000 angedroht wurde.

3. Mit der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde die Bescheidaufhebung beantragt und eingewendet:

Die Erinnerung v. 6.11.2021 sei der Bf erst gemeinsam mit dem angefochtenen Bescheid zur Kenntnis gelangt, da – trotz Hinterlegung einer aktuellen Adresse - keine wie sonst übliche, ordnungsgemäße Verständigung hiezu per e-mail an die Bf erfolgt und damit die Nachholung der Meldung innerhalb der Frist nicht möglich gewesen sei. Die Meldung sei dann unmittelbar nach Kenntnis am 14.1.2022 erfolgt.

Alleiniger Gesellschafter der GmbH mit dem Stammkapital € 35.000 sei Herr A, der aufgrund des Treuhandvertrages vom 4.2.2019 einen Geschäftsanteil in Höhe von € 17.850 für die Fa. B-GmbH gehalten habe. Die Bf habe die entsprechende Meldung nach WiEReG am 25.2.2019 durchgeführt und die Gesellschafter der Treugeberin als indirekt wirtschaftliche Eigentümer bekannt gegeben. Seit Auflösung der Treuhandschaft im Jahr 2020 halte A als Alleineigentümer 100 % der Anteile. Aufgrund diesbezüglich veranlasster Berichtigung sei er am 8.10.2020 als (100 %) direkter wirtschaftlicher Eigentümer in das Register der wirtschaftlichen Eigentümer eingetragen worden. Die Bf habe damit allen Meldepflichten regelmäßig und unaufgefordert entsprochen. Gemäß § 6 Abs 2 WiEReG seien GmbHs von der Meldepflicht befreit, wenn alle Gesellschafter natürliche Personen seien. Seit Auflösung der Treuhandschaft sei nur mehr eine (1) natürliche Person an der Bf/GmbH beteiligt, sodass für die Bf die Meldebefreiung eingetreten und sie nicht verpflichtet sei, die aktuellen und seither unveränderten Daten mit neuerlicher Meldung nochmals zu bestätigen. Mangels Meldeverpflichtung sei die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde nach nicht berechtigt.

Zufolge § 16 Abs. 1 WiEReG iVm § 111 BAO liege die Festsetzung der Zwangsstrafe im Ermessen der Abgabenbehörde. Selbst bei Vorliegen einer Meldepflicht wäre unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere des geringen Verschuldens und des bislang ordnungsgemäßen Verhaltens der Bf, die Verhängung der Zwangsstrafe als unbillig zu erachten.

4. Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 25.3.2022 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Die Androhung der Zwangsstrafe sei nachweislich in die DataBox in Finanz Online der Bf zugestellt worden. Maßgebend für die rechtswirksame Zustellung sei allein das Einlangen der Daten in der DataBox. Bei einer zusätzlichen Verständigung per e-mail handle es sich um eine reine Serviceleistung.

Die Befreiung nach § 6 WiEReG beziehe sich nur auf die Meldung nach § 5 WiEReG; zu beachten seien auch die jährlichen Sorgaltspflichten nach § 3 WiEReG. Bei nachträglichem Eintritt der Meldebefreiung sei zwecks Inanspruchnahme eine Meldung erforderlich, wenn der Rechtsträger zuvor iSd § 6 Abs. 6 abweichende wirtschaftliche Eigentümer gemeldet habe. Im Rahmen des Ermessens sei insbes. der Zweck der Meldepflicht gem. § 5 WiEReG (ua. Umsetzung der EU-Richtlinie zur Vermeidung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung) zu

beachten, weshalb die Festsetzung der Zwangsstrafe weder dem Grunde noch der Höhe nach unbillig sei (im Einzelnen: siehe die abweisende BVE v. 25.3.2022).

5. Im Vorlageantrag wurde – neben teilweiser Wiederholung des Beschwerdevorbringens – repliziert, die Bf sei sich der jährlichen Sorgfaltspflichten nach § 3 WiEReG durchaus bewusst, weshalb sie regelmäßig Firmenbuchauszüge eingeholt habe. Aufgrund der Meldebefreiung (seit 8.10.2020) müsse sie aber keine Meldung abgeben.

6. Mit Vorlagebericht vom 13.9.2022 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt, die Abweisung beantragt und vom Finanzamt ua. ausgeführt, die Bf habe " ... mit der Meldung vom 8.10.2020 abweichende wirtschaftliche Eigentümer gemeldet. Dadurch ist die in § 6 Abs. 6 angeführte Voraussetzung eingetreten, dass keine Übernahme der Daten durch die Bundesanstalt Statistik Österreich für diesen Rechtsträger zu erfolgen hat ...".

7. Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat Einsicht genommen in das Firmenbuch, wonach die beschwerdeführende GmbH, Geschäftszweig Handelsgewerbe, im Feber 2019 gegründet und am 21.2.2019 ins Firmenbuch eingetragen wurde; als Alleingesellschafter und Geschäftsführer scheint A auf.

8. In Beantwortung der BFG-Vorhalte v. 14.2.2023 an die Bf und an das Finanzamt wurden mehrere Auszüge aus dem Register der wirtschaftlichen Eigentümer mit aktuellen bzw. mit aktuellen und historischen Daten gemäß § 9 Abs. 4 WiEReG beigebracht, woraus – insbesondere lt. dortiger "Vollzugsübersicht" - Folgendes hervorgeht:

Die Erstmeldung erfolgte am 21.2.2019; die Treuhandschaft wurde dem Register am 25.2.2019 gemeldet, die beiden Gesellschafter der Treugeberin als indirekte wirtschaftliche Eigentümer sowie bei A das direkte wirtschaftliche Eigentum (49 %) eingetragen; mit Meldung gem. § 5 WiEReG vom 8.10.2020 wurden die Treuhandschaft und die beiden eingetragenen indirekten wirtschaftlichen Eigentümer (Gesellschafter der B-GmbH) im Register gelöscht; zuletzt wurde die Meldung gem. § 5 WiEReG – nach Aufforderung durch das Finanzamt - am 13.1.2022 erstattet.

In allen Auszügen (zu verschiedenen Stichtagen) findet sich unter "Allgemeine Angaben" der Vermerk: *"Befreiung gemäß § 6 WiEReG: Ja"* sowie teils 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."

9. Vom Finanzamt wurde weiters ein Nachweis beigebracht, dass das Erinnerungsschreiben des Finanzamtes am 6.11.2021, 20:02 Uhr, in FinanzOnline der Bf zugestellt und (erst) am 12.1.2022 gelesen wurde.

10. In seiner Stellungnahme vom 10.3.2023 verweist das Finanzamt ua. auf die auf der Homepage des BMF angeführten FAQs zum Register der wirtschaftlichen Eigentümer, wo unter

Punkt 1.3. "Befreiungen von der Meldepflicht gemäß § 6 WiEReG" unter Frage 5 angeführt ist:
"Frage: Durch einen Gesellschafterwechsel ist nachträglich eine Meldebefreiung eingetreten. Ist eine Meldung vorzunehmen ?

Antwort: Ja, wenn in solchen Fällen die Meldebefreiung in Anspruch genommen werden soll, so ist die Abgabe einer Meldung erforderlich, mit der die Meldebefreiung in Anspruch genommen wird. Dies ist erforderlich, da der Rechtsträger zuvor mit einer Meldung im Sinne des § 6 Abs. 6 WiEReG abweichende wirtschaftliche Eigentümer gemeldet hat und diese Meldung durch den Eintritt der Meldung nicht aufgehoben wird."

Durch die gegenständliche Beendigung der Treuhandschaft mit Meldung gem. § 5 WiEReG v. 8.10.2020 seien nachträglich nur die Voraussetzungen für eine Meldebefreiung, jedoch noch nicht die Meldebefreiung gem. § 6 WiEReG eingetreten.

11. Vorgenanntes FA-Schreiben (samt Beilagen) wurde der Bf zur Kenntnis gebracht.

In der diesbezüglichen Stellungnahme der Bf vom 4.4.2023 wird ua. noch vorgebracht, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen die Meldebefreiung ex lege eintrete und keine Verpflichtung bestehe, den Eintritt der Befreiung nochmals zu bestätigen. Eine solche Bestätigung lasse sich aus dem Gesetz nicht ableiten und bestehe keine gesetzliche Grundlage für die Vorgehensweise des Finanzamtes. Spätestens ab der Meldung v. 8.10.2020, dh. mit Bekanntgabe und Erfassung des A nunmehr als alleiniger wirtschaftlicher Eigentümer, könne aufgrund ex lege eingetretener Meldebefreiung keine Meldepflicht-verletzung mehr vorliegen.

II. Sachverhalt:

An der im Feber 2019 gegründeten Bf, einer in Österreich ansässigen GmbH, ist Herr A im Ausmaß von 100 % beteiligt (siehe Auszug aus dem Firmenbuch).

Die Erstmeldung gemäß § 5 WiEReG hat die Bf am 21.2.2019 erstattet. Aufgrund des am 4.2.2019 abgeschlossenen Treuhandvertrages mit der B-GmbH, wonach A einen Anteil von 51 % treuhändig für diese GmbH hält, erfolgte ordnungsgemäß die Meldung gemäß § 5 WiEReG und wurden am 25.2.2019 die beiden Gesellschafter der Treugeberin als indirekte wirtschaftliche Eigentümer im Register eingetragen sowie zugleich das direkte wirtschaftliche Eigentum des A auf 49 % berichtet (siehe die Auszüge aus dem Register der wirtschaftlichen Eigentümer mit aktuellen bzw. mit aktuellen und historischen Daten gemäß § 9 Abs. 4 WiEReG, insbes. dortige "Vollzugsübersicht").

Im Jahr 2020 wurde die Treuhandschaft beendet; ab dieser Zeit ist A alleiniger wirtschaftlicher Eigentümer der Bf. Die Bf hat die diesbezügliche (Berichtigungs) Meldung gemäß § 5 WiEReG am 8.10.2020 erstattet. Mit diesem Datum wurden die Treuhandschaft und die beiden eingetragenen indirekten wirtschaftlichen Eigentümer (Gesellschafter der B-GmbH) im Register gelöscht. Im Register der wirtschaftlichen Eigentümer wurde dazu noch (unter "Allgemeine Angaben") der Vermerk gesetzt "Befreiung gemäß § 6 WiEReG: Ja" sowie der "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." (siehe wiederum die beigebrachten Auszüge aus dem Register der wirtschaftlichen Eigentümer mit aktuellen bzw. mit aktuellen und historischen Daten, insbes. dortige "Vollzugsübersicht" und "Allgemeine Angaben").

Mit Erinnerungsschreiben vom 6.11.2021 forderte das Finanzamt die Bf auf, die "Erstmeldung oder Meldung nach Fälligkeit der jährlichen Überprüfung der wirtschaftlichen Eigentümer entsprechend den Bestimmungen des § 5 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG)" bis spätestens 28.12.2021 nachzuholen. Für den Fall der Nichtbefolgung drohte das Finanzamt die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 1.000 an. Die Bf kam dieser Aufforderung nicht nach, weshalb mit Bescheid vom 5.1.2022 die Zwangsstrafe festgesetzt wurde.

Aufgrund des vom Finanzamt vorgelegten Nachweises steht fest, dass die Zustellung des Erinnerungsschreibens in die DataBox in FinanzOnline an die Bf am 6.11.2021, 20:02 Uhr, erfolgte und erst am 12.1.2022 von der Bf gelesen wurde, woraufhin sie unmittelbar danach am 13.1.2022 (lt. "Vollzugsübersicht" im Auszug aus dem Register der wirtschaftlichen Eigentümer) die Meldung gem. § 5 WiEReG durchgeführt hat.

Laut eigenen Angaben hatte die Bf keine rechtzeitige Kenntnis vom Eingang der Erinnerung (samt Aufforderung zur Meldung und Androhung der Zwangsstrafe), da hiezu trotz in FinanzOnline hinterlegter aktueller e-mail-Adresse keine wie sonst übliche Verständigung durch das Finanzamt erfolgt ist.

III. Beweiswürdigung:

Obiger Sachverhalt ergibt sich aus dem eingangs dargestellten Akteninhalt, konkret aus den obbezeichneten Unterlagen, und ist insoweit unstrittig.

Die Angaben der Bf dahin, dass sie in FinanzOnline eine aktuelle e-mail-Adresse zwecks Verständigung über vom Finanzamt zugemittelte Schriftstücke hinterlegt hat und hinsichtlich ggstdl. Erinnerung keine Verständigung – wie ansonsten üblich – erfolgte, wird vom BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung als glaubhaft erachtet, da dem vom Finanzamt an sich nicht widersprochen, sondern lediglich entgegnet wurde, bei der Verständigung handle es sich um eine bloße Serviceleistung ohne jede Rechtswirkung.

IV. Rechtliche Beurteilung:

A) Zur Zustellung der Erinnerung v. 6.11.2021:

a) Gemäß § 97 Abs. 1 lit a Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idgF., werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind, wobei die Bekanntgabe bei schriftlichen Erledigungen grundsätzlich durch Zustellung erfolgt.

Gemäß § 97 Abs 3 BAO kann an Stelle der Zustellung der schriftlichen Ausfertigung einer behördlichen Erledigung deren Inhalt auch telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden. Darüber hinaus kann durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen die Mitteilung des Inhalts von Erledigungen auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise vorgesehen werden, wobei zugelassen werden kann, dass sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf.

Eine Verordnung im Sinne des § 97 Abs. 3 zweiter Satz BAO ist die FinanzOnline-Verordnung 2006. Nach § 5b Abs. 1 FinanzOnline-Verordnung 2006 haben die Abgabenbehörden nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

Gemäß **§ 5b Abs. 2 FinanzOnline-Verordnung 2006 (FOnV)** hat jeder an der elektronischen Zustellung Teilnehmende in FinanzOnline eine E-Mailadresse anzugeben, wenn er über die elektronische Zustellung informiert werden möchte. Die Angabe einer unrichtigen, ungültigen oder gar keiner E-Mailadresse hindert nicht die wirksame Zustellung.

§ 5b Abs. 3 FinanzOnline-Verordnung 2006 sieht für andere Teilnehmer als bestimmte Unternehmer in FinanzOnline die Möglichkeit des Verzichtes auf die elektronische Form der Zustellung vor. Zu diesem Zweck ist ihnen bei ihrem ersten nach dem 31. Dezember 2012 erfolgenden Einstieg in das System unmittelbar nach erfolgreichem Login die Verzichtsmöglichkeit aktiv anzubieten. Die Möglichkeit zum Verzicht ist auch nach diesem Zeitpunkt jederzeit zu gewährleisten.

§ 98 Abs. 2 BAO sieht vor:

"Elektronisch zugestellte Dokumente gelten als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt des Einlangens von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung gilt als nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam."

Die Erläuterungen zu § 98 Abs. 2 BAO enthalten den Satz: der Zeitpunkt, in dem die Daten "in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt" seien, sei "bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox" (270 BlgNR XXIII. GP 13).

Der Zeitpunkt, an dem die Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind (und damit gemäß § 98 Abs. 2 BAO als zugestellt gelten), ist bei FinanzOnline der

Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox, zu der der Empfänger Zugang hat (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl., § 98 Rn 4 mit zahlreichen Judikaturnachweisen, darunter VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105), was im vorliegenden Fall nachweislich am 6.11.2021 erfolgte. Auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den FinanzOnline-Teilnehmer (zB Öffnen, Lesen oder Ausdrucken eines Bescheides) kommt es nicht an (siehe *Ritz/Koran*, aaO, § 98 Rn 4 und die dort angeführte Judikatur).

Auch das Ausbleiben einer Mitteilung/Verständigung an eine gültige e-mail-Adresse des FinanzOnline Teilnehmers berührt nicht die Wirksamkeit einer Zustellung in die DataBox. So spricht auch § 5b Abs. 2 FinanzOnline-Verordnung 2006 von der e-mail-Adresse, um über die elektronische "Zustellung" informiert zu werden, womit verdeutlicht wird, dass der allfälligen Informations-e-mail die wirksame Zustellung bereits vorausgegangen ist (so auch BFG 28.9.2021, RV/7102314/2021). Die zusätzliche Verständigung des Empfängers per e-mail ist sohin eine reine Serviceleistung, an die keine Rechtsfolge geknüpft ist.

Eine Ortsabwesenheit wurde gegenständlich von der Bf im Übrigen nicht behauptet (siehe zu vor: BFG 28.11.2023, RV/7103814/2023).

b) Abgesehen von obiger, bislang einhelliger BFG-Rechtsprechung gilt anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhalt in seinem Erkenntnis v. 15.12.2022, Ra 2022/13/0023, Folgendes ausführt:

" ... Die Revisionswerberin macht weiters geltend, sie habe zu der zu ihrem Steuerkonto eingerichteten Databox in FinanzOnline eine E-Mail-Adresse angegeben. Sie behauptet aber nicht, dass auch zu der für ihre Kommanditistin eingerichteten Databox eine E-Mail-Adresse angegeben worden sei. **Damit ist im vorliegenden Fall nicht zu prüfen, ob die Unterlassung der Information über die elektronische Zustellung per E-Mail nach § 5b Abs. 2 FOnV 2006 zu einer Unwirksamkeit der Zustellung führen würde.** Die hier vorliegende Nichtangabe (betreffend Databox der Kommanditistin als Vertreterin) einer E-Mailadresse hindert die Wirksamkeit der Zustellung schon nach dem Wortlaut des § 5b Abs. 2 FOnV 2006 nicht. ... "

Im Zurückweisungsbeschluss vom 26.1.2023, Ra 2022/16/0112, stützt sich der VwGH wiederum auf § 98 Abs. 2 BAO ("Elektronisch zugestellte Dokumente gelten als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind", dh. mit Einlangen in der DataBox) und bezieht sich auf die Feststellungen des BFG ua. dahin, dass es nicht entscheidend sei, "ob das Finanzamt andere Erledigungen per Post zustellen ließ, entscheidend sei vielmehr, dass die Revisionswerberin unstrittig darüber in Kenntnis gewesen sei, dass sie über eine FinanzOnline-DataBox für elektronische Zustellungen verfüge und **keine Vorkehrungen** dafür getroffen habe, dass sie über elektronische Zustellungen Kenntnis erlange."

Zorn merkt in RdW 2023/214, "VwGH zum Übersehen der elektronischen Bescheidzustellung in die DataBox", in Kommentierung dieses VwGH-Erkenntnisses abschließend an:

*" ... Es bleibt also dabei, dass jede in FinanzOnline angemeldete Person – **abgesehen von der Hinterlegung einer aktuellen E-Mail-Adresse in FinanzOnline** – regelmäßig ihre DataBox kontrollieren sollte."*

Zusammengefasst sind daher nach Ansicht des BFG durchaus berechtigte Zweifel - wie von der Bf gegenständlich moniert – an der Vorgangsweise des Finanzamtes nicht von der Hand zu weisen, dass zufolge der Nicht-Verständigung mit e-mail, trotz ansonsten üblicher Verständigung aufgrund der in FinanzOnline hinterlegten aktuellen e-mail-Adresse, möglicherweise keine rechtswirksame Zustellung der Erinnerung v. 6.11.2021 vorgelegen war; dies in Anlehnung an og. VwGH-Erkenntnis v. 15.12.2022, Ra 2022/13/0023, wonach lediglich aufgrund der dortigen Sachverhaltskonstellation die Frage, ob die Unterlassung der Information über die elektronische Zustellung per E-Mail nach § 5b Abs. 2 FOnV 2006 zu einer Unwirksamkeit der Zustellung führen würde, bislang noch nicht zu klären war.

B) Zur Meldepflicht bzw. Meldebefreiung nach §§ 5 und 6 des Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz - WiEReG, BGBl. I Nr. 136/2017 idgF.:

Nach dem Einleitungssatz des § 2 WiEReG sind wirtschaftliche Eigentümer alle natürlichen Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle ein Rechtsträger letztlich steht. Gemäß § 2 Z 1 lit a WiEReG gehören dazu alle natürlichen Personen, die direkt oder indirekt einen ausreichenden Anteil von Aktien oder Stimmrechten halten, ausreichend an der Gesellschaft beteiligt sind oder die Kontrolle auf die Gesellschaft ausüben. In § 2 Z 1 lit a sublit aa und bb WiEReG wird sodann zwischen direkten und indirekten wirtschaftlichen Eigentümern unterschieden.

Die in § 1 Abs. 2 WiEReG aufgelisteten Rechtsträger mit Sitz im Inland, zu denen auch GmbHs zählen (Z 4 leg cit), haben gemäß § 5 Abs. 1 WiEReG die dort genannten Daten über ihre wirtschaftlichen Eigentümer innerhalb der dort genannten Fristen an die Bundesanstalt Statistik Österreich als Auftragsverarbeiterin der Registerbehörde zu melden.

Mit dem EU-FinAnpG 2019, BGBl I 62/2019 wurde dem Schlussteil des § 5 Abs. 1 WiEReG ua folgender Passus angefügt: "Rechtsträger, die nicht gemäß § 6 von der Meldepflicht befreit sind, haben binnen vier Wochen nach der Fälligkeit der jährlichen Überprüfung gemäß § 3 Abs. 3, die bei der Überprüfung festgestellten Änderungen zu melden oder die gemeldeten Daten zu bestätigen." Dieser gesetzliche Passus ist mit 10.1.2020 in Kraft getreten (§ 19 Abs. 5 WiEReG).

§ 16 Abs. 1 WiEReG lautet:

"Wird die Meldung gemäß § 5 nicht erstattet, kann das Finanzamt Österreich deren Vornahme durch Verhängung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO erzwingen. Die Androhung der Zwangsstrafe ist mit Setzung einer Frist von sechs Wochen vorzunehmen."

Im Gegenstandsfall forderte das Finanzamt die Bf mit Erinnerungsschreiben vom 6.11.2021 dazu auf, die "Erstmeldung oder Meldung nach Fälligkeit der jährlichen Überprüfung der wirtschaftlichen Eigentümer entsprechend den Bestimmungen des § 5 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG)" bis spätestens 28.12.2021 nachzuholen. Da die Bf am 21.2.2019 eine Erstmeldung gemäß § 5 Abs. 1 WiEReG erstattete, zielt das Erinnerungsschreiben vom 6.11.2021 im Ergebnis auf die Abgabe einer Änderungs- oder Bestätigungsmeldung im Sinne des zuvor zitierten § 5 Abs. 1 letzter Satz WiEReG ab. Zur Abgabe einer Änderungs- oder Bestätigungsmeldung sind nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut dieser Bestimmung nur jene Rechtsträger verpflichtet, die nicht gemäß § 6 WiEReG von der Meldepflicht befreit sind.

§ 6 Abs. 2 WiEReG lautet wie folgt:

"Gesellschaften mit beschränkter Haftung gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 sind 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."

Im vorliegenden Fall wurde die mit Treuhandvertrag vom 4.2.2019 getroffene Vereinbarung, wonach der Gesellschafter A 51 % der Anteile der Bf für die Treugeberin B-GmbH hält, im Jahr 2020 aufgelöst. Die bis zu diesem Zeitpunkt als indirekte wirtschaftliche Eigentümer ordnungsgemäß ab 25.2.2019 im Register der wirtschaftlichen Eigentümer gemeldeten beiden Gesellschafter der Treugeberin wurden mit Meldung gem. § 5 WiEReG am 8.10.2020 gelöscht. Ab diesem Zeitpunkt war A alleiniger direkter wirtschaftlicher Eigentümer der Bf/GmbH, dh. eine natürliche Person Alleingesellschafter und wirtschaftlicher Eigentümer der Bf. Aus diesem Grund ist die Bf seit damals gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 WiEReG von der Meldepflicht befreit. Die vorliegenden Auszüge aus dem Register der wirtschaftlichen Eigentümer enthalten unter "Allgemeine Angaben" diesbezüglich den Vermerk "*Befreiung gemäß § 6 WiEReG: Ja*". Darüber hinaus wurde anschließend der für das BFG insofern nicht nachvollziehbare Vermerk gesetzt: "*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.*"

Wenn das Finanzamt in diesem Zusammenhang darauf verweist, dass die Bf eine Bestätigungsmeldung abzugeben gehabt hätte, um die Meldebefreiung in Anspruch zu nehmen, so findet dies, worauf von Seiten der Bf zutreffend hingewiesen wird, keine Deckung in den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (in diesem Sinne auch *Reiner/Zahradnik*,

WiEReG § 6 Rz 18 f). Das Gesetz unterscheidet im Hinblick auf die Meldebefreiung nicht danach, ob diese bereits bei der Gründung des Rechtsträgers vorliegt oder – wie im vorliegenden Fall – erst später im Zuge der Änderung des Kreises der Gesellschafter eintritt (vgl. *Reiner/Zahradnik*, WiEReG § 6 Rz 15). Dies kommt auch in den Erläuternden Bemerkungen zu BGBl I 136/2017 (ErlRV 1660 BlgNR XXV. GP, 9) zum Ausdruck, wo es wörtlich wie folgt heißt: "Diese Befreiungen sollen sowohl bei der erstmaligen Befüllung als auch im laufenden Betrieb zur Anwendung gelangen. Bei Anwendbarkeit der Befreiung werden die entsprechenden Daten von der Bundesanstalt Statistik Österreich aus den Quellregistern übernommen." Die Meldebefreiung des § 6 Abs. 2 Satz 1 WiEReG, verbunden mit der automationsunterstützten Datenübernahme durch die Bundesanstalt Statistik Österreich (§ 6 Abs 2 Satz 2 WiEReG), tritt bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen **ex lege** ein, ohne dass es einer Bestätigung durch den Rechtsträger bedarf (in diesem Sinne auch *Reiner/Zahradnik*, WiEReG § 6 Rz 18). Eine Meldepflicht besteht gemäß § 6 Abs. 2 letzter Satz WiEReG diesfalls nur dann, wenn "eine andere natürliche Person", somit eine natürliche Person, die *nicht* bereits automationsunterstützt in das Register der wirtschaftlichen Eigentümer übernommen wurde (vgl. ErlRV 108 BlgNR XXVI. GP, 23), wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 2 WiEReG ist (zB aufgrund eines Treuhandverhältnisses). Dies ist gegenständlich jedoch deshalb nicht der Fall, weil die betreffenden Gesellschafter der Treugeberin (als "andere natürliche Personen") bereits - mit entsprechender Meldung vom 25.2.2019 - in das Register als indirekte wirtschaftliche Eigentümer aufgenommen waren und am 8.10.2020 gelöscht wurden.

Das Finanzamt stützt sich in seiner Argumentation im Wesentlichen darauf, dass sich die Verpflichtung zur Abgabe einer Meldung im vorliegenden Fall aus § 6 Abs. 6 WiEReG ergebe, und verweist in seiner Stellungnahme auf die vom Bundesministerium für Finanzen erstellten "FAQs zum Register der wirtschaftlichen Eigentümer", hier insbesondere auf die Frage 5 samt Beantwortung mit dem Wortlaut:

"Frage 5: Durch einen Gesellschafterwechsel ist nachträglich eine Meldebefreiung eingetreten. Ist eine Meldung vorzunehmen?

Antwort: Ja, wenn in solchen Fällen die Meldebefreiung in Anspruch genommen werden soll, so ist die Abgabe einer Meldung erforderlich, mit der die Meldebefreiung in Anspruch genommen wird. Dies ist erforderlich, da der Rechtsträger zuvor mit einer Meldung im Sinne des § 6 Abs. 6 WiEReG abweichende wirtschaftliche Eigentümer gemeldet hat und diese Meldung durch den Eintritt der Meldebefreiung nicht aufgehoben wird."

Diese Sichtweise überzeugt nach dem Dafürhalten des BFG nicht. **§ 6 Abs. 6 WiEReG** lautet wie folgt:

"Wenn ein Rechtsträger eine Meldung gemäß den vorgenannten Absätzen vornimmt oder auf die Meldebefreiung verzichtet, dann hat keine Übernahme der Daten durch die Bundesanstalt Statistik Österreich für diesen Rechtsträger zu erfolgen. Wenn die Voraussetzungen für die Befreiung in späterer Folge wieder zutreffen, kann der Rechtsträger dies im elektronischen

Weg über das Unternehmensserviceportal an die Bundesanstalt Statistik Österreich als Auftragsverarbeiterin der Registerbehörde melden."

§ 6 Abs. 6 Satz 1 WiEReG spricht ausdrücklich von der Vornahme einer "Meldung gemäß den vorgenannten Absätzen" und nicht etwa von einer Meldung gemäß den vorgenannten "Paragraphen". Es wird damit eindeutig und unzweifelhaft nur auf die Abs. 1 bis 5 des § 6 WiEReG Bezug genommen, die in ihrem jeweils letzten Satz unter den dort genannten Voraussetzungen eine Meldepflicht gemäß § 5 Abs 1 WiEReG normieren. In Zusammenschau mit dem hier einschlägigen § 6 Abs 2 WiEReG kann somit nur dessen letzter Satz gemeint sein, demzufolge eine Meldung gemäß § 5 WiEReG zu erstatten ist, wenn "eine andere natürliche Person", somit eine natürliche Person, die *nicht* bereits automationsunterstützt in das Register der wirtschaftlichen Eigentümer übernommen wurde (vgl ErlRV 108 BlgNR XXVI. GP, 23), wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 2 WiEReG ist.

§ 6 Abs. 6 Satz 2 WiEReG ordnet an, dass dann, "wenn die Voraussetzungen für die Befreiung in späterer Folge wieder zutreffen, [...] der Rechtsträger dies im elektronischen Weg über das Unternehmensserviceportal an die Bundesanstalt Statistik Österreich als Auftragsverarbeiterin der Registerbehörde melden kann." Die in § 6 Abs. 6 Satz 2 WiEReG vorgesehene "aktive Inanspruchnahme" der Meldebefreiung ist in Zusammenschau mit § 6 Abs. 6 Satz 1 WiEReG sowie – bezogen auf GmbH – § 6 Abs. 2 WiEReG auf jene Fälle beschränkt, in denen eine nur aus natürlichen Personen als Gesellschafter bestehende und damit grundsätzlich meldebefreite GmbH (§ 6 Abs. 2 Satz 1 und 2 WiEReG) zuvor auf die Meldebefreiung verzichtet hat oder – weil eine natürliche Person, die nicht bereits automationsunterstützt in das Register der wirtschaftlichen Eigentümer übernommen wurde, wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 2 WiEReG ist (zB aufgrund eines Treuhandverhältnisses) – eine Meldung gemäß § 6 Abs. 2 letzter Satz WiEReG iVm § 5 WiEReG abgegeben hat (vgl. zu obigen Ausführungen: BFG 8.3.2022, RV/2100716/2021; BFG 28.11.2022, RV/7101364/2022).

Entgegen der Ansicht des Finanzamts liegt gegenständlich kein Anwendungsfall des § 6 Abs. 6 WiEReG vor, zumal die Bf zu keinem Zeitpunkt auf die Meldebefreiung verzichtet und auch keine Meldung gemäß § 6 Abs. 2 letzter Satz WiEReG iVm § 5 WiEReG ("... wenn *"eine andere natürliche Person"*, somit eine natürliche Person, die nicht bereits automationsunterstützt in das Register der wirtschaftlichen Eigentümer übernommen wurde, wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 2 WiEReG ist") abzugeben hatte, da das Treuhandverhältnis bzw. die Gesellschafter der Treugeberin bereits im Register als indirekte wirtschaftliche Eigentümer aufgenommen waren und am 8.10.2020 gelöscht wurden. Insofern trifft es auch nicht zu, wie vom Finanzamt im Vorlagebericht ausgeführt, dass die Bf *"mit der Meldung vom 8.10.2020 abweichende wirtschaftliche Eigentümer gemeldet"* habe. Vielmehr hat ab diesem Zeitpunkt der Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 2 Satz 1 WiEReG gegriffen.

Es ist auch nicht zu übersehen, dass mit BGBl. I Nr. 97/2023 eine Gesetzesnovelle erfolgte und ua. § 6 Abs. 6 WiEReG wie folgt geändert wurde:

"(6) Wenn ein Rechtsträger eine Meldung gemäß § 5 vorgenommen hat, dann hat keine Übernahme der Daten durch die Bundesanstalt Statistik Österreich für diesen Rechtsträger zu erfolgen. Liegen die Voraussetzungen für eine Meldebefreiung vor, kann der Rechtsträger die Meldebefreiung in Anspruch nehmen, wenn er dies im elektronischen Weg über das Unternehmensserviceportal an die Bundesanstalt Statistik Österreich als Auftragsverarbeiterin der Registerbehörde meldet."

Diese Änderung ist (erst) mit 1.8.2023 in Kraft getreten. Laut den Gesetzesmaterialien (siehe Erläuterungen RV 2091 der Beilagen Nr. XXVII. GP, S. 5) sollte mit dieser Änderung "sichergestellt werden, dass Rechtsträger, die eine Meldung gem. § 5 abgegeben haben, bei einem nachträglichen Eintritt der Meldebefreiung einmalig aktiv eine Meldung abzugeben haben, um die Meldebefreiung in Anspruch zu nehmen. Gerade in Fällen, in denen aufgrund eines Gesellschafterwechsels die Meldebefreiung erlangt wird, würde eine automatische Aktivierung der Meldebefreiung dazu führen, dass aufgrund von Treuhandschaften, Kontrollverhältnissen oder Stimmrechten gemeldete wirtschaftliche Eigentümer beendet werden würde. **Dies soll durch die Neuregelung verhindert werden.**"

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die vom Finanzamt ins Treffen geführte verpflichtende aktive Abgabe einer Meldung bzw. Bestätigung zur Inanspruchnahme der Meldebefreiung bei gegenständlicher Sachverhaltskonstellation nach der im Jahr 2021 geltenden Rechtslage keine Deckung in den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen findet. Die Bf war als meldebefreiter Rechtsträger nicht dazu verpflichtet, eine Änderungs- oder Bestätigungsmeldung gemäß § 5 Abs. 1 letzter Satz WiEReG zu erstatten. Dementsprechend war das Finanzamt nicht dazu berechtigt, das gegenständliche Zwangsstrafenverfahren durchzuführen.

Der angefochtene Zwangsstrafenbescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

C) Zum Ermessen:

Nachdem aus oben dargelegten Gründen der Beschwerde Berechtigung zukommt, erübrigt es sich, auf diesen Beschwerdepunkt noch näher einzugehen.

Selbst dann aber, wenn – entgegen obigen Ausführungen – eine Meldepflicht nach dem WiEReG bestanden haben sollte, so wäre nach dem Dafürhalten des BFG angesichts aller vorliegenden Umstände bei der Bf wenig bis gar kein Verschulden am Versäumnis, binnen der Nachfrist die Meldung zu erstatten, zu erkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der 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.

Nach derzeitiger Rechtslage gelten Dokumente als mit Einlangen in der DataBox in FinanzOnline als zugestellt, wobei allerdings zur Rechtsfrage, ob die Unterlassung der Information bzw. Verständigung über die elektronische Zustellung per E-Mail nach § 5b Abs. 2 FOnV 2006 zu einer Unwirksamkeit der Zustellung führt (vgl. in VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023), bislang noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist. Aus diesem Grund ist die Revision zuzulassen.

Innsbruck, am 17. Juli 2024