

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- gesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien,

über die Beschwerde vom 19. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Juli 2022 betreffend zweite Zwangsstrafe in Höhe von 4.000 € gemäß § 111 BAO iVm § 5 WIEReG

zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der gegenständliche Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die zweite Zwangsstrafe wird mit 1.500 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Inhaltsverzeichnis:

I. **Verfahrensgang**

I.1. Zur Beschwerdeführerin

- I.2. Verfahren vor der belangten Behörde
- I.3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vor der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (nächster Punkt 4)
- I.4. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs in dem von der belangten Behörde angeführten mit dem gegenständlichen Verfahren vergleichbaren Verfahren RV/7103389/2022 im Sinne einer Abweisung der Amtsrevision
- I.5. Weiteres Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

- II.1. Sachverhalt
- II.2. Beweiswürdigung
- II.3. Rechtliche Beurteilung
 - II.3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)
 - II.3.1.1. Rechtsgrundlagen
 - II.3.1.2. Rechtliche Würdigung (Spruchpunkt I teilweise Stattgabe)
 - II.3.1.2.1. Verpflichtung zur Meldung nach den Bestimmungen des WiEReG und Zuständigkeitsübergang durch die Organisationsreform 2021
 - II.3.1.2.2. Zustellvollmacht und ihre rechtlichen Konsequenzen
 - II.3.1.2.3. Parteiwille in Relation zu Gesetzgeber und Judikatur
 - II.3.1.2.4. Ermessen
 - II. 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin:

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge als Bf bezeichnet) ist eine GmbH mit Sitz in ***Adresse Bf***, Firmenbuchnummer FN ***abc***. Die Bf vermietet als Großbetrieb

Kraftfahrzeuge im Rahmen eines international tätigen Konzerns. Im Zuge der Organisationsreform ging die Zuständigkeit für die Bf auf das Finanzamt für Großbetriebe über.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Nach vorangegangener Erinnerung vom 8. April 2022, die das Finanzamt Österreich (in der Folge als belangte Behörde bezeichnet) an die Bf in ihre Finanz-Online Databox elektronisch übermittelte, in der sie diese aufforderte, die Meldung entsprechend dem § 5 des Bundesgesetzes über die Einrichtung eines Registers der wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaften, anderen juristischen Personen und Trusts (Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz, idF kurz: WiEReG) bis 30. Mai 2022 vorzunehmen und für den Fall, der Aufforderung nicht Folge zu leisten, eine Zwangsstrafe von 1.000 € gemäß § 111 BAO androhte, setzte die belangte Behörde am 31. Mai 2022 (in der Folge als Bescheid 1 bezeichnet) die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 1.000 € fest, mit der Begründung, dass die Meldung bis dato von der Bf noch nicht vorgenommen worden sei und forderte sie neuerlich auf, bis 22. Juli 2022 die Meldung nachzuholen, mit der Androhung einer weiteren Zwangsstrafe von 4.000 € für den Fall, dass die Meldung weiterhin unterlassen würde.

Mit Bescheid vom 25. Juli 2022 (in der Folge als Bescheid 2 bezeichnet) setzte die belangte Behörde dann die zweite Zwangsstrafe fest, mit der Begründung, dass die Meldung nach wie vor nicht vorgenommen worden wäre.

Alle drei Schriftstücke wurden von der belangten Behörde der Bf elektronisch in ihre Finanz-Online Databox zugestellt.

Am 18. August 2022 erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen beide Bescheide. Verfahrensgegenständlich ist nur der Bescheid 2, das Verfahren gegen Bescheid 1 wurde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 30. April 2024 zurückgewiesen, BFG 30.4.2024, RV/7100834/2023.

Die Beschwerde gegen Bescheid 2 wurde hauptsächlich damit begründet, dass die belangte Behörde an die Bf direkt und nicht an ihre steuerliche Vertretung zugestellt hat, obwohl seit 2005 eine generelle Zustellvollmacht der steuerlichen Vertretung hinterlegt sei, jedoch von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden sei.

Erst als die Bf im Posteingang ihrer FinanzOnline-Databox den Eingang bemerkte, hätte sie die drei Schriftstücke am 28. Juli 2022 an die steuerliche Vertreterin weitergeleitet. Die Meldung des wirtschaftlichen Eigentümers wäre am 16. August 2022 nachgeholt worden.

Gemäß § 9 Abs. 3 ZustG hätte die Behörde bei aufrechter Zustellvollmacht an den Vertreter zuzustellen, wobei in diesem Zusammenhang auf das BFG Erkenntnis vom 30.05.2022, RV/4100160/2022 verwiesen wurde in Bezug darauf, dass die Zustellvollmacht umfassend für Angelegenheiten der Abgabenerhebung gleichermaßen wie für das WiEReG Verfahren gelte.

Eine Zustellung an die Bf bei aufrechter Zustellvollmacht sei nicht rechtswirksam, wodurch die Zustellung an die Bf unwirksam sei und erst durch den Zugang an die Vertretung am 28. Juli 2022 gemäß § 9 Abs. 3 ZustG geheilt sei. Die sechswöchige Frist beginne daher erst ab 28. Juli 2022 zu laufen.

Außerdem wäre die 2. Zwangsstrafe verhängt worden, bevor die erste bescheidmäßig rechtswirksam zugestellt worden sei.

Somit wäre gegen § 111 BAO verstoßen worden, weil die Zwangsstrafe nicht erst nach Ablauf der dafür vorgesehenen gesetzlichen Frist verhängt worden sei. Beantragt wurde die Aufhebung des Bescheides 2.

Am 19. Oktober 2022 erließ die belangte Behörde die abweisende Beschwerdeentscheidung auf Grund der Beschwerde gegen Bescheid 2.

Ein Vermerk, dass der Bf Erledigungen der Abgabenbehörde elektronisch zugestellt werden sollten, sei gesetzt und das sei auch in der Beschwerde nicht bestritten worden.

Die belangte Behörde stand auf dem Standpunkt, dass keine aufrechte Zustellvollmacht vorliege. Sie begründete das folgendermaßen:

„... Die Zustellbevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. Dies kann durch die Partei oder den Vertreter erfolgen. Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasst, ist sie dennoch von der Abgabebehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten. Daher ist zB. eine im Einkommensteuerverfahren des Geschäftsführers einer GmbH ausgewiesene Zustellungsbevollmächtigung nicht für seine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO maßgebend, solange kein Hinweis auf die Bevollmächtigung in diesem Verfahren erfolgt (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), ZuStG, § 9, III. Erteilung der Zustellungsvollmacht [Rz 17 – 22].

Der VwGH vertritt weiters, dass eine Zustellvollmacht nur immer der Behörde gegenüber wirksam ist, gegenüber der sie erklärt wurde. Keineswegs hat sie Bedeutung in einem vor einer anderen Behörde anhängigen Verfahren (VwGH 08.09.2010, 2008/16/0170).

In dem der Beschwerde zugrundeliegenden Verfahren handelt es sich um ein Zwangsstrafenverfahren, in dem gem. § 14 Abs. 6 WiEReG das FAÖ nunmehr ausschließlich zuständig ist. Dass sich das Zwangsstrafenverfahren von den regelmäßigen, wiederkehrenden Abgaben im Sinne des § 213 Abs. 1 BAO unterscheidet, geht aus § 16 Abs. 2 WiEReG hervor. Darin wird bestimmt, dass eine Zwangsstrafe als Abgabe im Sinne des § 213 Abs. 2 BAO zu behandeln ist. Daher ist die Zwangsstrafe gesondert von den anderen Abgaben zu buchen und darüber hinaus auch als ein eigenes Verfahren gemäß der oben angeführten Judikatur des VwGH zu behandeln. Für eine gültige Zustellvollmacht, welche im Zwangsstrafenverfahren von der ho. Behörde zu beachten gewesen wäre, wäre es daher nötig gewesen, dass sich die Bf - bzw der steuerliche Vertreter - im beschwerdegegenständlichen Zwangsstrafenverfahren auf die Zustellvollmacht beruft.

Die Zustellvollmacht, welche seit 2005 angemerkt war, auf die sich die Bf in der Beschwerde beruft, konnte von der ho. Behörde nicht berücksichtigt werden, weil der beim FAG zum Abgabenkonto gemäß § 213 Abs. 1 BAO hinterlegten Zustellvollmacht nur Bedeutung für die vom FAG wiederkehrend zu erhebenden Abgaben (samt dazugehörigen Nebenansprüchen) zukommt.

In der Beschwerde wird darüber hinaus auf die Entscheidung des BFG vom 30.05.2022 RV/4100160/2022 verwiesen. Darin wird ausgeführt, dass die Androhung der Zwangsstrafe jedenfalls falsch zugestellt wurde, da diese mit der Steuernummer des FAG zugestellt worden ist. Dagegen ist einzuwenden, dass die Androhung der Zwangsstrafe gem. §§ 16 Abs.1 WiEReG iVm. 111 BAO ein integraler Bestandteil des Zwangsstrafenverfahrens ist. Sollte der Zwangsstrafenbescheid nicht korrekt angedroht werden, oder die Frist des § 16 WiEReG nicht eingehalten werden, wäre die Zwangsstrafe nicht rechtskonform. Auf diesen integralen Zusammenhang der Androhung und der Verhängung der Zwangsstrafe weist auch die Bf hin, wenn sie in der Beschwerde beantragt, dass aufgrund fehlerhafter Zustellung und Nichteinhaltung der Frist des § 16 WiEReG die Zwangsstrafe aufzuheben ist.

Wenn jedoch die Zwangsstrafe von Gesetzes wegen jedenfalls anzudrohen ist, dann gehört die Androhung konsequenter Weise auch zum Zwangsstrafenverfahren, wodurch die Zustellung direkt an die Bf in die Databox sich jedenfalls als korrekt erweist.

An der obigen Darstellung vermag auch der im Erkenntnis des BFG vom 30.5.2022, RV/4100160/2022, thematisierte Zuständigkeitsübergang im Zusammenhang mit der Organisationsreform nichts zu ändern. Gemäß § 323b Abs. 1 BAO sind das FAÖ und das FAG für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1.1.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes getreten. Gemäß § 323b Abs. 2 BAO waren die anhängigen

Verfahren von der jeweils am 1.1.2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortzuführen. Daraus ergibt sich unmissverständlich, dass sämtliche Vollmachten für WiEReG-Zwangsstraßenverfahren, die am 31.12.2020 einem Finanzamt bekannt waren, aufgrund der Übergangsbestimmungen des § 323b Abs. 1 und 2 BAO ab dem 1.1.2021 vom FAÖ zu beachten waren. Eine solche Konstellation liegt aber weder dem Erkenntnis des BFG vom 30.5.2022, RV/4100160/2022, noch der gegenständlichen Beschwerde zugrunde.

Schlussendlich kann zu der Entscheidung des BFG vom 30.5.2022, RV/4100160/2022, angemerkt werden, dass darin abgesprochen wird, dass sich die für das Zwangsstraßenverfahren zuständige Behörde die Vertretungshandlungen des steuerlichen Vertreters vor der Registerbehörde zurechnen lassen muss. Dies widerspricht jedoch im Gesamten der oben dargestellten Judikaturlinie des VwGH, dass eine Zustellvollmacht nur immer der Behörde gegenüber wirksam ist, gegenüber der sie erklärt wurde. Keineswegs hat sie Bedeutung in einem vor einer anderen Behörde anhängigen Verfahren. Daher ist auf den Verweis der Entscheidung des BFG vom 30.5.2022, RV/4100160/2022 für die Bf nichts zu gewinnen.

Es kann daher zusammengefasst werden, dass aufgrund aller obiger Argumente, keine gültige Zustellvollmacht für das Zwangsstraßenverfahren vor der ho. Behörde vorgelegen hat. Die Androhung der Zwangsstrafe vom 08.04.2022, sowie der Zwangsstraßenbescheid vom 31.05.2022 und auch der beschwerdegegenständliche Zwangsstraßenbescheid, sind daher rechtskonform direkt an die Bf in ihre Databox zugestellt geworden. Die Meldung des wirtschaftlichen Eigentümers erfolgte im gegenständlichen Fall nicht innerhalb der Frist des § 16 WiEReG nach der Androhung....“

Das Ermessen des Bescheides 2 begründete die belangte Behörde folgendermaßen:

„... Das Register der wirtschaftlichen Eigentümer ist eine Umsetzung der Art. 30 und 31 der Richtlinie (EU) 2015/849 (4. Geldwäscherichtlinie). Mit dem Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG), BGBl. I 136/2017 wurde das von der 4. und 5. Geldwäscherichtlinie vorgesehene Register für Gesellschaften und sonstige juristische Personen sowie das Register für Trusts in einem zentralen Register umgesetzt. Die Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer iSd § 5 WiEReG dient dem Zweck der Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems für Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung.

Aus obigen Bestimmungen ist zu entnehmen, dass eine Zwangsstrafe vor der Festsetzung anzudrohen ist. Diese Androhung wurde mit 08.04.2022 elektronisch zugestellt. Darin wurde auf die Verpflichtung zur Meldung bei sonstiger Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 1.000,00 informiert.

Da die gesetzte Frist nicht eingehalten wurde, wurde am 31.05.2022 ein Bescheid über eine

Zwangsstrafe von EUR 1.000,00 erlassen, gleichzeitig eine weitere Zwangsstrafe in Höhe von EUR 4.000,00 angedroht, und dieser am selben Tag auch elektronisch zugestellt. Da auch danach keine Meldung stattgefunden hat, wurde der beschwerdegegenständliche Bescheid am 25.07.2022 erlassen und elektronisch zugestellt, was durch die Bf auch nicht bestritten wird. Die Zwangsstrafe wurde daher dem Grunde nach zu Recht festgesetzt.

Hinsichtlich Zweckmäßigkeit liegt der Sinn der Zwangsstrafe im Erhalt der geforderten Meldungen, damit die Abgabenbehörde jederzeit aktuell über den wirtschaftlichen Eigentümer eines Abgabepflichtigen informiert ist und allfällige Verfolgungshandlungen setzen kann. Der Behörde soll ohne weitere Maßnahmen und Amtshandlungen ermöglicht werden, im Bedarfsfalle an den wirtschaftlichen Eigentümer heranzutreten. Daher erweist sich die Verhängung der Zwangsstrafe als zweckmäßig, da dem Bf der Aufforderung zur Meldung im Rahmen der Androhung der Zwangsstrafe nicht nachgekommen ist. Die Bf hätte bereits bei Erhalt (spätestens beim Lesen) des Erinnerungsschreibens auffallen müssen, dass bei der Behörde keine Meldung eingegangen war und nach Ansicht der Behörde eine derartige Meldeverpflichtung gegeben war. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte die Bf im Rahmen der gebotenen Sorgfalt der Ursache für das Nichtvorliegen der Meldung und der von der Behörde angenommenen Meldepflicht auf den Grund gehen müssen. Dies war aber augenscheinlich nicht der Fall, da die Bf erst nach Verhängung der Zwangsstrafe aktiv wurde und erst danach die erforderliche Meldung erstattet hat. Daher war die Verhängung der Zwangsstrafe in diesem Fall nicht unbillig.“

Die Höhe der Zwangsstrafe im Bescheid 2 wurde wie folgt begründet:

„...Das Gesetz sieht für die Ermessensübung hinsichtlich der Höhe der Zwangsstrafe keine verbindlichen Vorgaben vor. § 111 Abs 3 BAO bestimmt lediglich, dass die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von EUR 5.000 nicht übersteigen darf. Von dem maximalen Betrag in Höhe von EUR 5.000 wurde von der Behörde eine Strafe in Höhe von 80 % dessen verhängt.

In den Beilagen XXV. GP - Regierungsvorlage 1660 - Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum BGBl Nr. I 136/2017, wird ausgeführt: „Dieses Register soll einen wesentlichen Beitrag zur Verhinderung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung leisten. Dies kann nur dann gelingen, wenn alle inländischen zuständigen Behörden, die Geldwäschemeldestelle sowie alle inländischen Verpflichteten, die Sorgfaltspflichten gemäß der nationalen Umsetzung der Richtlinie (EU) 2015/849 anzuwenden haben, auf ein Register zugreifen können, in dem aussagekräftige Daten über die wirtschaftlichen Eigentümer von Rechtsträgern gespeichert sind. Damit das Register seine Funktion erfüllen kann, verpflichtet die Richtlinie (EU) 2015/849 die Mitgliedstaaten Maßnahmen vorzusehen, die gewährleisten, dass die gespeicherten Daten der wirtschaftlichen Eigentümer aktuell und richtig sind. Das Register kann seine Funktion nur dann erfüllen, wenn die Rechtsträger ihrer Verpflichtung zur Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer nachkommen. Die Nichterfüllung der gesetzlichen Meldeverpflichtung, welche

jedenfalls eine unvertretbare Leistung durch den Rechtsträger im Sinne des § 111 BAO darstellt, soll daher durch das Beugemittel der Zwangsstrafe herbeigeführt werden können."

Die Bf hat durch ihr Unterlassen der Meldung diesen Zweck der Bestimmung vereitelt.

Seit der Erinnerung die die Bf bekommen hat, bis zur tatsächlichen Verhängung der Zwangsstrafe liegt ein Zeitraum von mehr als vier Monaten in dem die Bf Möglichkeit hatte die Eintragung in das Register vorzunehmen. Tatsächlich eingetragen wurde erst am 16.08.2022. Berücksichtigt muss auch werden, dass die letzte Meldung der Bf am 10.03.2021 war.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Bf durch ihre Säumnis ein behördliches Handeln erzwang.

Dies auch im Jahre 2021, als die letzte Meldung zum Register von der Bf auch schon verspätet war, sodass eine Androhung der Zwangsstrafe auch im Jahr 2021 erfolgte.

Die Gesellschaft vermietet Kraftfahrzeuge, die entweder gekauft oder geleast werden, an Privat und Firmenkunden. Demnach bezieht die Gesellschaft als Umsatzerlöse im Wesentlichen Mieteinnahmen und Umsatzerlöse aus dem Rückverkauf der Fahrzeuge. Bei der Bf handelt es sich um einen Großbetrieb und ist diese in einem international tätigen Konzern eingebettet. Die Bf hat im letztveranlagten Zeitraum 2021 steuerlich zwar keine Einnahmen und hat Mindestkörperschaftsteuer bezahlt, jedoch spricht ein Bilanzgewinn von 15.581.918,43 EUR zu Anfang des Jahres 2021 nicht davon, dass die Bf von der Zwangsstrafe besonders hart getroffen wird."

Die belangte Behörde schloss daraus, dass in der Zusammenschau die festgesetzte Zwangsstrafe in Höhe von 4.000 € nur als billig und zweckmäßig beurteilt werden könne.

Nach genehmigten Fristverlängerungsanträgen brachte die Bf ihren Vorlageantrag gegen die Beschwerde vorentscheidung ein, verwies auf die Ausführungen in der Beschwerde und beantragte die ersatzlose Aufhebung des gegenständlichen Zwangsstrafenbescheides.

Ergänzend führte die Bf ausführlich aus, dass die Kernaussagen der belangten Behörde für die von ihr angenommene Unbeachtlichkeit der am 20. Dezember 2005 angezeigten Zustellvollmacht für das WiEREg-Zwangsstrafenverfahren dreierlei seien:

1. dass die Zustellbevollmächtigung laut der in den Beschwerde vorentscheidungen angeführten Literatur immer im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden müsse,
2. dass die Zustellvollmacht gemäß der in den Beschwerde vorentscheidungen angeführten Judikatur immer nur der Behörde gegenüber wirksam sei, gegenüber der sie erklärt würde und

3. dass aus den Übergangsbestimmungen des § 323 b Abs. 1 und 2 BAO (zur Organisationsreform) abzuleiten sei, dass (nur) diejenigen Vollmachten (für WiEReG-Zwangsstrafenverfahren), welche am 31. Dezember 2020 einem Finanzamt bekannt waren, ab dem 1. Jänner 2021 vom Finanzamt Österreich zu beachten wären, wobei eine solche Konstellation aber gegenständlich nicht vorliege.

Nach Ansicht der Bf könnten die vom Finanzamt dargelegten Argumente entkräftet werden, wie in der Folge dargestellt wurde.

Vorweg wies die Bf noch daraufhin, dass der Blick auf die ihres Erachtens auf den konkreten Fall anwendbare und überdies auch aktuelle Judikatur (wie VwGH vom 28.10.2014, 2012/13/0102, BFG vom 12.08.2022, RV/3100019/2022, BFG vom 23.08.2022, RV/7102373/2022, BFG vom 29.11.2022, RV/7103389/2022 und BFG vom 19.12.2022, RV/1100355/2021) aufschlussreich sei.

Zu den drei Punkten führte die Bf wie folgt aus:

„...“

Ad 1) Gültigkeit der Zustellvollmacht nur bei Geltendmachung im jeweiligen Verfahren?

Die in den Beschwerdeentscheidungen angeführte Literatur (i.e. Ritz/Koran, BAO, 7. Auflage (2021), ZustG, § 9, III. Erteilung der Zustellungsvollmacht, Rz 17-22) bezieht sich auf VwGH-Entscheidungen, die unseres Erachtens nicht auf den vorliegenden Fall übertragbar sind:

- VwGH vom 31.08.2000, 98/16/0310

Hier hat der VwGH das Vorliegen einer (rechtswirksamen) Zustellvollmacht entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers bestätigt; dies betreffend die Zustellung einer Strafverfügung.

Wir erlauben uns die Anmerkung, dass sich aus dieser Rechtssache unseres Erachtens für das vorliegende Verfahren keine Schlussfolgerung ziehen lässt; dies auch deshalb, weil in der Praxis vor den Abgabenbehörden in Bezug auf die Zustellvollmacht aus unseres Erachtens rechtlich gut nachvollziehbaren Gründen die vom Finanzamt vertretene Sichtweise im Allgemeinen in keiner Weise beobachtet werden kann, wie weiter unten noch detailliert aufgezeigt werden wird.

- VwGH vom 19.12.2001, 2001/13/0135

Eine Entscheidung unter dieser Zahl (nämlich 2001/13/0135) war für uns nicht mit diesem Datum auffindbar. Ein VwGH-Erkenntnis mit dieser Zuordnungsnummer datiert vom 29.09.2004 und hat unseres Erachtens nichts Erkennbares mit der Frage der Gültigkeit von Zustellvollmachten zu tun (möglicherweise handelt es sich um ein Redaktionsversehen in der vom Finanzamt als Begründung angeführten Literatur).

- VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0026

In diesem Verfahren ist der VwGH der Beschwerde gefolgt und hat erkannt, dass die Zustellung korrekterweise nicht an die Beschwerdeführerin, sondern an die einschreitende Rechtsanwältin erfolgen hätte müssen. Außerdem war offenbar nur ein fallspezifisches Einschreiten der bevollmächtigten Rechtsanwältin gegeben - und nicht, wie vor den Abgabebehörden meist praktiziert, eine umfassende Vertretungsvollmacht des steuerlichen Vertreters angezeigt worden.

Der Sachverhalt hat daher eher wenig mit dem hier vorliegenden Fall gemeinsam; die Tatsache, dass im vor dem VwGH behandelten Fall eine im speziellen Verfahren angezeigte Vollmacht vorhanden war, würde stützt aber indirekt die weiter unten noch näher ausgeführte Sichtweise, wonach eine Geltendmachung im jeweiligen Verfahren für über FinanzOnline hinterlegte allgemeine Vollmachten von Parteienvertretern im Umkehrschluss offenbar nicht erforderlich ist.

- VwGH vom 08.09.2010, 2008/16/0170

In diesem Verfahren war (unter anderem) fraglich, ob ein mit der Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer beauftragter Notar ohne Weiteres als Zustellbevollmächtigter in Betracht kommt, was mangels einer in der Beauftragung inkludierten Zustellvollmacht selbstredend nicht der Fall sein kann.

Der VwGH hielt zusätzlich fest, dass eine Zustellvollmacht vor dem Betriebsfinanzamt nicht auch vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern wirksam werden könne. Unbeschadet dessen ist eine konkrete Schlussfolgerung daraus für das (hier vorliegende) Beschwerdeverfahren nicht möglich, weil die Bevollmächtigung im Fall unserer Mandantschaft sehr wohl seinerzeit gegenüber der zuständigen Behörde angezeigt worden war und erst danach eine gesetzlich bedingte Zuständigkeitsänderung eingetreten ist, was in diesem vor dem VwGH behandelten Verfahren offenbar nicht der Fall war.

- VwGH vom 28.06.2012, 2010/16/027

Mit dieser Entscheidung hielt der VwGH fest, dass eine Zustellvollmacht im Abgabenverfahren vor dem Finanzamt nicht gleichzeitig auch für das Finanzstrafverfahren gelte. Dieses Erkenntnis ist unseres Erachtens allerdings ein „Ausreißer“, der sich schlichtweg nicht mit den Erfahrungen, die wir in der Praxis machen, zu decken scheint, denn finanzstrafrechtliche Verfügungen werden sehr wohl oftmals an den in FinanzOnline als Zustellbevollmächtigten hinterlegten Parteienvertreter zugestellt, ohne dass dafür eine separate Vollmachtsanzeige erforderlich wäre; genau auf diesen Punkt werden wir gleich nachfolgend eingehen.

Wir sind aus den folgenden Gründen der Ansicht, dass die oben dargestellte Rechtsprechung für das hier vorliegende Verfahren keine Relevanz entfalten kann: Mit seiner Entscheidung vom 31.05.2000 hat der VwGH (VwGH vom 31.05.2000, 99/04/0127) unter Bezugnahme auf frühere Rechtsprechung nämlich wie folgt ausgeführt:

„[...] Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28. Februar 1995, Zl. 95/04/0023) ist die Behörde nicht berechtigt, auch wenn der Gewalthaber in einer Rechtssache eine allgemeine Vollmacht des Machtgebers vorgelegt hat, diesem im Verfahren über andere, bereits schwebende oder erst später anhängige Rechtsangelegenheiten ebenfalls als durch den einmal ausgewiesenen Gewalthaber vertreten zu behandeln, es sei denn, dass die Partei ihren Willen, sich auch in allen weiteren Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, unmissverständlich zu erkennen gegeben hat. Die Tatsache allein, dass in der einen Rechtssache eine Vollmacht vorgelegt worden ist, die eine Bevollmächtigung zur Vertretung in allen Angelegenheiten beurkundet, reicht hiezu nicht aus. [...]“

Dies bedeutet unseres Erachtens, dass es sehr wohl möglich sein muss, ä priori eine Bevollmächtigung (einschließlich Zustellvollmacht) für weitere Verfahren bzw. Rechtssachen rechtsgültig anzuzeigen. Auch für diese Willensbekundung muss weiterhin der Grundsatz gelten, dass sie von einem Bevollmächtigten rechtswirksam vorgenommen werden kann.

Wir gehen davon aus, dass darin in der Praxis die eigentliche Grundlage für die Anzeige der Bevollmächtigung von Parteienvertretern vor Abgabenbehörden über FinanzOnline zu erblicken sein wird:

Es ist nämlich geradezu „empirisch erwiesen“, dass die in FinanzOnline hinterlegten Vollmachten in der Praxis für sämtliche Verfahren beim jeweiligen Finanzamt (wie z.B. für Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer; und dies darüber hinaus jeweils für eine faktisch unbegrenzte Zahl von wiederkehrenden Veranlagungsverfahren) für beachtlich befunden werden und dass bei Vorliegen einer über FinanzOnline angezeigten Zustellvollmacht überdies alle Schriftstücke vom Finanzamt an den (jeweils hierfür hinterlegten) Parteienvertreter zugestellt werden.

Dies ist nur vor dem Hintergrund erklärbar, dass die Parteien durch die angesprochene Anzeige der Vollmachten) über FinanzOnline ihren Willen, sich auch in allen (weiteren) Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, unmissverständlich zu erkennen geben können. Dies im Unterschied zu solchen Fällen, in denen, wie auch vom VwGH herausgearbeitet (siehe oben), in einer (konkreten) Rechtssache eine allgemeine Vollmacht vorgelegt wird. Eine Anzeige der Vollmachten in der für Parteienvertreter vorgesehenen Form über FinanzOnline (i.V.m. elektronischer Zustellung gemäß § 97 Abs. 3 BAO) stellt hingegen offenbar eine Variante dar, in der die oben angesprochene unmissverständliche Willenserklärung, sich in allen (weiteren) Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, gegeben ist.

Die Tatsache, dass die Hinterlegung der Vollmachtsverhältnisse in FinanzOnline durch Parteienvertreter in den meisten Fällen in starker zeitlicher Nähe zur Klienten- bzw. Auftragsannahme gemacht wird, was oft lange vor Beginn des Tätigwerdens in einem konkreten Verfahren der Fall ist, womit die Wirksamkeit der Zustellvollmacht bereits von der Behörde beachtet wird, bevor die eigentlichen Beratungsaktivitäten beginnen und weitere Vertretungshandlungen gesetzt werden (wie bspw. Erstellung und Einreichung von Steuererklärungen) stützt diese Interpretation unseres Erachtens zweifellos.

Die Anzeige der Zustellvollmacht über FinanzOnline ist folglich einer von einem bestimmten Verfahren losgelösten, unmissverständlichen Willenserklärung der vertretenen Partei gleichzuhalten, sich in allen Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, womit die Zustellvollmacht „umfassend“ gültig wird.

Die einmal über FinanzOnline geltend gemachte Zustellungsbevollmächtigung ist demzufolge für alle vor der betreffenden Behörde geführten Verfahren wirksam. Sollte sich dagegen die vom Finanzamt vertretene Auffassung durchsetzen (und die Zustellvollmacht in jedem Verfahren angezeigt werden müssen), wäre dies gleichbedeutend mit einer tagtäglichen (bundesweit) hundertfach unwirksamen Zustellung von Schriftstücken durch die Finanzämter an die jeweils als Parteienvertreter tätigen Wirtschaftstreuhandkanzleien. Diese Interpretation wäre unserer Meinung nach auch nicht mit den Bestimmungen der BAO vereinbar, insbesondere nicht mit § 103 Abs. 2 BAO.

Wir gehen deshalb davon aus, dass die Zustellvollmacht nicht in jedem Verfahren separat anzuzeigen ist, sondern vor dem Finanzamt, insofern über FinanzOnline korrekt angezeigt, ganz grundsätzlich in sämtlichen Verfahren gültig ist. Dies wird von der Tatsache untermauert, dass in FinanzOnline nur ein einziger Parteienvertreter als zustellungsbevollmächtigt hinterlegt werden kann. Wir verweisen auf die unseres Erachtens einschlägige Literatur und Rechtsprechung (siehe z.B. UFSL vom 06.06.2013, GZ. RV/1252-L/12, VwGH vom 28.10.2014, 2012/13/0102, BFG vom 12.08.2022, RV/3100019/2022 sowie BFG vom 23.08.2022, RV/7102373/2022, BFG vom 19.12.2022, RV/1100355/2022 und - von uns als am meisten zutreffend befunden - BFG vom 29.11.2022, RV/7103389/2022).

Ad 2) Wirksamkeit nur gegenüber der Behörde, gegenüber der die Vollmacht erklärt wurde?

In der zum Zustellrecht herrschenden Literatur (siehe Frauenberger-Pfeiler/Raschauer/Sander/Wessely, Zustellrecht: Kommentar, 2. Auflage, § 9, Rz 6a) wird dazu unter anderem wie folgt ausgeführt:

„[...] Wie VwGH 4.11.2009, 2008/17/0094 zutreffend ausführt, behält eine Zustellungsbevollmächtigung auch bei gesetzlich bedingten Zuständigkeitsänderungen (hier: Übergang von einem Zollamt auf ein anderes) ihre Wirksamkeit; eine im Zeitablauf an Stelle einer früher zuständigen Behörde zuständig gewordene Behörde tritt in deren Rechtsposition

ein und übernimmt sowohl anhängige Verwaltungsverfahren in dem Stadium, in dem sie sich befinden, als auch generell Rechtsbeziehungen zwischen Behörde und Partei (sofern nicht Gegenteiliges angeordnet ist). Im Falle von Zuständigkeitsänderungen ist es daher Sache der beteiligten Verwaltungsbehörden, die für die Erledigung der Sache notwendigen Informationen auszutauschen. Soweit Parteierklärungen einer Behörde gegenüber mit Wirksamkeit für bestimmte Verfahren abgegeben wurden, behalten diese auch im Falle einer Zuständigkeitsänderung ihre Wirksamkeit. Eine Zustellungsbevollmächtigung ist daher auch von einer neu zuständig gewordenen Behörde zu beachten. [...]"

Diese Sichtweise wurde auch von der Finanzverwaltung in die neuen Richtlinien zur Zuständigkeit der Finanzämter, ZustRL, BMF-AV Nr. 172/2021, BMF - IV/11 (IV/11), übernommen (vorletzter sowie letzter Satz von Rz 34 ZustRL mit Hinweis auf das in der oben zitierten Literatur angeführte VwGH-Erkenntnis).

Im konkret vorliegenden Fall wurde die Zustellvollmacht gegenüber dem bis zum 31.12.2020 zuständigen Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien angezeigt. Wegen der Verlegung des Sitzes unserer Mandantschaft im Jahr 2020 ist die Zuständigkeit zunächst auf das Finanzamt für den 12., 13. und 14. Bezirk in Wien und Purkersdorf übergegangen. Dass die bestehende Zustellungsbevollmächtigung von diesem Zuständigkeitswechsel in irgendeiner Weise betroffen gewesen wäre, wurde vom Finanzamt nicht behauptet.

Das lokal für WiEReG-Belange zuständige Finanzamt ist schließlich mit der Organisationsreform im neu formierten Finanzamt Österreich („FAÖ“) aufgegangen. Dabei hat es sich, wie beim oben beschriebenen Übergang zwischen den lokal zuständigen Finanzämtern sowie beim Übergang der allgemeinen Finanzamtszuständigkeit auf das Finanzamt für Großbetriebe („FAG“), um eine gesetzlich bedingte Zuständigkeitsänderung im oben angeführten Sinne gehandelt (siehe § 323b Abs. 1 BAO).

Das FAG hat die Wirkung der Zustellvollmacht für den übernommenen Bereich in keiner Weise bestritten.

Warum das FAÖ dies für das WiEReG (solcherart verkomplizierend) anders verstanden wissen will, entzieht sich unserer Kenntnis und Nachvollziehbarkeit. Insbesondere weisen wir darauf hin, dass das FAÖ in diesem Zusammenhang selbst in keiner Weise konsistent agiert hat, weil die WiEReG-Erinnerungen im Jahr 2021 an uns als zustellungsbevollmächtigte Parteienvertreter gesendet wurden, während im Jahr 2022 unerwarteterweise die Zustellungen der WiEReG-Erinnerungen direkt an die von uns vertretenen Parteien selbst vorgenommen wurde (eine Mitteilung in diesem Zusammenhang ist nicht erfolgt, so dass diese Änderung praktisch ohne jegliche Vorwarnung geblieben ist).

*Der Vollständigkeit halber bleibt somit anzumerken, dass das Finanzamt Österreich zunächst offensichtlich selbst die oben dargelegte Rechtsansicht vertreten hat; ist doch dem Schriftwechsel mit der Behörde zu entnehmen, dass das (zur Steuernummer *** ergangene) nicht verfahrensgegenständliche Erinnerungsschreiben vom 15.02.2021, mit welchem unsere Mandantschaft vom Finanzamt Österreich zur Vornahme der Meldung nach § 5 WiEREg aufgefordert wurde, an unsere Mandantschaft zu unseren Händen (als steuerliche Vertreter) adressiert war.*

Festzuhalten ist demnach, dass für Fälle gesetzlich angeordneter Zuständigkeitsänderungen wie im hier vorliegenden Fall die Zustellvollmacht auch gegenüber der neu zuständigen Behörde aufrecht bleibt.

Ad 3) Vollmachtsübergang nur für Verfahren, die am 31.12.2020 einem Finanzamt bekannt waren?

§ 323b Abs. 2 BAO bezieht sich nur auf die Fortführung der am 31.12.2020 bei einem Finanzamt oder Zollamt anhängigen Verfahren durch die ab 01.01.2021 neu zuständige Behörde; keinesfalls jedoch (wie vom Finanzamt behauptet) auf eine Weitergeltung der bis zu diesem Zeitpunkt gültigen Zustellvollmachten, für die mangels anderslautender gesetzlicher Regelungen die vorgenannten Grundsätze gelten werden (vorletzter sowie letzter Satz von Rz 34 ZustRL, VwGH 04.11.2009, 2008/17/0094).

Der durch die Organisationsreform gesetzlich bedingte Vollmachtsübergang findet demnach im Rahmen nicht nur für laufende Verfahren statt, welche am 31.12.2020 einem Finanzamt bekannt waren, sondern für sämtliche (gegenwärtige und künftige) Verfahren, für die bei einem bis zum 31.12.2020 zuständigen Finanzamt eine umfassend gültige Zustellvollmacht im oben beschriebenen Sinne angezeigt wurde.

Wenn man dies nicht für zutreffend erachten würde, wären auch sämtliche in nach dem 31.12.2020 vor dem FAG neu begonnenen Verfahren an den (bis dahin in FinanzOnline hinterlegten) Parteienvertreter erfolgten Zustellungen nicht rechtswirksam geworden; unzählige Fälle wären davon in der Praxis betroffen gewesen.

Wir sind somit der Ansicht, dass den Argumenten des Finanzamts für den konkret vorliegenden Fall nicht gefolgt werden kann. Zusammengefasst gehen wir vielmehr davon aus, dass die beschwerdegegenständlichen Schriftstücke, wie auch im Beschwerdeschreiben angeführt, an uns als zustellungsbevollmächtigte Parteienvertreter zuzustellen gewesen wären. Wir verweisen dazu auf unsere vorstehenden Ausführungen.

Wir erlauben uns, diesbezüglich auf die wesentliche, unseres Erachtens für den Fall tatsächlich relevante, Rechtsprechung zu verweisen (allen voran auf BFG vom 23.08.2022,

RV/7102373/2022 sowie auch auf BFG vom 29.11.2022, RV/7103389/2022 zum offenbar identischen Sachverhalt - siehe dazu ganz kurz unter den Punkten e. und f. unten):

a. VwGH vom 28.02.1995, 95/04/0023

Wir verweisen auf unsere obigen Ausführungen zur Möglichkeit, die Zustellbevollmächtigung für sämtliche, d.h. auch künftig bei der Behörde anhängige, Rechtssachen geltend zu machen.

b. VwGH vom 04.11.2009, 2008/17/0094

Wie oben ausführlich dargestellt, ist eine Zustellungsbevollmächtigung im Falle von gesetzlichen Zuständigkeitsänderungen auch von einer neu zuständig gewordenen Behörde zu beachten.

c. VwGH vom 28.10.2014, 2012/13/0102

Die Bekanntgabe der Bevollmächtigung über FinanzOnline wird umfassend für sämtliche (auch künftige) Verfahren verstanden.

d. BFG vom 12.08.2022, RV/3100019/2022

In diesem Verfahren wurde entschieden, dass eine allgemeine Vollmacht auch eine Zustellbevollmächtigung umfasst und dass die WiEReG-Bescheide demzufolge auch an den solcherart bevollmächtigten Parteienvertreter zuzustellen seien.

e. BFG vom 23.08.2022, RV/7102373/2022

Dieser Fall ist offenbar komplett mit dem Ausgangssachverhalt ident. Das BFG hat entschieden, dass die Zustellvollmacht beachtlich gewesen wäre und die Zustellung der WiEReG-Erinnerung damit unwirksam sei.

f. BFG vom 29.11.2022, RV/7103389/2022

Auch hier ist offenbar eine mit dem Ausgangssachverhalt idente Situation vorliegend. Das BFG hat gleichermaßen entschieden, dass die Zustellvollmacht beachtlich gewesen wäre und die Zustellung der WiEReG-Erinnerung damit unwirksam sei. Dies wurde weitgehend mit den auch von uns oben vertretenen Argumenten begründet. Offenbar ist hierzu eine Amtsrevision anhängig.

g. BFG vom 19.12.2022, RV/1100355/2021)

Auch hier wurde entschieden, dass die Zustellbevollmächtigung umfassend zu verstehen ist und dass auch dann an die bevollmächtigte Parteienvertretung zuzustellen ist, wenn das Verfahren bislang ohne deren Zutun geführt worden ist.

h. BFG vom 30.05.2022, RV/4100160/2022

Auf diese Entscheidung haben wir uns im Beschwerdeschreiben vom 18.08.2022 gestützt; und daran halten wir weiterhin fest, zumal die vom Finanzamt vorgebrachten Argumente (siehe dazu oben) nicht dazu geeignet sind, zu einem anderen Rechtsverständnis zu gelangen.

Wir fassen deshalb zusammen, dass wir davon ausgehen, dass die streitgegenständlichen Schriftstücke, allen voran die die Androhung der Zwangsstrafe („WiEReG-Erinnerung“) datiert vom 08.04.2022, nicht direkt an unsere Mandantschaft (ohne Beachtung unserer Zustellvollmacht) zugestellt werden hätten dürfen. Rechtliche Auswirkung der nicht rechtsgültigen Zustellung ist, dass die in der Androhung der Zwangsstrafe gesetzte Frist für die Nachholung der Meldung erst mit Weiterleitung an uns als steuerliche

Vertreter, demzufolge mit 28.07.2022 zu laufen begonnen hat. Wegen der Tatsache, dass die Meldung am 16.08.2022, somit innerhalb der Frist von 6 Wochen gemäß § 16 Abs. 1 WiEReG, nachgeholt worden ist, sind die beiden Zwangsstrafenbescheide jeweils mit Rechtswidrigkeit behaftet (die Details sind dem Beschwerdeschreiben vom 18.08.2022 zu entnehmen)

....“

Die Bf beantragte die Aufhebung des verfahrensgegenständlichen Zwangsstrafenbescheides und Gutschrift der bereits entrichteten Zwangsstrafe auf deren Abgabenkonto.

3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vor der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes (nächster Punkt 4):

Am 22. März 2023 wurde der gegenständliche Fall dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die belangte Behörde verwies in ihrem Vorlagebericht auf die ausführlichen Beschwerdevereinscheidungen und hielt ihre Rechtsansicht voll aufrecht.

Darüberhinaus verwies sie auf das vor dem Bundesfinanzgericht bereits abgeschlossene und betreffend die Frage der wirksamen Zustellung bei Vorliegen einer Zustellvollmacht deckungsgleiche Verfahren RV/7103389/2022 bzw. die dagegen eingebrachte Amtsrevision.

Die belangte Behörde regte an, das gegenständliche Verfahren bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über das genannte Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die gegenständliche Entscheidung auszusetzen, da dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die gegenständliche Beschwerde sei.

4. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs in dem von der belangten Behörde angeführten mit dem gegenständlichen Verfahren vergleichbaren Verfahren RV/7103389/2022 im Sinne einer Abweisung der Amtsrevision

Die in Punkt 3 von der belangten Behörde zitierte Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 29. November 2022 im Verfahren BFG 29.11.2022, RV/7103389/2022 wurde seitens des Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnis vom 28. Juni 2023, VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 bestätigt, indem die Amtsrevision dagegen als unbegründet abgewiesen wurde.

Der diesbezügliche Fall ist dem gegenständlichen Fall sehr ähnlich: Auch dort wurde eine Erinnerung an die WiEReG-Meldung an die Bf versandt und darin eine Zwangsstrafe von 1.000 € angedroht, in weiterer Folge bescheidmäßig festgesetzt und gleichzeitig eine weitere Zwangsstrafe von 4.000 € angedroht, die dann ebenfalls in einem zweiten Bescheid festgesetzt wurde. Auch in diesem Fall wurden die Schriftstücke nicht der steuerlichen Vertretung, sondern der Bf direkt zugestellt. Die Meldung wurde dann nachgeholt und erfolgte vor der Zustellung der Zwangsstrafenbescheide an die steuerliche Vertretung, also vor Heilung des Zustellmangels gemäß § 9 Abs. 3 ZustG.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision als unbegründet ab, weil er die Zustellung an den Bf als unrechtmäßig erkannte. Er begründete das ua folgendermaßen:

„...“

Gemäß § 103 Abs. 2 lit. b BAO ist eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber insbesondere dann unwirksam, wenn sie ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefasst verbucht wird.

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde nach § 9 Abs. 3 ZustG, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der ausdrücklichen Berufung auf die erteilte Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam. Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden (vgl. VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275, mwN). Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasst, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten (vgl. VwGH 19.12.2001, 2000/13/0135). Es liegt nämlich grundsätzlich bei der Partei, ob sie gegenüber der Behörde selbst einschreiten oder sich vertreten lassen will. Der entsprechende

Willensentschluss der Partei, sich vertreten zu lassen, erlangt erst durch die Erklärung der Partei gegenüber der Behörde Bedeutung. Diese Erklärung umgrenzt die Ausübung des Rechtes der Partei, sich vertreten zu lassen (vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0140).

Es kann aber zwischen mehreren Verfahren ein derart enger Zusammenhang bestehen, dass das Verhalten des Einschreiters anlässlich der Bekanntgabe der Bevollmächtigung auch als Bevollmächtigung für Zwecke eines bestimmten anderen Verfahrens zu verstehen ist (vgl. neuerlich VwGH 10.5.1994, 93/14/0140; 31.8.2000, 98/16/0310; 16.12.2003, 2001/15/0026). So ist die Erhebung von Abgaben, deren Gebahrung zusammengefasst verbucht wird, insofern als eine einheitliche Verwaltungssache zu verstehen, als sich zustellrechtliche Dispositionen nicht bloß isoliert auf ein einzelnes Verfahren zur Vorschreibung einer Abgabe für einen bestimmten Zeitraum oder zur Vorschreibung einer bestimmten Abgabe erstrecken (vgl. VwGH 4.11.2009, 2008/17/0094).

Zwangsstrafen nach § 111 BAO sind - gemäß § 3 Abs. 2 lit. c BAO - Nebenansprüche. Betreffend die hier geforderte Meldung von Daten nach dem WiEReG besteht aber keine Abgabepflicht als Hauptanspruch. Die durch die Zwangsstrafe zu erzwingende Hauptleistung ist die (bloße) Meldung, an die keine Festsetzung von Abgaben anschließt. Die Zwangsstrafe ist nach § 16 Abs. 2 WiEReG eine Abgabe iSd § 213 Abs. 2 BAO und demnach gesondert von den wiederkehrend zu erhebenden Abgaben zu verbuchen. Eine Zustellungsbevollmächtigung muss sich daher, um nach § 103 Abs. 2 lit. b BAO wirksam zu sein, nicht auch auf diese Zwangsstrafen erstrecken. Die vorliegende Vollmachtsurkunde enthält allerdings auch keine Einschränkung in diesem Sinne.

Die Zwangsstrafe nach § 16 WiEReG dient zur Erzwingung der Meldung. Die Meldung kann zwar durch den Rechtsträger selbst im elektronischen Wege über das Unternehmensserviceportal erbracht werden; die Übermittlung der Daten kann aber auch durch berufsmäßige Parteienvertreter erfolgen. Erfolgte bereits eine Meldung durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter, kann ein anderer berufsmäßiger Parteienvertreter eine Meldung nur dann abgeben, wenn unter Berufung auf die erteilte Vollmacht der Wechsel der Berechtigung zur Abgabe einer Meldung angezeigt wird. Die Registerbehörde hat dazu auch den Rechtsträger über den Wechsel der Berechtigung zu informieren.

Erfolgte bereits eine Meldung durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter, so ist darin auch ein Berufen auf eine Bevollmächtigung zu sehen, die - jedenfalls im Zweifel - auch eine Zustellungsbevollmächtigung umfasst. Da nur im Rahmen eines förmlichen Verfahrens ein Wechsel des Vertreters erfolgen kann, ist davon auszugehen, dass diese Vertretungsbefugnis auch für eine Folgemeldung besteht und damit auch für den Fall einer Unterlassung oder Verzögerung dieser Folgemeldung zu beachten ist.

Dass die Registerbehörde (Bundesminister für Finanzen) nicht mit jener Behörde übereinstimmt, die für die Festsetzung von Zwangsstrafen zuständig ist (Finanzamt Österreich; vor dem Finanz-

Organisationsreformgesetz, BGBl. I Nr. 104/2019: jenes Finanzamt, das zur Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Rechtsträgers örtlich zuständig ist oder gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 zuständig wäre), kann daran nichts ändern, da die vom Finanzamt festzusetzende Zwangsstrafe eben gerade dazu dienen soll, die Meldung an die Registerbehörde vorzunehmen. Demnach besteht ein derart enger Zusammenhang zwischen den Verfahren der Meldung und der Festsetzung von Zwangsstrafen (im Sinne eines Nebenanspruches), dass die Vertretungsbefugnis einheitlich zu beurteilen ist. Die Zustellung der Erledigungen an die mitbeteiligte Partei wurde damit erst mit Übermittlung dieser Erledigungen an ihren Vertreter wirksam. Die Festsetzung von Zwangsstrafen erfolgte somit zu einem Zeitpunkt, zu dem die zu erzwingende Handlung bereits vorgenommen war. Diese Bescheide waren rechtswidrig und wurden vom Bundesfinanzgericht zu Recht aufgehoben.

...“

5. Weiteres Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

In der Folge erstattete die Bf über ihre steuerliche Vertretung in vier inhaltlichen Eingaben ein weiteres umfangreiches Vorbringen in vier Teilen und ersuchte, es zum Akt zu nehmen:

Am 17. Oktober 2023 übermittelte die steuerliche Vertretung ihre Anmerkungen zur gegenständlichen Thematik und in Bezug auf die aktuelle Judikatur des Bundesfinanzgerichtes in Relation zur oben dargestellten höchstgerichtlichen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes:

„...“

1.

Der VwGH ist in seiner Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, nicht erkennbar auf die Begründung der Amtsrevision eingegangen (die uns nicht bekannt ist), sondern hat offensichtlich nur festgestellt, dass die Vertretungsbefugnis für das Meldeverfahren und das Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen aus seiner Sicht einheitlich zu beurteilen ist. Dies bedeutet unseres Erachtens nur, dass eine Vertretungsbefugnis für das Meldeverfahren die Vertretungsbefugnis für das Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen einschließt; nicht jedoch, dass eine beim zuständigen Finanzamt (oder „Vorgänger-Finanzamt“) angezeigte (allgemeingültige) Zustellvollmacht für das Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen unbeachtlich sein soll, sofern kein (anderer) Parteienvertreter für das Meldeverfahren als solches im WiEReG-Meldesystem angemerkt ist und demzufolge keine

widersprüchlichen/auseinanderfallenden Vollmachtsverhältnisse gegeben sind. Eine andere Interpretation wäre unseres Erachtens ein kaum aufzulösender Widerspruch zum Grundsatz,

wonach es Parteien freisteht, sich nur in bestimmten Verfahren vertreten zu lassen und in anderen Verfahren selbst einzuschreiten (siehe VwGH vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, unter Bezugnahme auf die frühere Judikatur).

2.

§ 16 Abs. 3 WiEReG i.d.F. BGBl I 2023/97 soll laut den Erläuternden Bemerkungen (siehe Link: Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz, Änderung (2091 d.B.) | Parlament Österreich) der Beseitigung von Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Frage der (wirksamen) Bekanntgabe von Zustellungsvollmachten im Zwangsstrafenverfahren dienen; die neue Bestimmung hat somit in vielen Fällen nur klarstellende Bedeutung. Die

gegenständliche neue Bestimmung wird vor allem für neu beim Finanzamt für Großbetriebe registrierte Abgabepflichtige praktische Bedeutung haben, für die nicht bereits seinerzeit eine umfassende Zustellbevollmächtigung gegenüber den im Finanzamt Österreich aufgegangenen Finanzämtern/Dienststellen angezeigt worden ist. Außerdem wird mit dieser neuen Bestimmung klargestellt, dass ein Auseinanderfallen der allgemeinen Zustellbevollmächtigung und der besonderen Zustellbevollmächtigung für das WiEReG-

Zwangsstrafenverfahren möglich ist. Für den beschwerdegegenständlichen Fall können sich jedoch aufgrund der bereits früher (vor dem Inkrafttreten des FORG) angezeigten umfassenden Zustellbevollmächtigung keine materiell-rechtlichen Auswirkungen ergeben (aufgrund der im Vorlageantrag begründeten Rechtsansicht).

...“

Am 25. Oktober ergänzte die steuerliche Vertretung der Bf ihr Vorbringen dahingehend, dass sie das Bundesfinanzgericht auf den Beschluss des BFG vom 12.06.2023, RV/3100393/2017, hinwies, mit dem nach ihrer Ansicht argumentierbar sein sollte, dass eine Zustellbevollmächtigung, auf die sich der Bevollmächtigte im Wege von FinanzOnline gegenüber der Abgabenbehörde berufe, auch in einem Zwangsstrafenverfahren gelten werde, zumal die automationsunterstützte Datenübertragung über FinanzOnline für die Erledigungen in diesen Verfahren zur Verfügung stehe und bot an, für einen allfälligen Erörterungstermin zur Verfügung zu stehen.

Am 20. November 2023 brachte die steuerliche Vertretung der Bf ihre Überraschung über ein aktuelles Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes BFG vom 9.10.2023, RV/2100361/2023 zum Ausdruck und äußerte sich dazu dahingehend:

„...“

In diesem Erkenntnis stellt sich das BFG offenbar auf den Standpunkt des Finanzamts, nämlich dass der VwGH in seiner Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, darüber abgesprochen habe, dass Androhungen und Festsetzungsbescheide betreffend Zwangsstrafen nach dem WiEREg (nur) zu Handen eines im WiEREg-Meldesystem angemerkten Bevollmächtigten (oder – in Ermangelung eines solchen – an den Abgabepflichtigen selbst) zuzustellen wären.

Wir sind nach wie vor der Meinung, dass der VwGH nur festgestellt hat, dass die Vertretungsbefugnis für das Meldeverfahren und das Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen aus seiner Sicht einheitlich zu beurteilen ist.

Dies bedeutet unseres Erachtens nur, dass eine Vertretungsbefugnis für das Meldeverfahren die Vertretungsbefugnis für das Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen einschließt; nicht jedoch, dass eine beim zuständigen Finanzamt (oder beim „Vorgänger-Finanzamt“) angezeigte (allgemeingültige) Zustellvollmacht für das Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen unbeachtlich sein soll, sofern kein (anderer) Parteienvertreter für das Meldeverfahren als solches im WiEREg-Meldesystem angemerkt ist und demzufolge keine widersprüchlichen/auseinanderfallenden Vollmachtsverhältnisse gegeben sind.

Eine andere Interpretation wäre unseres Erachtens ein kaum aufzulösender Widerspruch zum Grundsatz, wonach es Parteien freisteht, sich nur in bestimmten Verfahren vertreten zu lassen und in anderen Verfahren selbst einzuschreiten (siehe VwGH vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, unter Bezugnahme auf die frühere Judikatur). Im konkret vorliegenden Fall wollte die Partei sich im eigentlichen Meldeverfahren nicht vertreten lassen, sehr wohl allerdings im Zwangsstrafenverfahren (damit sichergestellt ist, dass der Parteienvertreter mit seinem fachkundigen Blick allfällige Probleme beheben kann, bevor tatsächlich Zwangsstrafen fällig werden können). Diese Möglichkeit wollte der VwGH in seiner Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, keinesfalls ausschließen.

Sofern sich dies nun tatsächlich als ein möglicher Rechtsirrtum herausstellen sollte, würde ich einen Wiedereinsetzungsantrag in Erwägung ziehen.

...“

Das Bundesfinanzgericht ging bis zu diesem Zeitpunkt, an dem die Ermittlungen noch nicht abgeschlossen waren, da die Registerbehörde noch nicht kontaktiert worden war, von der Erstattung der Vormeldung vor der gegenständlichen Meldung im Jahr 2022 durch den steuerlichen Vertreter und nicht die Bf ad personam aus, wurde aber am 25. November 2023 von der steuerlichen Vertretung durch ihr weiteres Vorbringen zu dem Erkenntnis des BFG wie folgt informiert:

„...“

Auch in unserem Fall sind nämlich die früheren WiEReG-Meldungen zunächst von der Partei selbst vorgenommen worden; allerdings zumeist erst, nachdem wir als Parteienvertreter die vom Finanzamt (im Rahmen der Zustellvollmacht) erhaltenen Erinnerungsschreiben an die Partei weitergeleitet hatten. Deshalb müssen wir uns wohl oder übel mit dem neuen BFG-Erkenntnis befassen.

Ich möchte nachfolgend ein wenig ausführen, weshalb ich der Meinung bin, dass das neue BFG-Erkenntnis (vielleicht hart gesagt) falsch ist oder zumindest nicht weiter verallgemeinert werden kann; nämlich insbesondere aus folgenden Gründen, die ich zum Großteil weiter unten noch präzisieren werde:

- 1. Die Sichtweise des VwGH zum Umfang einer Zustellvollmacht lässt sich nicht nur an ein, zwei Absätzen der Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, festmachen.*
- 2. Tatsächlich entspricht es vielmehr der Sichtweise des VwGH, dass ausschließlich der gegenüber der Behörde zum Ausdruck gebrachte Parteiwille, sich vertreten zu lassen, entscheidend ist und dass hierzu Auslegung nötig sein kann; aber die Grenzen dieser Auslegung werden immer vom unmissverständlich geäußerten Parteiwillen gebildet werden.*
- 3. Dabei (bei dieser Auslegung des Parteiwillens) werden im Zweifel auch die (tatsächlich gelebten) Bevollmächtigten in früheren oder ähnlichen Verfahren in vergleichbaren (Rechts-)Angelegenheiten eine nicht unwesentliche Rolle spielen.*
- 4. Nur mit einem solchen Grundverständnis lässt sich die gesamte Rechtsprechung des VwGH, und dies auch mit der seit Jahrzehnten gelebten Praxis der Bevollmächtigungen, relativ widerspruchsfrei verbinden.*
- 5. In unserem konkret vorliegenden Fall sprechen sämtliche von der Partei (bzw. dem Parteienvertreter) gegenüber der Behörde an den Tag gelegten Äußerungen und Handlungen dafür, dass sie sich im WiEReG-Zwangsstraßverfahren von uns vertreten lassen wollte (inklusive Zustellbevollmächtigung).*
- 6. Auch die geschätzte Konkurrenz (Link: VwGH zum WiEReG-Zwangsstraßenverfahren - KPMG Austria) ist offenbar der Meinung, dass mit der WiEReG-Novelle BGBl I 2023/97 vom 20.07.2023, mit der § 16 WiEReG um einen Absatz 3 erweitert wurde, Klarzustellungen geliefert sowie bis dahin bestehende Unsicherheiten beseitigt wurden; nicht jedoch materielle rechtliche Änderungen bewirkt werden sollten: Unter Punkt 5. des unter dem Link abrufbaren Beitrages schreiben die Kollegen konkret, dass der VwGH mit der gegenständlichen Entscheidung (vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011) die bisherige Rechtsansicht der Finanzverwaltung (vor der WiEReG-Novelle) verworfen hat sowie dass der Gesetzgeber daher die (bis zur gegenständlichen VwGH-Entscheidung bestandene) Rechtsunsicherheit zum Anlass genommen*

und die legistischen Unklarheiten zur Zustellfrage im Rahmen der WiEReG-Novelle 2023 beseitigt hat.

Zu dieser Auflistung von Gründen lässt sich für unser konkretes Verfahren vor allem noch Folgendes festhalten:

Auch in unserem Fall sind, wie eingangs erwähnt, die früheren WiEReG-Meldungen zunächst von der Partei selbst vorgenommen worden; allerdings meist erst, nachdem wir als Parteienvertreter die vom Finanzamt (im Rahmen der Zustellvollmacht) erhaltenen Erinnerungsschreiben an die Partei weitergeleitet hatten. Das ursprüngliche und

offenbar gemeinsame Verständnis der (zuständigen) Behörde, der Partei sowie uns als Parteienvertreter war demzufolge, dass die Schriftstücke im Rahmen des Zwangsstrafverfahrens zu Recht an uns als Parteienvertreter zugestellt werden sollen.

Dies war voll und ganz im Sinne der Partei, die sich ursprünglich („WiEReG-technisch gesehen“) ausschließlich für das Zwangsstrafverfahren, nicht jedoch auch für das eigentliche Meldeverfahren, vertreten lassen wollte, um sicherzustellen, dass keine „gröberen Unfälle“ passieren können. Dies konnte dadurch sichergestellt werden, in dem wir als Parteienvertreter allerspätestens durch die Zustellung der Erinnerungsschreiben Kenntnis davon erlangen konnten, dass dringende Schritte erforderlich sein würden, und dies daraufhin in deutlich verständlicher Form an die Mandantschaft, die selbst in Österreich keine lokale Administration für rechtliche und steuerliche Agenden unterhält, kommunizieren konnten.

Anmerkung: Es ist Teil der ureigensten Verantwortung eines Steuerberaters, sich um die Wahrung der Compliance zu kümmern und zu helfen, dass die Fristen (und Nachfristen) eingehalten werden. In diesem Sinne war unser kundenfreundlicher Service darauf bezogen, auf die besondere Bedeutung und Wichtigkeit der Erinnerungen hinzuweisen, Schritte vorzuschlagen und für Fragen zur Verfügung zu stehen, während die Mandantschaft selbst (vom Ausland aus) die Meldungen durchführen wollte.

Anfang 2023 wurde(n) die Erinnerung sowie die Zwangsstrafbescheide dann höchst überraschend nicht mehr an uns als Parteienvertreter, sondern direkt an die Partei zugestellt, ohne dass eine Änderung hinsichtlich der Bevollmächtigung geschehen wäre. Erst hierauf wurden wir von der Partei als Parteienvertreter auch mit der Nachholung der Meldung beauftragt, woraus sich eine Bevollmächtigung unsererseits auch für das Meldeverfahren ergeben hatte; für das Zwangsstrafverfahren bestand unsere Bevollmächtigung allerdings schon zuvor.

Im Unterschied dazu war im Verfahren vor dem VwGH, Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, ein Sachverhalt gegeben, in dem ein Parteienvertreter für beides bevollmächtigt war, Vornahme der WiEReG-Meldungen und Bevollmächtigung im Zwangsstrafverfahren. Der

VwGH hat in seiner Entscheidung unseres Erachtens jedoch nur festgehalten, dass eine Bevollmächtigung mit der Vornahme der WiReG-Meldungen im Zweifel die Zustellbevollmächtigung für das Zwangsstrafverfahren einschließt und dass der Partei im gegebenen Sachverhalt keinesfalls unterstellt werden kann, sie habe dem (umfassend) beauftragten Parteienvertreter keine Zustellvollmacht für das Zwangsstrafverfahren erteilen wollen (Zitat aus der Entscheidung, Auszug aus den Randziffern 31 und 32):

„... Erfolgte bereits eine Meldung durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter, so ist darin auch ein Berufen auf eine Bevollmächtigung zu sehen, die - jedenfalls im Zweifel - auch eine Zustellungsbevollmächtigung umfasst. ... Demnach besteht ein derart enger Zusammenhang zwischen den Verfahren der Meldung und der Festsetzung von Zwangsstrafen (im Sinne eines Nebenanspruches), dass die Vertretungsbefugnis einheitlich zu beurteilen ist. ...“

Damit wird vom VwGH unter Bezugnahme auf die vorangegangene Rechtsprechung (z.B. VwGH vom 10.05.1994, 93/14/0140 sowie VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0026), in deren Kontext auch die aktuelle Entscheidung zu verstehen ist, nur erneut klargestellt (das nachfolgende Wording ist aus der genannten Rechtsprechung entnommen, auf die sich der VwGH nun wieder bezogen hat), dass die Behörde nicht berechtigt ist, außerhalb der von der Partei geübten Disposition mit Wirksamkeit für die Partei gegenüber einem Machthaber der Partei Verfahrenshandlungen zu setzen, der der Behörde von der Partei nicht für das betreffende Verfahren als Machthaber bezeichnet wurde. Welche Angelegenheiten zu der betreffenden Sache gehören, für die von der Partei gegenüber der Behörde der Gewalthaber genannt wurde, ist immer der betreffenden Parteierklärung gegenüber den Behörden, und nicht der Vollmachtsurkunde, zu entnehmen, die unter Umständen der Auslegung bedarf.

Dabei (nämlich bei dieser Auslegung) kann es laut der oben genannten früheren Rechtsprechung auch darauf ankommen, ob zwischen verschiedenen Verfahren ein so enger Zusammenhang besteht, dass das Verhalten anlässlich der Bekanntgabe der Bevollmächtigung auch als Bevollmächtigung für Zwecke eines bestimmten anderen Verfahrens verstanden werden durfte.

Damit ist völlig klar, dass es ausschließlich auf den der Behörde gegenüber zum Ausdruck gebrachten Willen der Partei ankommt, für welche Verfahren (oder Verfahrensschritte) sie sich eines Vertreters bedienen will, und für welche nicht, wobei es – wie vom VwGH wiederholt festgehalten (z.B. Entscheidungen vom 10.05.1994, 93/14/0140 und vom 16.12.2003, 2001/15/0026) – unter Umständen der Auslegung bedarf, wobei enge Zusammenhänge zwischen bestimmten Verfahren eine Rolle spielen können, diese Auslegung in Summe aber nicht gegen den im Übrigen klar erkennbaren Parteiwillen gerichtet werden kann.

Der VwGH hat im aktuellen Verfahren (Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011) die Bevollmächtigung des Parteienvertreters im Meldeverfahren somit offenbar als Teil der Erklärung der Partei verstanden, sich auch im Zwangsstrafverfahren von diesem

Parteienvertreter vertreten zu lassen. Wenn man es so will, war die Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, somit ein besonders klarer Fall bei der Auslegung der Willensäußerung einer Partei, sich in WiEReG-Belangen von einem Parteienvertreter umfassend vertreten zu lassen. Keine Aussage hat der VwGH dagegen zu folgenden möglichen anderen Fallkonstellationen gemacht:

a. Die Partei gibt der Behörde zu erkennen, sich für das Zwangsstraßverfahren von einem anderen Parteienvertreter vertreten lassen zu wollen als den Vertreter im Meldeverfahren (z.B. einem Rechtsanwalt im Meldeverfahren und einem Steuerberater im Zwangsstraßverfahren, z.B. zumal der Steuerberater die Finanzamtskorrespondenz im Griff haben sollte).

b. Die Partei gibt den Behörden gegenüber bekannt, dass sie sich im Meldeverfahren von einem Parteienvertreter (z.B. Rechtsanwalt) vertreten lassen möchte, weist jedoch (das Finanzamt) darauf hin, dass für das Zwangsstraßverfahren keinerlei (Zustell-)Bevollmächtigung besteht.

c. Die Partei lässt sich nur für das Zwangsstraßverfahren von einem Parteienvertreter vertreten, nicht jedoch für das Meldeverfahren als solches (d.h. sie macht, wie in unserem Fall, die Meldungen selbst).

Eine entsprechende Willensäußerung gegenüber den Behörden kann entweder auf Einzelfallbasis oder, wie in unserem Fall, mittels einer umfassenden Vollmachtsbekanntgabe (für alle Angelegenheiten des Finanzamts) erfolgen, die in der Folge auch über Jahrzehnte gelebt wurde. Völlig unzulässig ist jedoch unseres Erachtens die umgekehrte Schlussfolgerung des Finanzamts und des BFG (vgl. Erkenntnis vom 09.10.2023, RV/2100361/2023), wonach mangels Abgabe einer Meldung kein Berufen des Parteienvertreters auf eine diesbezügliche Bevollmächtigung erfolgen könne, sodass auch keine (Zustellungs-)Bevollmächtigung im gegenständlichen Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen bestanden hätte.

Eine derartige Verallgemeinerung wäre unseres Erachtens völlig unzulässig, weil sie die der Partei aufgrund der ständigen VwGH-Rechtsprechung (siehe oben) zustehende Dispositionsmöglichkeit komplett aushebeln würde.

Vielmehr ist festzuhalten, dass der Abgabe einer Meldung durch den Parteienvertreter ausschließlich dahingehend Wirkung zukommen kann, als dass dies – wohl gemeinsam mit anderen Äußerungen oder Indizien – für die Auslegung des gegenüber der Behörde zum Ausdruck gebrachten Willens der Partei, sich (auch) im Zwangsstraßverfahren zu vertreten lassen, von Bedeutung sein kann. Keinesfalls kann daraus, wie bereits oben angemerkt, (im Umkehrschluss) die vom Finanzamt vertretene und möglicherweise nun auch vom BFG im neuen Erkenntnis aufgegriffene Verallgemeinerung abgeleitet werden.

Im konkret vorliegenden Fall unserer Mandantschaft sprechen die folgenden (Äußerungen und weiteren) Punkte klar dafür, dass gegenüber den Behörden der Parteiwille, sich für das WiEReG-Zwangsstrafverfahren durch uns als Parteienvertreter vertreten zu lassen, hinreichend zum Ausdruck gebracht worden war:

- Es wurde seinerzeit eine umfassende Vollmachtsbekanntgabe angezeigt (für alle Angelegenheiten des betreffenden Finanzamts).

Anmerkungen: Diese Bevollmächtigung wurde über viele Jahre hinweg als umfassend verstanden und auch so gelebt. Niemals wurde das Finanzamt oder eine andere Behörde darauf aufmerksam gemacht, dass die Vollmacht auf einzelne Verfahren eingeschränkt sei. Die Bestimmtheit der Verfahren, für die die Bevollmächtigung gilt, ergibt sich aus der Willenserklärung, sich in allen Verfahren gegenüber dem betreffenden Finanzamt vertreten zu lassen (dazu gehören auch Zwangsstrafverfahren, für die das Finanzamt zuständig ist). Zu den Wirkungen der gesetzlichen Änderung von Finanzamtszuständigkeiten haben wir in der Beschwerde und im Vorlageantrag ausführlich Stellung bezogen.

- Die WiEReG-Erinnerungsschreiben wurden dementsprechend vom Finanzamt (ursprünglich) an uns als Parteienvertreter übermittelt.

- Weder hat die Partei noch hat der Parteienvertreter in irgendeiner Weise die Zustellung der Erinnerungsschreiben an den Parteienvertreter in Frage gestellt oder den Wunsch geäußert, dies zu ändern.

- Im Gegenteil war die hierauf (Anmerkung: auf die Zustellung an den Parteienvertreter) erfolgte prompte Erledigung der Meldungen (durch die Partei selbst) ein völlig eindeutiges und durch die Behörde wahrnehmbares Indiz dafür, dass sich das seinerzeitige gemeinsame Verständnis von den entsprechenden (Zustell-)Bevollmächtigungen voll und ganz mit dem Parteiwillen deckt, zumal auf die entsprechenden Zustellungen umgehend (und auch konform) reagiert worden ist.

- Die nachfolgende Änderung durch die Behörde (d.h. Vornahme der Zustellungen an die Partei selbst) erfolgte dagegen völlig unangekündigt und ohne Einverständnis der Partei; eine derartige Auslegung des (unveränderten) Parteiwillens wäre demnach völlig an den Haaren herbeigezogen und lebensfern. Prompt hatte diese einseitige Änderung gegen den Parteiwillen dazu geführt, dass die elektronischen Zustellungen an die Partei selbst von dieser leider übersehen worden sind.

Abschließend ist anzumerken, dass das WiEReG-Zwangsstrafverfahren zwar juristisch gesehen als ein von Steuerverfahren „abgehobenes“ Verfahren angesehen werden könnte. Es ist jedoch immer noch ein Zwangsstrafverfahren, das auf den hierfür geltenden Grundsätzen der BAO

beruht, für das das Finanzamt zuständig ist und das sich nicht erkennbar von anderen vom Finanzamt geführten Zwangsstraßverfahren unterscheidet. Dies

wurde im bisherigen Verfahrensgang auch nicht ernsthaft von den Behörden behauptet und rechtfertigt wohl auch nicht eine einseitige und unangekündigte Veränderung der zuvor im Sinne des Parteiwillens gepflegten Vorgangswiese.

...“

Dieses Vorbringen der Bf wurde der belangten Behörde in einem **Beschluss vom 29. April 2024** im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes und zur Wahrung des Parteienghörs zur Kenntnis gebracht und der belangten Behörde die Möglichkeit einer Stellungnahme dazu eingeräumt.

Die belangte Behörde nahm mit einer dreiseitigen **Stellungnahme vom 6. Mai 2024**, einlangend beim Bundesfinanzgericht am 15. Mai 2024, zum gegenständlichen Sachverhalt Stellung:

Neben dem Hinweis, dass die Ausführungen der Beschwerdeverentscheidungen hinsichtlich der Zurückweisung der Beschwerde gegen die 1. Zwangsstrafe sowie die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde gegen die 2. Zwangsstrafe vollumfänglich aufrechtgehalten würden, wurde auch zur Entscheidung des VwGH vom 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 ausgeführt, dass darin der VwGH nochmals betone, dass eine Bevollmächtigung im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden müsse. Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasse, sei sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen würde, zu beachten (verwiesen wurde dazu auf VwGH 19.12.2001, 2000/13/0135). Es liege nämlich grundsätzlich bei der Partei, ob sie gegenüber der Behörde selbst einschreiten oder sich vertreten lassen wolle. Der entsprechende Willensentschluss der Partei, sich vertreten zu lassen, erlange erst durch die Erklärung der Partei gegenüber der Behörde Bedeutung und diese Erklärung umgrenze die Ausübung des Rechtes der Partei, sich vertreten zu lassen (VwGH 10.5.1994, 93/14/0140).

In diesem Zusammenhang könne der Bf nicht gefolgt werden, wenn sie argumentiere, dass sie sich nicht für das Meldeverfahren vertreten lassen wolle, sondern nur für das Zwangsstrafenverfahren, laut VwGH könne aber zwischen mehreren Verfahren ein derart enger Zusammenhang bestehen, dass das Verhalten des Einschreiters anlässlich der Bekanntgabe der Bevollmächtigung auch als Bevollmächtigung für Zwecke eines bestimmten anderen Verfahrens zu verstehen sei. So sei die Erhebung von Abgaben, deren Gebarung zusammengefasst verbucht werde insofern als eine einheitliche Verwaltungssache zu

verstehen, als sich zustellrechtliche Dispositionen nicht bloß isoliert auf ein einzelnes Verfahren zur Vorschreibung einer Abgabe für einen bestimmten Zeitraum oder zur Vorschreibung einer bestimmten Abgabe erstrecken würden.

Wenn sich die Bf daher für das Meldeverfahren laut WiEReG nicht vom steuerlichen Vertreter vertreten lassen hätte wollen, was die Abgabe der WiEReG - Meldung ohne Vertreter daher jedenfalls indiziere, könne es aufgrund des engen Zusammenhangs des Verfahrens laut VwGH Judikatur daher nur Ergebnis sein, dass die Behörde davon auszugehen habe, dass auch das Zwangsstrafenverfahren von der Bf ohne steuerliche Vertretung geführt werden wolle. Die Zustellungen der belangten Behörde seien daher jedenfalls zurecht an die Bf direkt zugestellt worden.

Bezug genommen und auszugsweise zitiert wurde auch auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 2.1.2024, RV/7102803/2023, auf die die belangte Behörde verwies, weil es sich im gegenständlichen Fall um einen gleichgelagerten Sachverhalt handle. Die rechtlichen Argumente des Gerichts im dargelegten Fall würden auch der Sichtweise der belangten Behörde entsprechen.

Zu den neuen Argumente der Bf nahm die belangte Behörde dahingehend Stellung, dass diese im Sinne der obigen Judikatur nicht überzeugen würden, was durch das Bundesfinanzgericht bereits in dem Beschluss zur Zurückweisung der 1. Zwangsstrafe (GZ: RV/7100834/2023) festgestellt worden wäre.

In diesem Zurückweisungsbeschluss hätte das Gericht entschieden, dass die Argumente welche die Bf vorgebracht hätte, nichts an der Rechtsrichtigkeit der Zustellung der Zwangsstrafe ändern würden. Wenn die Androhung der 1. Zwangsstrafe und 1. Zwangsstrafe rechtskonform zugestellt worden seien, dann müsse dies auch für die gegenständliche 2. Zwangsstrafe vom 25. Juli 2022 gelten.

Daher werde aus allen obigen Gründen beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Bf erstattete über ihre steuerliche Vertretung in zwei weiteren Mails **erneut Parteivorbringen:**

Zum einen brachte die **Bf am 14. Mai 2024** vor, dass das Ergebnis, wonach die Vollmacht im jeweiligen Verfahren bekanntzugeben sei, aus praktischer Sicht jedenfalls extrem schwierig zu verstehen sei, zumindest seit der Einführung von FinanzOnline sei nämlich für die Vollmachtsbekanntgabe grundsätzlich keine Differenzierung nach Verfahren mehr möglich, so dass die Zustellbevollmächtigung generell über FinanzOnline nur einheitlich angezeigt und

vollzogen werden könne (für alle technisch über FinanzOnline zur Verfügung stehenden Verfahren – wie auch das WiEReG-Zwangsstrafverfahren).

Anhand eines Auszugs aus der Vollmachtsbekanntgabe aus FinanzOnline brachte die Bf vor, dass dementsprechend auch die Mustervollvollmacht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer das Wording der „Vollmacht zum Empfang von Schriftstücken, insbesondere der Abgabenbehörden, welche nunmehr ausschließlich dem Bevollmächtigten zuzustellen“ seien, verwenden würde. Somit würde nicht zwischen einzelnen bzw. bestimmten Verfahren unterschieden, weil die Finanzverwaltung selbst über die Funktionalitäten in FinanzOnline eine solche Unterscheidung nicht mehr ermögliche.

Dass die in FinanzOnline angezeigten Vollmachten umfassend beachtlich sind, wäre von der Rechtsprechung bislang nie bestritten bzw. sogar gegen die Ansicht des Abgabepflichtigen für gültig befunden worden.

Dies bedeute, dass erst dann, wenn sich ein anderer Parteienvertreter in einem speziellen Verfahren gegenüber der Behörde als Bevollmächtigter deklariere, an diesen anderen Vertreter in diesem speziellen Verfahren zugestellt werden dürfe, während die übrigen Erledigungen nach wie vor an den in FinanzOnline hinterlegten Zustellbevollmächtigten zu versenden seien. Die Ansicht des VwGH in der Entscheidung vom 28.06.2023, Ro 2023/13/0011, wonach die Vertretung im WiEReG-Meldeverfahren im Zweifel auch die Zustellvollmacht für das Zwangsstrafverfahren einschließe, stünde nicht im Widerspruch damit, dass eine umfassende Zustellvollmacht aufrecht bleibe, wenn der Abgabepflichtige selbst einschreite und gewissen Erklärungs- oder Meldepflichten nachkomme; dies wäre per se sicherlich nicht ausreichend, um als Willenserklärung zu gelten, dass die Zustellvollmacht in diesem Verfahren gar nicht mehr gelten solle.

Die steuerliche Vertretung der Bf verwies auf die tägliche Praxis, nach der Schriftstücke als Zustellbevollmächtigte zugestellt würden, die sich auf Erklärungen beziehen, die vom Abgabepflichtigen selbst eingereicht worden wären, weil die via FinanzOnline angezeigten Vollmachtsverhältnisse so lange beachtlich seien, als keine widersprechenden Tatsachen bekannt würden. Erst bei konkreten Zweifeln wäre zu prüfen, ob tatsächlich eine Vollmacht eingeräumt sei.

Somit sei für die Bf das Ergebnis, dass die WiEReG-Erinnerungen und Zwangsstrafbescheide (ab dem Zuständigkeitsübergang der allgemeinen Steuernummer auf das FAG) nicht mehr an den Parteienvertreter, sondern (ohne Ankündigung) an den Abgabepflichtigen zugestellt worden wären, mit der nach Ansicht der Bf schlichtweg falschen Argumentation des BFG vom 9.10.2023, RV/2100361/2023, nicht haltbar, zumal dies der gelebten Praxis und der tatsächlich einschlägigen Judikatur widerspreche. Damit wolle die Bf nicht die „traditionelle“

Rechtsprechung, wonach die Vollmachten im jeweiligen Verfahren geltend zu machen seien, als unzutreffend bezeichnen, aber mit der bereits über zwei Jahrzehnte mittels FinanzOnline gelebten Praxis wäre es nicht mehr vereinbar, zu behaupten, dass die Zustellvollmacht in jedem einzelnen Verfahren gesondert geltend gemacht werden müsse, da diese Art der Vollmachtsbekanntgabe sowohl von der Finanzverwaltung als auch dem Berufsstand und den Abgabepflichtigen selbst bislang als umfassend verstanden worden sei.

Nach Ansicht der Bf hätte das FAÖ im Zuge organisatorischer Umstellungen im Hinblick auf das WiEReG-Zwangsstrafverfahren (Umsetzung des FORG) auf bestehende und beachtliche Zustellbevollmächtigungen „vergessen“ und versuche nun, die „traditionelle“ Rechtsprechung entgegen die seit 2003 (seit der Einführung von FinanzOnline) von allen Seiten gelebten Praxis über Gebühr zu beanspruchen und zu seinen Gunsten zu verbiegen.

In einem weiteren Mail brachte die **Bf am 18. Mai 2024** mit der Begründung des Aspektes des Vorliegens einer Angelegenheit von grundsätzlicher Bedeutung im Umgang mit Vollmachten einiges vor, mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des BFG vom 2.1.2024, RV/7102803/2023, das ein sehr ähnliches Ergebnis wie jenes des BFG vom 9.10.2023, RV/2100361/2023 und das des Beschlusses betreffend die im gegenständlichen Sachverhalt genannte 1. Zwangsstrafe.

Klargestellt wurde zum einen, dass die Vollmachtsbekanntgabe über FinanzOnline bei demjenigen Finanzamt, das auch für WiEReG-Zwangsstrafverfahren zuständig war (bzw. geworden ist), erfolgt sei. Eine Einschränkung der Vollmacht auf bestimmte Abgaben (oder auf Abgaben im Sinne von § 213 Abs. 1 BAO oder solchen im Sinne von § 213 Abs. 2 BAO) hätte dabei nicht stattgefunden. Die Steuernummer, unter der die Vollmachtsbekanntgabe vermerkt worden wäre, hätte lediglich als Ordnungsbegriff gedient und wäre nicht bestimmten Abgabenarten zugeordnet worden.

Zum anderen wollte die Bf klarstellen, dass der vorliegende Fall demzufolge quasi ein „Altfall“ sei, nämlich dahingehend, dass er auf eine Zeit zurückgeht, als das allgemein örtlich zuständige Finanzamt auch für WiEReG-Zwangsstrafverfahren zuständig war; eine Zuständigkeit, die im Rahmen des Finanz-Organisationsreformgesetz – FORG (985/A) in Gesamtrechtsnachfolge auf das FAÖ übergegangen sei. Demzufolge sei unbestreitbar, dass – sofern man der erfolgten Vollmachtsbekanntgabe Bedeutung beimisst – diese bei der zuständigen Behörde erfolgt sei.

Desweiteren führt die Bf aus:

„...“

Aus rechtlicher Sicht ist festzuhalten, dass sich die korrekte Würdigung letztlich auf die Frage reduziert, ob die Vollmachtsbekanntgabe über FinanzOnline überhaupt eine rechtliche Wirkung entfalten kann, was vom BFG offenbar abgelehnt wird. Diese Form der Vollmachtsbekanntgabe

scheint vom BFG als nicht ausreichend angesehen zu werden, zumal das BFG sich auf den Standpunkt stellt, dass die Vollmacht immer im jeweiligen einzelnen Verfahren angezeigt werden muss; es sei denn, dass es sich um „miteinander verbundene“ Verfahren handelt, für die eine einheitliche Vollmachtsbekanntgabe erfolgen könne. Gerade daraus würde aber im Endergebnis die Schlussfolgerung resultieren, dass der Vollmachtsbekanntgabe über FinanzOnline, weil es sich dabei nur um eine nicht ausreichende (allgemeine) Vollmachtsbekanntgabe handeln würde, per se keinerlei rechtliche Wirkung zukommen könnte.

Die Praxis der Finanzverwaltung hat in unzähligen Fällen auf das Gegenteil schließen lassen. Millionen von Zustellungen sind allein in den letzten 20 Jahren wohl nur deshalb rechtswirksam ergangen, da sich sowohl die Finanzämter als auch die Parteien und deren Vertreter darauf verlassen konnten, dass die Vollmachtsbekanntgabe in FinanzOnline im Sinne der „traditionellen“ VwGH-Rechtsprechung so zu deuten war, dass damit ausreichend (und unmissverständlich) zu erkennen gegeben worden ist, dass der Abgabepflichtige sich auch in allen weiteren Rechtssachen eben dieses Vertreters bedienen möchte.

Der VwGH hat nämlich tatsächlich nie ausgesprochen, dass er dies nicht so sehen würde, ganz im Gegenteil:

- *Im Erkenntnis VwGH, 2012/13/0102 wurde unter anderem festgehalten: „Indem die MS OG im Wege von FinanzOnline ihre Bevollmächtigung samt Zustellvollmacht bekannt gab, berief sie sich auf die erteilte Vollmacht.“*
- *Die anderen vor dem VwGH behandelten Fälle der „traditionellen Judikatur“ waren soweit bekannt Sonderfälle, in denen – meist abweichend von einer umfassend angezeigten Vollmacht – weitere Vollmachtsverhältnisse im Spiel waren, die entweder als im Einzelfall speziell beachtlich oder unbeachtlich zu werten waren. Dies ist jedoch hier nicht der Fall; wir waren seit Vollmachtsbekanntgabe der einzige steuerliche Vertreter unserer Mandantin.*
- *Niemals hat der VwGH – auch nicht im Erkenntnis vom 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 – jedoch ausgesprochen, dass die im Wege von FinanzOnline bekanntgegebenen Vollmachtsverhältnisse grundsätzlich nicht beachtlich wären. (Es sei denn, eine solche Vollmacht würde im Innenverhältnis im Ausnahmefall tatsächlich nicht vorliegen oder ein anderer Vertreter würde sich davon abweichend für ein spezielles Verfahren (oder auch zusammenhängende Verfahren) für bevollmächtigt deklarieren, wobei dann diese spezielle Bevollmächtigung die im Wege von FinanzOnline bekanntgegebenen Vollmachtsverhältnisse für alle anderen Verfahren aber auch nicht unwirksam werden lassen würde).*

Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass laut dem VwGH die im Wege von FinanzOnline bekanntgegebenen Vollmachtsverhältnisse ohne weiteres beachtlich sind. Ohne eine derartige

Auslegung wäre nun etwa auch die Umsetzung der neuen Quotenregelung nicht möglich, wonach nur Parteien auf die Quotenliste kommen können, wenn für sie vom betreffenden Parteienvertreter eine aufrechte Steuervollmacht bekanntgegeben wird. Wenn die Sichtweise des BFG tatsächlich so zu verstehen ist, dass eine Vollmacht nur wirksam wird, wenn sie im jeweiligen (einzelnen) Verfahren angezeigt wird, wäre die bereits laufende Vorgehensweise im Hinblick auf die neue Quotenregelung faktisch zum Scheitern verurteilt.

Nachfolgend noch einmal die rechtlichen Fakten in diesem Sinne:

A. § 14 Abs. 3 WiEReG in der Stammfassung (BGBl I 2017/136) lautete: „Die Verhängung von Zwangsstrafen gemäß § 16 sowie deren Einhebung, Sicherung und Einbringung obliegt den Abgabenbehörden des Bundes. Zuständig für die Verhängung von Zwangsstrafen gemäß § 16 ist jenes Finanzamt, das zur Erhebung der Abgaben vom Einkommen des Rechtsträgers örtlich zuständig ist oder gemäß § 1 Abs. 2 3 KStG zuständig wäre.“

- Dies bedeutet wie oben angeführt, dass die Vollmacht beim zuständigen Finanzamt bekanntgegeben worden ist.

B. Die Vollmachten wurden seinerzeit wie unten ersichtlich gegenüber dem damals örtlich zuständigen Finanzamt angezeigt. Die angezeigte Zustellvollmacht enthielt auch keinerlei Einschränkungen auf Abgaben gemäß § 213 Abs. 1 BAO. Im Erkenntnis vom 28.6.2023, Ro 2023/13/0011, hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang festgehalten: "Zwangsstrafen nach § 111 BAO sind - gemäß § 3 Abs. 2 lit. c BAO - Nebenansprüche. Betreffend die hier geforderte Meldung von Daten nach dem WiEReG besteht aber keine Abgabepflicht als Hauptanspruch. Die durch die Zwangsstrafe zu erzwingende Hauptleistung ist die (bloße) Meldung, an die keine Festsetzung von Abgaben anschließt. Die Zwangsstrafe ist nach § 16 Abs. 2 WiEReG eine Abgabe i.S.d. § 213 Abs. 2 BAO und demnach gesondert von den wiederkehrend zu erhebenden Abgaben zu verbuchen. Eine Zustellungsbevollmächtigung muss sich daher, um nach § 103 Abs. 2 lit. b BAO wirksam zu sein, nicht auch auf diese Zwangsstrafen erstrecken. Die vorliegende Vollmachtsurkunde enthält allerdings auch keine Einschränkung in diesem Sinne." Der VwGH meinte damit, dass eine Zustellvollmacht sowohl mit als auch ohne Erstreckung auf die gegenständlichen Zwangsstrafen wirksam sein kann. In unserem Fall enthält die Vollmacht ebenfalls keine Einschränkung in diesem Sinne und ist demzufolge (ohne Einschränkung) wirksam.

Daraus ergibt sich, dass die bekanntgegebene Vollmacht nicht unwirksam ist. Im Zeitpunkt des Inkrafttretens des WiEReG war deshalb vorzusetzen, dass die beim zuständigen Finanzamt angezeigte (umfassende) Vollmacht in Bezug auf die Zwangsstrafverfahren Gültigkeit besitzt. Eine „Kündigung“ oder ein Widerruf dieser Vollmacht wurde den Behörden gegenüber niemals angezeigt. In diesem Sinne war die Zustellung der WiEReG-Erinnerungen an uns als Parteienvertreter in den Jahren 2018 bis 2021 jeweils rechtmäßig.

C. *Der Übergang der Zuständigkeiten für das WiEReG-Zwangsstrafverfahren und die allgemeinen Abgabenverfahren wurde im Finanz-Organisationsreformgesetz – FORG (985/A) geregelt. Hierfür ist „Gesamtrechtsnachfolge“ vorgesehen. Die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens bestehenden Bevollmächtigungen inklusive Zustellbevollmächtigungen wurden somit auf das FAÖ (mit Wirkung für das WiEReG-Zwangsstrafverfahren) sowie auf das FAG (mit Wirkung für allgemeine Abgabenverfahren) übertragen, ohne dass es einer neuerlichen Bekanntgabe der seinerzeit angezeigten Vollmachten bedurft hätte.*

- *Aufgrund dieser Gesamtrechtsnachfolge zwischen den Behörden kann auch nicht gesagt werden, dass die Vollmacht einer unzuständigen Behörde bekanntgegeben worden wäre. Dies wäre nur dann möglich, wenn die Vollmacht nach Inkrafttreten des FORG (nur) beim FAG angezeigt worden wäre, was aber hier nicht der Fall war. Die Fiktion einer Zustellvollmacht im Sinne der neu geschaffenen Regelungen in § 16 Abs. 3 WiEReG ist daher nur für „Neufälle“ nötig, in denen die allgemein gültige Vollmacht erst nach dem Inkrafttreten des FORG beim FAG bekanntgegeben wurde.*
- *Wegen der Bestimmung gemäß § 323b Abs. 10 BAO und der zugrunde liegenden Verweisungen gilt die Gesamtrechtsnachfolge dezidiert auch für die in § 14 Abs. 6 WiEReG mit BGBl I 104/2019 neu geregelte Sonderzuständigkeit des FAÖ für das WiEReG-Zwangsstrafverfahren.*

...“

Abschließend gab die Bf ihrer Verwunderung Ausdruck, dass im Erkenntnis des BFG vom 2.1.2024, RV/7102803/2023, zum offenbar gleichen Sachverhalt die ordentliche Revision zugelassen wurde, nicht aber bei der Zurückweisung der 1. Zwangsstrafe der gegenständlichen Bf.

Mit **Beschluss vom 21. Mai 2024** übermittelte das Bundesfinanzgericht der Bf die Stellungnahme der belangten Behörde vom 6. Mai 2024 zur Kenntnis.

Mit **Beschluss vom 22. Mai 2024** übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde den Inhalt der beiden letzten Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf vom 14. und 18. Mai 2024.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine GmbH mit Sitz in ***Adresse Bf***, Firmenbuchnummer FN ***abc***.

Bei der Bf handelt es sich um einen Großbetrieb, der Kraftfahrzeuge im Rahmen eines international tätigen Konzerns vermietet.

Im Zuge der Organisationsreform ging die Zuständigkeit für die Bf auf das Finanzamt für Großbetriebe über, wo sie unter der Steuernummer ***BF1StNr1*** erfasst ist.

Die Bf nimmt an FinanzOnline teil und erteilte der Steuerberatungskanzlei Ernst & Young seit dem Jahr 2005 eine generelle Zustellvollmacht, die vor der Organisationsreform beim zuständigen Finanzamt hinterlegt wurde.

Am 8. April 2022 übersandte die belangte Behörde ein Erinnerungsschreiben an die Bf, in der sie sie aufforderte, die Meldung entsprechend dem § 5 WiEReG bis 30. Mai 2022 vorzunehmen, sollte die Bf der Aufforderung nicht Folge leisten, wurde gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe von 1.000 € angedroht.

Die Meldung erfolgte weiterhin nicht und am 31. Mai 2022 setzte die belangte Behörde die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 1.000 € fest (Bescheid 1) und forderte die Bf neuerlich auf, bis 22. Juli 2022 die Meldung nachzuholen, mit der Androhung einer weiteren Zwangsstrafe von 4.000 € für den Fall der weiteren Unterlassung der Meldung.

Am 25. Juli 2022 setzte die belangte Behörde die zweite Zwangsstrafe in Höhe von 4.000 € mit dem gegenständlichen Bescheid 2 fest, mit der Begründung, dass die Meldung nach wie vor nicht vorgenommen worden wäre.

Alle drei Schriftstücke wurden von der belangten Behörde der Bf direkt in ihre FinanzOnline Databox zugestellt.

Am 16. August 2022 wurde die Meldung gemäß § 5 WiEReG nachgeholt.

Die Meldung des Vorjahres 2021 wurde von der Bf ad personam vorgenommen.

Die Erinnerung dazu wurde der steuerlichen Vertretung zugesandt.

Am 18. August 2022 erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen den gegenständlichen Bescheid.

Die Beschwerde wurden hauptsächlich damit begründet, dass die belangte Behörde an die Bf direkt und nicht an ihre steuerliche Vertretung zugestellt hat, obwohl seit 2005 eine generelle

Zustellvollmacht der steuerlichen Vertretung hinterlegt sei, jedoch von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden sei.

Als die Bf im Posteingang ihrer FinanzOnline-Databox den Eingang bemerkte, übermittelte sie die Schriftstücke am 28. Juli 2022 an die steuerliche Vertreterin.

Die Meldung des wirtschaftlichen Eigentümers wurde am 16. August 2022 nachgeholt.

Am 19. Oktober 2022 wies die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung die gegenständliche Beschwerde ab.

(Die Beschwerde der Bf gegen Bescheid 1, der am 31. Mai 2022 erlassen wurde, wurde wegen Verspätung zurückgewiesen, was nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist).

Nach genehmigten Fristverlängerungsanträgen brachte die Bf Vorlageantrag am 19. Jänner 2023 gegen die Beschwerdevorentscheidung ein und beantragte die ersatzlose Aufhebung des 2. Zwangsstrafenbescheides in Höhe von 4.000 €.

Wie im Verfahrensgang dargestellt nahm die Bf ausführlich Stellung gegen den Standpunkt der belangten Behörde in den Beschwerdevorentscheidung und verwies dazu auch auf die Judikatur des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes.

Am 22. März 2023 wurde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und von der belangten Behörde neben ihrem Verweis auf die Beschwerdevorentscheidung auf das vor dem Bundesfinanzgericht bereits abgeschlossene gleichartige Verfahren RV/7103389/2022 bzw. die dagegen eingebrachte Amtsrevision und angeregt, das gegenständliche Verfahren bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes auszusetzen.

Die von der belangten Behörde zitierte Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 29. November 2022 im Verfahren RV/7103389/2022 wurde seitens des Verwaltungsgerichtshofes mit Erkenntnis vom 28. Juni 2023, Ro 2023/13/001 bestätigt, indem die Amtsrevision dagegen als unbegründet abgewiesen wurde (siehe ausführlich im Verfahrensgang dargestellt).

Am 1. August 2023 trat eine Gesetzesänderung des § 16 WiEReG, dem im BGBl. I Nr. 97/2023 ein weiterer Absatz eingefügt, der gemäß § 19 Abs. 9 Z 1 WiEReG in Kraft, demzufolge ex lege die Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe an einen, dem Finanzamt Österreich oder dem Finanzamt für Großbetriebe in einem Verfahren betreffend Abgaben gemäß § 213 Abs. 1 BAO bekannt gegebenen Zustellungsbevollmächtigten zuzustellen ist, der solange als zur Empfangnahme der Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe ermächtigt ist, als nicht ein anderer Zustellungsbevollmächtigter für Angelegenheiten dieser Bestimmung namhaft

gemacht wird. Erst wenn kein Zustellungsbevollmächtigter im Sinne dieses Absatzes vorhanden ist, sind die Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe an den Rechtsträger zuzustellen.

Im Zuge des weiteren Verfahrensverlaufes wurde von der Bf in vier inhaltlichen Eingaben weiteres umfangreiches Vorbringen per mail an das Bundesfinanzgericht erstattet (siehe Verfahrensgang), das der belangten Behörde in einem Beschluss vom 29. April 2024 im Zuge der Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes zur Kenntnis gebracht wurde.

Dazu nahm die belangte Behörde Stellung am 6. Mai 2024, einlangend mit 15. Mai 2024, in der sie sich ua auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes, mit der die 1. Zwangsstrafe der gegenständlichen Bf zurückgewiesen wurde, bezog und dem konform weiterhin die Abweisung der Beschwerde gegen die die gegenständliche Zwangsstrafe beantragte.

Der Bf legte weitere zwei Parteivorbringen in Mail-Form vor, in denen er die Rechtsauffassung des Beschlusses BFG vom 30.04.2024, RV/7100834/2023 über die der gegenständlichen Zwangsstrafe vorangegangene 1. Zwangsstrafe sowie der Erkenntnisse BFG vom 9.10.2023, RV/2100361/2023 und BFG vom 2.1.2024, RV/7102803/2023 als unrichtig ansah und eine grundlegende Problematik in Hinblick auf den Umgang mit Vollmachten erblickte.

Die Stellungnahme und die beiden letzten inhaltlichen Parteivorbringen wurden der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Kenntnis gebracht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und aus dem Parteivorbringen der Bf.

Desweiteren hat das Bundesfinanzgericht im Zuge seiner Ermittlungen Einsicht in das Firmenbuch sowie im Rahmen der elektronischen Zugriffe in das Register der wirtschaftlichen Eigentümer genommen.

Dass die gegenständliche Parteienvertreterin sei dem Jahr 2005 eine nicht eingeschränkte Zustellvollmacht besaß, ist unstrittig gegeben und wurde von der belangten Behörde auch bestätigt. Ebenso ist unstrittig, dass die Bf Teilnehmerin von FinanzOnline ist und elektronisch Zustellungen erhält.

Dass die Meldung gem. § 5 WiEReG am 16. August 2022 schließlich nachträglich erfolgte, ist ebenso unstrittig und im Eintrag aus dem Register der wirtschaftlichen Eigentümer nachzulesen, was auch die Antwort auf das Auskunftersuchen an die Registerbehörde im Bundesministerium für Finanzen, dass diese Meldung von der steuerlichen Vertretung nachgeholt wurde, ergab.

Dass die Erinnerung an die Meldung im Jahr 2021 an die steuerliche Vertretung zugesandt wurde, aber von der Bf ad personam erstattet wurde ergibt sich aus den Ausführungen der Bf, die von der belangten Behörde nicht widerlegt wurden.

Dass die Meldung im Jahr 2021 nicht von der steuerlichen Vertretung, sondern der Bf ad personam erstattet wurde, ergibt sich aus dem Parteivorbringen sowie aus der Antwort auf das Auskunftersuchen an die Registerbehörde im Bundesministerium für Finanzen.

Der Verfahrensgang vor der belangten Behörde sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch den vorgelegten elektronischen Akt evident.

Die Feststellung, dass das mit 8. April 2022 datierte Erinnerungsschreiben am selben Tag um 20 h 09 in der FinanzOnline-Databox der Bf einlangte und ebendort am 27. April 2022 um 12 h 56 abgerufen (gelesen) wurde, beruht auf den durchgeführten Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes, im Zuge derer in die Applikation „Finanzanwendungen – WiEReG Zwangs- und Ordnungsstrafen“ Einsicht genommen wurde und darin zur Bf folgende Daten ausgewiesen und nachlesbar sind:

Schriftstück art	Zustellung	Erstellt	Zustell- Status	Zustell - Zeitpu nkt	zugestellt an SID	Zeitpunkt gelesen
Mahnung	elektronisch	08.04.2022	gelesen und gelöscht	08.04. 2022 20:09	***12345***	27.07.2022 12:56
Strafe1	elektronisch	31.05.2022	gelesen und gelöscht	31.05. 2022 08:24	***12345***	27.07.2022 12:57
Strafe2	elektronisch	25.07.2022	gelesen und gelöscht	25.07. 2022 12:47	***12345***	27.07.2022 12:56

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der jeweils anderen Verfahrenspartei nicht widerlegten Ausführungen und Informationen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 5 Abs. 1 WiEReG haben die in § 1 Abs. 2 WiEReG aufgelisteten Rechtsträger mit Sitz im Inland (vorbehaltlich näher definierter Ausnahmen) die in dieser Bestimmung genannten Daten über ihre wirtschaftlichen Eigentümer an die Bundesanstalt Statistik Österreich als Auftragsverarbeiterin der Registerbehörde zu melden.

Wer wirtschaftlicher Eigentümer ist, ergibt sich aus § 2 WiEReG.

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.

§ 16 WiEReG lautete zum verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt (BGBl. I Nr. 148/2021):

(1) 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.

(2) Zwangsstrafen gemäß Abs. 1 gelten als Abgaben im Sinne des § 213 Abs. 2 BAO.

In der Zwischenzeit wurde mit BGBl. I Nr. 97/2023 ein weiterer Absatz eingefügt, der gemäß § 19 Abs. 9 Z 1 WiEReG mit 1. August 2023 in Kraft getreten ist:

(3) Die Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe ist an einen, dem Finanzamt Österreich oder dem Finanzamt für Großbetriebe in einem Verfahren betreffend Abgaben gemäß § 213 Abs. 1 BAO bekannt gegebenen Zustellungsbevollmächtigten zuzustellen. Dieser gilt solange als zur Empfangnahme der Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe ermächtigt, als nicht ein anderer Zustellungsbevollmächtigter für Angelegenheiten dieser Bestimmung namhaft gemacht wird. Ist kein Zustellungsbevollmächtigter im Sinne dieses Absatzes vorhanden, so sind die Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe an den Rechtsträger zuzustellen.

§ 111 BAO regelt die Zwangsstrafen im Abgabenverfahren grundsätzlich:

(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.

(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.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit a BAO bei schriftlichen Erledigungen grundsätzlich durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen, soweit in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, nach dem Zustellgesetz, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung) vorzunehmen.

Gemäß § 98 Abs. 3 BAO kann der Inhalt einer behördlichen Erledigung (anstelle der Zustellung) nicht nur telegraphisch oder fernschriftlich mitgeteilt werden, sondern darüber hinaus durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen vorgesehen werden, dass die Mitteilung des Inhalts auch im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen

technisch möglichen Weise erfolgt, wobei zugelassen werden kann, dass sich die Behörde einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen/privatrechtlichen Übermittlungsstelle bedienen darf und die Verordnung technische und organisatorische Maßnahmen zur Gewährleistung von Mitteilungen in einer dem Stand der Technik entsprechenden sicheren und nachprüfbaren, den Erfordernissen des Datenschutzes entsprechenden Weise festlegt. Gemäß der Bestimmung des § 5b der nach § 97 Abs. 3 BAO erlassenen FinanzOnline-Verordnung 2006 idgF (FOnV) haben die Abgabenbehörden, nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten, Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

Die FinanzOnline -Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006, in der derzeit geltenden Fassung bestimmt außerdem in § 5b Abs 2, dass jeder Teilnehmer in FinanzOnline eine elektronische Adresse angeben kann, an welche er über eine elektronische Zustellung zu informieren ist. Die Wirksamkeit der Zustellung der Erledigung selbst wird durch die Nichtangabe, durch die Angabe einer nicht dem Teilnehmer zuzurechnenden oder durch die Angabe einer unrichtigen oder ungültigen elektronischen Adresse nicht gehindert.

Gemäß § 98 Abs. 2 BAO gelten elektronisch zugestellte Dokumente 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.

Der Zeitpunkt, an dem Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind, ist bei Finanz-Online der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox (siehe *Ritz/Koran BAO*⁷ zu § 98 Rz 4 sowie *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, 3. Auflage, § 98 Anm. 8). Die Databox ist eine solche, zu der der Empfänger Zugang hat (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0105). Auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den Finanz-Online-Teilnehmer, beispielsweise durch Öffnen, Lesen oder Ausdrucken eines Bescheides kommt es hingegen nicht an (BFG 14.02.2019, RV/7100457/2019, weitere Judikaturhinweise siehe *Ritz/Koran BAO*⁷ zu § 98 Rz 4).

§ 9 Abs. 3 Zustellgesetz (ZustG) normiert:

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist.

3.1.2. Rechtliche Würdigung (Spruchpunkt I teilweise Stattgabe)

Zwischen den Parteien ist in Hinblick auf die Frage der Rechtmäßigkeit der Verhängung einer Zwangsstrafe für die nicht rechtzeitig vorgenommene Meldung gemäß § 16 WiEReG die Adressierung der Zustellung der Erinnerung an diese Meldung sowie des gegenständlichen Zwangsstrafenbescheides an die Bf ad personam trotz aufrechter genereller Zustellvollmacht der steuerlichen Vertretung strittig.

3.1.2.1. Verpflichtung zur Meldung nach den Bestimmungen des WiEReG und Zuständigkeitsübergang durch die Organisationsreform 2021

Gemäß § 3 Abs 1 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG) haben die Rechtsträger (u.a. Gesellschaften mit beschränkter Haftung) die Identität ihres wirtschaftlichen Eigentümers festzustellen. Diese Feststellung ist zumindest jährlich durchzuführen, wobei insbesondere zu prüfen ist, ob die an das Register gemeldeten wirtschaftlichen Eigentümer noch aktuell sind.

Rechtsträger, die nicht gemäß § 6 WiEReG von der Meldepflicht befreit sind, haben binnen vier Wochen nach der Fälligkeit der jährlichen Überprüfung (§ 3 Abs. 3 WiEReG) die festgestellten Änderungen zu melden oder die gemeldeten Daten zu bestätigen.

Gemäß § 14 Abs 1 WiEReG ist der Bundesminister für Finanzen die Registerbehörde.

Wenn für den Rechtsträger noch keine Meldung von einem berufsmäßigen Parteienvertreter abgegeben wurde, so kann nach § 5 Abs 6 WiEReG jeder berufsmäßige Parteienvertreter unter Berufung auf die ihm erteilte Vollmacht eine Meldung gemäß diesem Paragraphen abgeben.

Nach Abgabe einer Meldung von einem berufsmäßigen Parteienvertreter für einen Rechtsträger kann ein anderer berufsmäßiger Parteienvertreter für diesen Rechtsträger nur dann eine Meldung abgeben, wenn dieser im elektronischen Wege der Registerbehörde unter Berufung auf die erteilte Vollmacht den Wechsel der Berechtigung zur Abgabe einer Meldung anzeigt. Die Registerbehörde hat den Rechtsträger über den Wechsel der Berechtigung zu informieren und darauf hinzuweisen, dass der Wechsel binnen zwei Wochen ab deren Beantragung im Register eingetragen wird, sofern kein Widerspruch des Rechtsträgers innerhalb dieser Frist bei der Registerbehörde eingeht.

Nach Ablauf der Frist endet die Möglichkeit zur Meldung für den ursprünglich vertretungsbefugten Parteienvertreter und Meldungen können nur von dem berufsmäßigen Parteienvertreter eingebracht werden, der zuletzt den Wechsel der Berechtigung angezeigt hat. Die Registerbehörde kann auf Antrag des Rechtsträgers den Wechsel der Berechtigung schon vor Ablauf der zweiwöchigen Frist eintragen, wenn dies zur Wahrung der Meldefrist erforderlich ist.

Wird eine Meldung gemäß § 5 WiEReG nicht erstattet, so kann nach § 16 Abs 1 WiEReG 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. § 16 Abs 2 WiEReG sieht vor, dass Zwangsstrafen nach § 16 Abs 1 WiEReG als Abgaben im Sinne des § 213 Abs 2 BAO gelten.

§ 213 Abs 2 BAO sieht vor, dass bei den anderen als den in § 213 Abs 1 BAO genannten Abgaben die Gebarung für jeden Abgabepflichtigen nach den einzelnen Abgaben abgesondert von den Abgaben nach § 213 Abs 1 BAO zu verbuchen ist. § 213 Abs 1 BAO sieht vor, dass bei wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen die Gebarung in laufender Rechnung zusammengefasst für jeden Abgabepflichtigen zu verbuchen ist.

Unter wiederkehrend zu erhebenden Abgaben werden "periodisch festzusetzende Abgaben", wie z.B. veranlagte ESt, veranlagte KSt, USt und Selbstbemessungsabgaben wie z.B. USt-Vorauszahlung oder Lohnsteuer verstanden, weil diesen Abgaben gemeinsam ist, dass ihnen eine laufende Tätigkeit des Abgabepflichtigen zu Grunde liegt (VwGH 20.6.2012, 2010/17/0215).

Gem § 323b BAO trat unter anderem das Finanzamt für Großbetriebe für den jeweiligen Zuständigkeitsbereich an die Stelle des bis 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Somit ist die Zuständigkeit seit 1.1.2021 für die Erhebung von laufend wiederkehrenden Abgaben iSd § 213 Abs 1 BAO vom im gegenständlichen Fall vor der Organisationsreform zuständig gewesenen Finanzamts Wien 4/5/10 (bzw. in der Folge durch Verlegung des Sitzes der Bf Finanzamts Wien 12/13/14/Purkersdorf) auf das Finanzamt für Großbetriebe übergegangen. Die Vollmacht – samt Zustellvollmacht – die durch Vollmachtsvorlage dem damaligen Finanzamt Wien 1/23 angezeigt wurde, ist demnach seit 1.1.2021 für das Finanzamt für Großbetriebe (FAG) beachtlich.

Für den gegenständlichen Fall ist daher festzuhalten, dass darin kein Widerspruch zu den Ausführungen der Bf im Vorlageantrag Seite 5 Absätze 1 bis 5 festgestellt werden kann, weil die Bf grundsätzlich beim FAG steuerlich erfasst ist und die Vollmacht – samt Zustellvollmacht – dort trotz gesetzlich bedingter Zuständigkeitsänderung aufrecht erhalten blieb.

Für die Angelegenheiten des gegenständlichen WiEReG-Melde-Verfahrens ist hingegen nicht das FAG zuständig, sondern vielmehr das Finanzamt Österreich (FAÖ), was die Zustellung an die steuerliche Vertretung rechtswidrig macht und weshalb auch die Ausführungen der Bf im Vorlageantrag auf Seite 5 im fünften Absatz zutreffen, dass die Bf nicht damit rechnen konnte

„praktisch ohne jegliche Vorwarnung“ die Erinnerungen nicht mehr an ihre steuerliche Vertretung sondern an sich selbst zugestellt zu erhalten (siehe dazu die Ausführungen beim Ermessen).

3.1.2.2. Zustellvollmacht und ihre rechtlichen Konsequenzen

Der im vorherigen Absatz beschriebene Zuständigkeitsübergang ist in Relation zur Zustellvollmacht von entscheidender Bedeutung.

Ein Bescheid wird gemäß § 93 Abs 2 BAO erst wirksam, wenn sie der Partei, an die sie ergehen soll, bekannt gegeben wird. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen idR durch Zustellung. Gemäß § 98 Abs 2 BAO gelten elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. 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“ (ErläutRV 270 BlgNR 23. GP 13), da es auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den Finanz-Online-Teilnehmer durch Öffnen, Lesen oder Ausdrucken eines Bescheides nicht ankommt (BFG 14.02.2019, RV/7100457/2019, Ritz/Koran BAO⁷ zu § 98 Rz 4 mwN).

Der Zeitpunkt der Zustellung war daher im gegenständlichen Fall am 8. April 2022 um 20.09 h bezüglich der Erinnerung und Androhung der 1. Zwangsstrafe, am 31. Mai 2022 um 8 h 24 bezüglich der Androhung der 2. Zwangsstrafe und am 25. Juli 2022 um 12 h 47 bezüglich der gegenständlichen Festsetzung der 2. Zwangsstrafe.

Unternehmen, die wegen Überschreiten der Umsatzgrenze zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet sind, können der Teilnahme an der elektronischen Zustellung nicht mehr widersprechen (§ 5b Abs 3 FinanzOnline-Verordnung 2006 idF BGBl II 122/2020). § 5b Abs 2 FinanzOnline-Verordnung 2006 sieht vor, dass jeder Teilnehmer an der elektronischen Form der Zustellung über FinanzOnline, in FinanzOnline die Möglichkeit hat, eine E-Mailadresse anzugeben, wenn er über die elektronische Zustellung informiert werden möchte. § 5b Abs 2 FinanzOnline-Verordnung 2006 schafft somit die Möglichkeit, über eine elektronische Zustellung – unverbindlich – informiert zu werden, sofern dies gewünscht wird.

Wie unter Punkt 3.1.1. dargestellt, kann gemäß § 9 Abs. 3 ZustG bei aufrehtem Bestand einer Zustellbevollmächtigung nicht an die Partei selbst rechtswirksam zugestellt werden.

Wird trotzdem statt an den Zustellungsbevollmächtigten an den von diesem Vertretenen zugestellt, so ist die Zustellung unwirksam (VwGH 26.5.2004, 2001/14/0184).

Im Falle des Bestehens einer wirksamen Vollmacht hat sich sohin die Behörde an den Vertreter zu wenden, also alle Verfahrensakte mit Wirkung für die Partei diesem gegenüber zu setzen. Dem Bevollmächtigten sind alle Schriftstücke bei sonstiger Unwirksamkeit zuzustellen und dieser ist auch als Empfänger zu bezeichnen, wobei die Adressierung an die Partei zu Händen des Zustellungsbevollmächtigten ausreicht (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0002; 28.08.2008, 2008/22/0607).

Im gegenständlichen Verfahren verfügte die Bf im hier maßgeblichen Zeitraum über einen FinanzOnlinezugang und verzichtete nicht auf die Möglichkeit der elektronischen Zustellung. Unstrittig ist, dass der jetzige steuerliche Vertreter bereits seit vielen Jahren als Zustellbevollmächtigter hinterlegt war:

Die belangte Behörde weist selbst in ihren Beschwerdeentscheidungen daraufhin, dass die Zustellvollmacht des Parteienvertreters, auf die sich die Bf beruft, seit dem Jahr 2005 angemerkt ist.

Die belangte Behörde steht aber auf dem Standpunkt, dass die Zustellbevollmächtigung erst dann greift, wenn sie im jeweiligen Verfahren geltend gemacht wird und nur durch diesen Hinweis im jeweiligen Verfahren zu beachten ist und verweist auf die einschlägige Rechtsprechung und Kommentierung in *Ritz/Koran* BAO⁷ zum ZustG § 9 III. Erteilung der Zustellvollmacht Rz 17-22.

Diese Auffassung ist vollkommen rechtsrichtig und zeigt sich auch in der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insb. wieder in VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 oder zB VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275, mwN))

Allerdings ist in diesem Zusammenhang, vor allem im Lichte der diesbezüglich jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 von entscheidender Bedeutung, von wem die der gegenständlichen Meldung vorangehende Meldung nach dem WiEReG vorgenommen worden ist, weil der VwGH für den Fall, dass diese vorherige Meldung von demselben Parteivertreter wie die gegenständliche vorgenommen wurde, eine Berufung auf die Bevollmächtigung erblickt, was aus seiner Formulierung in Rz 31 zweifelsfrei hervorgeht:

„...“

Erfolgte bereits eine Meldung durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter, so ist darin auch ein Berufen auf eine Bevollmächtigung zu sehen, die - jedenfalls im Zweifel - auch eine Zustellungsbevollmächtigung umfasst. Da nur im Rahmen eines förmlichen Verfahrens ein Wechsel des Vertreters erfolgen kann, ist davon auszugehen, dass diese Vertretungsbefugnis auch für eine Folgemeldung besteht und damit auch für den Fall einer Unterlassung oder Verzögerung dieser Folgemeldung zu beachten ist.

...“

Im gegenständlichen Fall ist diese Sachverhaltskonstellation allerdings nicht gegeben, da die Vormeldung im Jahr 2021 nicht durch den Parteienvertreter sondern durch die Bf ad personam selbst vorgenommen wurde, wie das umfangreiche Parteivorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf und die Auskunft der Registerbehörde im Bundesministerium für Finanzen ergeben hat.

Trotzdem ist das VwGH Erkenntnis natürlich gleichermaßen auch für den gegenständlichen Sachverhalt einschlägig anzuwenden:

Da die Konstellation der Rz 31 des Erkenntnisses VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 nicht gegeben ist, dass diese vorherige Meldung von demselben Parteivertreter wie die gegenständliche vorgenommen wurde, liegt die Schlussfolgerung des VwGH in einer Berufung auf die Bevollmächtigung auf Grund der Erstattung der vorherigen Meldung durch den Bevollmächtigten auch nicht vor, weil beim gegenständlichen Fall genau die umgekehrte Konstellation gegeben ist, dass die Meldung eben nicht durch den berufsmäßigen Parteienvertreter, sondern die Bf selbst erfolgt ist. Das Erkenntnis des VwGH ist daher auf den gegenständlichen Fall als umgekehrte Konstellation genauso anzuwenden. Demzufolge kann gemäß der Formulierung in Rz 31 des VwGH Erkenntnisses in der Erstattung der Meldung durch den Bf selbst eben gerade kein Berufen auf eine Bevollmächtigung erkannt werden.

Dieselbe Sachverhaltskonstellation wie im gegenständlichen Fall und auch die selbe Anwendung der Rz 31 des VwGH Erkenntnisses darauf zeigt

- zum einen auch der Fall, der vom BFG im Oktober des Vorjahres entschieden wurde, BFG 9.1.2023, RV/2100361/2023 und auf den sich die Bf in ihrem Vorbringen mehrfach bezieht und
- zum anderen auch die ebenfalls gleiche Sachverhaltskonstellation beurteilende Entscheidung des BFG vom 2.1.2024, RV/7102803/2023, auf die sowohl die Bf als auch die belangte Behörde in ihren jüngsten Vorbringen Bezug genommen haben.

In beiden Entscheidungen handelt es sich diesbezüglich um denselben Sachverhalt wie im gegenständlichen Fall, dass die Vormeldung vor der (mit Zwangsstrafe angedrohten) gegenständlichen WiEReG Meldung nicht vom Parteienvertreter sondern von der Bf ad personam durchgeführt wurde. Durch das zitierte VwGH Erkenntnis ist einschlägige höchstgerichtliche Judikatur vorhanden und diese wurde vom Bundesfinanzgericht in den zitierten Geschäftszahlen RV/2100361/2023 und RV/7102803/2023 auf beide Sachverhalte, die dem gegenständlichen gleichen, eben weil die Vormeldung auch nicht durch den Parteienvertreter sondern die Bf vorgenommen wurde, genauso angewendet wie im gegenständlichen Fall.

Bei der Anwendung trug das BFG der Überlegung des VwGH betreffend die Person, die die Vormeldung erstattet hatte, Rechnung und führte in seiner Entscheidung BFG 9.1.2023, RV/2100361/2023 dazu aus:

„...“

Der VwGH erachtet es in dem von ihm entschiedenen Fall somit als maßgeblich, dass die vor der mit dem Erinnerungsschreiben erfolgten Einleitung des Zwangsstraßenverfahrens erstatteten Meldungen gemäß § 5 WiEReG nicht durch den Rechtsträger selbst, sondern durch dessen steuerlichen Vertreter – somit durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter im Sinne des § 5 Abs 2 WiEReG – abgegeben wurden, worin ein Berufen auf eine Bevollmächtigung, die im Zweifel auch eine Zustellungsbevollmächtigung umfasst, zu erblicken ist. Der VwGH geht mit näherer Begründung davon aus, dass diese Vertretungsbefugnis auch für eine Folgemeldung besteht und damit auch für den Fall einer Unterlassung oder Verzögerung dieser Folgemeldung zu beachten ist, und sieht zwischen den Verfahren der Meldung einerseits und der Festsetzung von Zwangsstrafen wegen unterlassener Meldung andererseits einen derart engen Zusammenhang, dass die Vertretungsbefugnis – somit auch die Zustellungsbevollmächtigung – einheitlich zu beurteilen ist.

*Damit unterscheidet sich der vom VwGH entschiedene Fall ganz wesentlich vom hier gegenständlichen Fall, in dem sämtliche Meldungen gemäß § 5 WiEReG von der Bf selbst – und nicht von der ***stV*** als berufsmäßigem Parteienvertreter – erstattet wurden. Mangels Abgabe einer Meldung gemäß § 5 WiEReG durch die ***stV*** erfolgte aber auch kein Berufen auf eine diesbezügliche Bevollmächtigung, sodass auch keine (Zustellungs-) Bevollmächtigung im hier gegenständlichen Verfahren der Festsetzung von Zwangsstrafen bestand.*

Es ist daher nicht zu beanstanden, dass das Finanzamt das Erinnerungsschreiben vom 4.3.2023 und den Zwangsstrafenbescheid vom 26.4.2023 direkt der Bf zustellte.

...“

Aus diesen Gründen wurde auch die Beschwerde gegen den ersten Zwangsstrafenbescheid, der dem gegenständlichen Sachverhalt vorangeht vom Bundesfinanzgericht wegen Verspätung mit Beschluss zurückgewiesen, BFG 30.4.2024, RV/7100834/2023.

In diesem Sinn erging auch die genannte weitere Judikatur des Bundesfinanzgerichts wie zB BFG 24.1.2024, RV/2100418/2023 oder BFG 6.3.2024, RV/2100593/2023 und insb. BFG 2.1.2024, RV/7102803/2023, in der das Bundesfinanzgericht auf Seite 19 die zitierte VwGH Entscheidung auch insbesondere die Rz 31 auf den dort gegenständlichen, Sachverhalt anwendet, in dem auch wie im gegenständlichen Verfahren die Bf selbst die vorangegangene WiEReG Meldung ad personam und nicht über die steuerliche Vertretung erstattet hat, und in der Folge zusätzlich ausführt:

„...“

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Behörde nicht berechtigt, auch wenn der Gewalthaber in einer Rechtssache eine allgemeine Vollmacht des Machtgebers vorgelegt hat, diesen im Verfahren über andere, bereits schwebende oder erst später anhängige Rechtsangelegenheiten ebenfalls als durch den einmal ausgewiesenen Gewalthaber vertreten zu behandeln, es sei denn, dass die Partei ihren Willen, sich auch in allen weiteren Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, unmissverständlich zu erkennen gegeben hat (VwGH 31.5.2000, 99/04/0127). Bei der Zustellung von verwaltungsbehördlichen Erledigungen ist nach der Judikatur des VwGH (vgl. VwGH 18.6.1990, 90/10/0035) von einem engen Begriff der "selben Angelegenheit" auszugehen. Beispielsweise besteht bei Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren kein so enger Zusammenhang, dass das Verhalten des Vollmachtgebers anlässlich der Bekanntgabe der Bevollmächtigung im Finanzstrafverfahren als Vollmachtsanzeige auch für Zwecke von Steuerfestsetzungsverfahren verstanden werden durfte (VwGH 10.5.1994, 93/14/0140).

Mit dem Bundesgesetz über die „Änderung des Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetzes“ (BGBl I 97/2023) wurde in § 16 WiEReG ein dritter Absatz eingefügt, der besagt, dass sowohl die Androhung als auch die Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtmeldung der wirtschaftlichen Eigentümer an einen, dem Finanzamt Österreich oder dem Finanzamt für Großbetriebe in einem Verfahren betreffend Abgaben gem § 213 Abs 1 BAO bekannt gegebenen Zustellbevollmächtigten zuzustellen ist. § 16 Abs 3 WiEReG fingiert dabei eine Zustellungsbevollmächtigung (ErläutRV 2091 BlgNR 27. GP, 17). Die Fiktion der Zustellungsbevollmächtigung kann nur bedeuten, dass der Gesetzgeber wohl davon ausgeht, dass gerade in jenen Fällen, in denen das Finanzamt für Großbetriebe für die Erhebung der Körperschaft- und Umsatzsteuer zuständig ist, das Zwangsstrafenverfahren aber vom Finanzamt Österreich geführt wird, auf Grund einer Zustellungsbevollmächtigung hinsichtlich

der Erhebung der Körperschaft- und Umsatzsteuer gerade nicht bedeutet, dass diese Zustellungsbevollmächtigung auch für das Zwangsstrafenverfahren besteht.

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ist dadurch gekennzeichnet, dass die (Zustell)Vollmacht (nur) gegenüber einer (von mehreren) Abgabenbehörden, nämlich dem Finanzamt für Großbetriebe, bekannt gegeben wurde. Auch gegenüber der Registerbehörde wurde keine Zustellungsbevollmächtigung – etwa durch Vornahme der WiEReG-Meldung durch einen steuerlichen Vertreter bekannt gegeben, die auf das Zwangsstrafenverfahren durchschlagen würde (siehe auch BFG 9.10.2023, RV/2100361/2023). Insofern konnte bzw. durfte das Finanzamt Österreich hinsichtlich des Zwangsstrafenverfahrens für die verabsäumte WiEReG-Meldung für das Jahr 2022 eine Zustellbevollmächtigung nicht beachten und musste sowohl die Androhung der Zwangsstrafe(n) als auch die Zwangsstrafe(n) unmittelbar der Beschwerdeführerin zustellen.

...“

Auch die von der Bf angesprochene Entscheidung des Bundesfinanzgerichts BFG 30.5.2022, RV/4100160/2022 ist kein Widerspruch zu dieser Judikaturlinie, insoweit als sie sich im Sachverhalt auch dadurch unterscheidet, dass im dortigen Beschwerdeverfahren der steuerliche Vertreter bereits vor der WiEReG-Erstmeldung der belangten Behörde und die dortige Beschwerdeführerin die WiEReG-Erstmeldung und die Folgemeldungen durch diesen steuerlichen Vertreter wahrnehmen ließ, was auch dem Sachverhalt des Falles BFG 29.11.2022, RV/7103389/2022 entspricht, bei dem der VwGH in seiner oben dargestellten Entscheidung VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 genau auf diese Tatsache abstellte, dass die Vormeldung vom steuerlichen Vertreter durchgeführt wurde und darin eine Berufung auf die Bevollmächtigung erblickte.

Darüberhinaus erfolgte erst im Sommer 2023 durch Einfügung eines dritten Absatzes in BGBl. I Nr. 97/2023 eine legistische Änderung des § 16 WiEReG, die mit 1. August 2023 in Kraft getreten ist (siehe dazu auch die aus dem Erkenntnis des BFG 2.1.2024, RV/7102803/2023 zitierten Ausführungen auf Seite 46 des gegenständlichen Erkenntnisses) der zu Folge die Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe an einen, dem Finanzamt Österreich oder dem Finanzamt für Großbetriebe in einem Verfahren betreffend Abgaben gemäß § 213 Abs. 1 BAO bekannt gegebenen Zustellungsbevollmächtigten zuzustellen ist, der solange als zur Empfangnahme der Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe ermächtigt ist, als nicht ein anderer Zustellungsbevollmächtigter für Angelegenheiten dieser Bestimmung namhaft gemacht wird.

Diese Bestimmung ist zwar nicht auf den gegenständlichen Fall anzuwenden, weil sich der zu beurteilende Sachverhalt vor Inkrafttreten der Bestimmung zugetragen hat – daher ist der gegenständliche Sachverhalt noch unter Anwendung der alten Rechtslage zu beurteilen.

Die neue Bestimmung zeigt aber klar die Intention des Gesetzgebers bezüglich der Handhabung derartiger Zustellungen, auch vor dem Hintergrund des Zuständigkeitsübergangs im Zuge der Entstehung des Finanzamts Österreich bzw. des Finanzamts für Großbetriebe und wirkt wie eine Klarstellung.

Durch die Fiktion der Zustellungsbevollmächtigung stellte der Gesetzgeber klar, dass er davon ausgeht, dass gerade in den Fällen, in denen das FAG für die Erhebung der Körperschaft- und Umsatzsteuer zuständig ist, das Zwangsstrafenverfahren aber vom FAÖ geführt wird, auf Grund einer Zustellungsbevollmächtigung hinsichtlich der Erhebung der Körperschaft- und Umsatzsteuer gerade nicht bedeutet, dass diese Zustellungsbevollmächtigung auch für das Zwangsstrafenverfahren besteht (in diesem Sinn auch BFG 2.1.2024, RV/7102803/2023 auf Seite 20).

Bestätigt wird mit dieser Gesetzesänderung auch die genannte diesbezügliche laufende Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes.

Aus den genannten Gründen erfolgte die Zustellung an die Bf ad personam im gegenständlichen Fall nicht unrechtmäßig.

Die belangte Behörde sieht den Zusammenhang in ihrer Stellungnahme vom 6. Mai 2024 richtig, dass ein Zurückweisen wegen Verspätung mit Beschluss BFG 30.4.2024, RV/7100834/2023 der Beschwerde gegen den ersten Zwangsstrafenbescheid, der dem gegenständlichen Sachverhalt vorangeht vom Bundesfinanzgericht aussagt, dass die Argumente, die die Bf vorgebracht hat, nichts an der Rechtsrichtigkeit der Zustellung der Zwangsstrafe ändern und diese Argumentation auch für die gegenständliche zweite Zwangsstrafe vom 25. Juli 2022 gelten muss.

Im gegenständlichen Fall ist darüberhinaus aber die Höhe der Zwangsstrafe zu beurteilen im Zuge der Ermessensübung (siehe dazu 3.1.2.4.).

3.1.2.3. Parteiwille in Relation zu Gesetzgeber und Judikatur

Ein Großteil der Argumentation der Bf bezieht sich auf die Beachtung des Parteiwillens, wobei die Bf einen Widerspruch darin sieht, dass einerseits ein Steuerpflichtiger das Recht hat, sich in allen abgabenbehördlichen Angelegenheiten von einem bestimmten Steuerberater vertreten zu lassen und diese Vollmacht eine Zustellvollmacht inkludiert, andererseits diese Vollmacht von der Behörde in Einzelfällen nicht berücksichtigt wird/bzw. werden darf.

Auf den ersten Blick erscheint es nicht stimmig, dass wenn eine Partei sich in allen Angelegenheiten von einem Parteienvertreter vertreten lassen will, dieser Parteiwille nicht automatisch, ohne weitere Berufungen darauf, von der Behörde akzeptiert und in der Folge berücksichtigt wird, zumal es grundsätzlich richtig ist, dass die Partei das Recht hat, bekannt zu geben, in welchen Verfahren sie sich von welcher Parteienvertretung vertreten lassen will.

Bei näherer Durchsicht der gesetzlichen Bestimmungen und der diesbezüglichen Judikatur muss man in diesem Zusammenhang aber feststellen, dass diesem Parteiwillen verschiedene Einschränkungen entgegenstehen und gleichzeitig auch dem Gedanken Rechnung getragen werden muss, dass die Partei trotz Generalvollmacht in einzelnen Rechtsfragen, Verfahren, Bereichen etc. das Recht behält, selbst zu agieren, sodass im Ergebnis eine einmalig bekanntgegebene pauschale Vollmacht nicht immer ausreichend sein wird:

Zum einen gibt es eine klare Judikaturlinie des VwGH, dass (Zustell-) Bevollmächtigungen immer im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden müssen, die genau mit diesem Gedankengang, dass es grundsätzlich der Partei überlassen bleiben soll, ob sie gegenüber der Behörde selbst einschreiten oder sich vertreten lassen will, argumentiert.

Dies ist ständige Rechtsprechung und führt der VwGH in dem für den gegenständlichen Fall bedeutsamen Erkenntnis vom 28. Juni 2023, Ro 2023/13/0011 erneut aus, indem er in Rz 27 schreibt:

„...“

*Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der ausdrücklichen Berufung auf die erteilte Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam. **Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden** (vgl. VwGH 28.6.2012, 2010/16/0275, mwN). **Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasst, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten** (vgl. VwGH 19.12.2001, 2000/13/0135). Es liegt nämlich grundsätzlich bei der Partei, ob sie gegenüber der Behörde selbst einschreiten oder sich vertreten lassen will. Der entsprechende Willensentschluss der Partei, sich vertreten zu lassen, erlangt erst durch die Erklärung der Partei gegenüber der Behörde Bedeutung. Diese Erklärung umgrenzt die Ausübung des Rechtes der Partei, sich vertreten zu lassen (vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0140).*

...“

Die vom Bundesfinanzgericht fett hervorgehobenen Passagen sprechen eine klare Sprache und schränken sogar explizit den Fall einer Generalvollmacht für alle Verfahren vor den Abgabenbehörden ein. Der VwGH fordert auch dafür einen Hinweis im jeweiligen Verfahren.

Daraus geht eindeutig hervor, dass der VwGH eine pauschale Generalvollmacht, ohne Berufung darauf im jeweiligen Verfahren nicht akzeptiert.

Er schränkt das in Rz 28 dann lediglich auf Verfahren ein, in denen ein derart enger Zusammenhang besteht wie er ihn zB bei einer WiEReG Meldung durch den steuerlichen Vertreter im Vorjahr sieht, sodass die neuerliche Meldung durch diesen Steuerberater als neuerliche Berufung auf diese Vertretungsvollmacht angesehen wird.

Zum anderen steht der VwGH in seiner Entscheidung VwGH vom 8.9.2010, 2008/16/0170 auf dem Standpunkt, dass eine Zustellvollmacht nur immer der Behörde gegenüber wirksam ist, gegenüber der sie erklärt wurde und keine Bedeutung in einem vor einer anderen Behörde anhängigen Verfahren hat, was in Anbetracht der Bestimmung des § 16 Abs 2 WiEReG, der Zwangsstrafen als Abgaben im Sinne des § 213 Abs. 2 BAO bezeichnet und damit nicht unter die Zuständigkeit der Abgaben des § 213 Abs. 1 BAO stellt, bedeutet, dass eine andere Behörde dafür zuständig ist. Vor dem Hintergrund seiner Aussage, dass eine Zustellvollmacht keine Bedeutung vor einem Verfahren, das bei einer anderen Behörde anhängig ist, ist eine generelle Zustellvollmacht also trotz Parteiwillen unbeachtlich, es sei denn sie wird in jedem einzelnen Verfahren explizit erklärt.

Die Wichtigkeit der expliziten Bekanntgabe scheint für den Gesetzgeber und das Höchstgericht also das entscheidende Kriterium zu sein und zeigt sich auch zB in Korrelation mit § 5 Abs. 6 WiEReG darin, dass zB wenn die Partei sich einen anderen Steuerberater wünscht, dieser Wille nicht einfach akzeptiert, sondern an umfangreiche Vorgaben der Bekanntgabe gemäß geknüpft wird.

§ 5 Abs. 6 WiEReG besagt, dass zwar jeder berufsmäßige Parteienvertreter unter Berufung auf die ihm erteilte Vollmacht eine Meldung gemäß diesem Paragraphen abgeben kann, aber nach Abgabe einer Meldung von einem berufsmäßigen Parteienvertreter für einen Rechtsträger, ein anderer berufsmäßiger Parteienvertreter für diesen Rechtsträger nur dann eine Meldung abgeben darf, wenn dieser im elektronischen Wege der Registerbehörde unter Berufung auf die erteilte Vollmacht den Wechsel der Berechtigung zur Abgabe einer Meldung anzeigt wird und die Registerbehörde den Rechtsträger (der ja in aller Regel diesen Wechsel inszeniert hat) über den Wechsel der Berechtigung zu informieren ist und darauf hinzuweisen ist, dass der Wechsel binnen zwei Wochen ab deren Beantragung im Register eingetragen wird, sofern kein Widerspruch des Rechtsträgers innerhalb dieser Frist bei der Registerbehörde eingeht.

Darauf nimmt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.6.2023, Ro 2023/13/0011 in Rz 30 Bezug, indem er ua ausführt:

„...“

Erfolgte bereits eine Meldung durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter, kann ein anderer berufsmäßiger Parteienvertreter eine Meldung nur dann abgeben, wenn unter Berufung auf die erteilte Vollmacht der Wechsel der Berechtigung zur Abgabe einer Meldung angezeigt wird. Die Registerbehörde hat dazu auch den Rechtsträger über den Wechsel der Berechtigung zu informieren.

...“

Daraus ist erkennbar, dass trotz eines konkreten Parteiwillens nicht einmal der Wechsel eines berufsmäßigen Parteienvertreters ohne weiteres möglich ist, sondern eines „förmlichen Verfahrens“ bedarf.

In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass § 103 Abs. 2 BAO de facto eine Nichtberücksichtigung des Parteiwillens „ex lege“ bedeutet, der eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichten gegenüber sogar als unwirksam erklärt, wenn sie ausdrücklich (also nach dem Willen der Partei) auf nur einige dem Vollmachtgeber zugedachte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder wenn sie ausdrücklich (also nach dem Willen der Partei) auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebarung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird.

Vor dem Hintergrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung überzeugt auch der Verweis der Bf auf den VwGH vom 31.5.2000, 99/04/0127 im Vorlageantrag nicht, indem sie eine Anzeigemöglichkeit einer „à priori“ Bevollmächtigung (einschließlich Zustellvollmacht) für weitere Verfahren bzw. Rechtssachen erblickt. Der VwGH sagt darin aus:

*„[...] Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28. Februar 1995, Zl. 95/04/0023) ist die Behörde nicht berechtigt, auch wenn der Gewalthaber in einer Rechtssache eine allgemeine Vollmacht des Machtgebers vorgelegt hat, diesem im Verfahren über andere, bereits schwebende oder erst später anhängige Rechtsangelegenheiten ebenfalls als durch den einmal ausgewiesenen Gewalthaber vertreten zu behandeln, es sei denn, dass die Partei ihren Willen, sich auch in allen weiteren Rechtssachen eben dieses Vertreters zu bedienen, unmissverständlich zu erkennen gegeben hat. **Die Tatsache allein, dass in der einen Rechtssache eine Vollmacht vorgelegt worden ist, die eine Bevollmächtigung zur Vertretung in allen Angelegenheiten beurkundet, reicht hiezu nicht aus.** [...]“*

Vor dem Hintergrund seiner sonstigen Rechtsprechung insbesondere des vom Bundesfinanzgericht fett hervorgehobenen Satzes, ist vielmehr eindeutig gesagt, dass eine bloße à priori Generalvollmacht ohne Bekanntgabe im jeweilig gegenständlichen Verfahren vom VwGH offensichtlich nicht akzeptiert wird.

Auch wenn die Argumente der steuerlichen Vertretung der Bf hinsichtlich der Beachtung des Parteiwillens durchaus in einigen Punkten richtig sind, ist entgegen diesem umfangreichen Vorbringen festzuhalten, dass dem Parteiwillen durchaus nicht nur ex lege Grenzen gesetzt sind und er alleine weder nach dem Gesetz noch der Rechtsprechung das entscheidende Kriterium ist, ob eine Vollmacht/Zustellvollmacht vorliegt.

Es kommt vielmehr auf die – den gesetzlichen Vorgaben entsprechende – und höchstgerichtlich geforderte Berufung darauf im Sinne einer Bekanntgabe im jeweiligen Verfahren an.

Auch der im Zuge des genannten Parteivorbringens zitierte Beschluss des BFG vom 12. Juni 2023, RV/3100393/2017, bestätigt diese Rechtsauffassung, indem dort ausgeführt wird:

„...“

Eine Zustellungsbevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. Nach Ritz/Koran (Ritz/Koran, BAO, 7.A., Rz 19 zu § 9 ZustellG) sei „eine im Einkommensteuerverfahren des Geschäftsführers einer GmbH ausgewiesene Zustellungsbevollmächtigung nicht für seine Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO maßgebend, solange kein Hinweis auf die Bevollmächtigung in diesem Verfahren erfolgt“.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist entscheidend für die Beurteilung der Frage, ob eine Vollmacht auch für andere Verfahren als erteilt anzusehen ist, ob ein so enger Verfahrenszusammenhang besteht, dass von derselben Angelegenheit oder Rechtssache gesprochen werden kann (VwGH 18.6.1990, 90/10/0035). Die Tatsache allein, dass in der einen Rechtssache eine Vollmacht vorgelegt worden ist, die eine Ermächtigung zur Vertretung „in allen Angelegenheiten“ beurkundet, reicht nicht aus, um eine Bevollmächtigung in einer anderen Rechtssache gegenüber der Behörde zu begründen (VwGH 10.11.1969, 1285/69).

...“

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass es ungeachtet aller gesetzlichen Auflagen oder Einschränkungen dem Abgabepflichtigen letztlich trotz aller Einschränkungen immer freisteht, die Möglichkeit der Berufung auf die jeweilige Vollmacht vorzunehmen und im Rahmen seiner Grenzen – mit oder gleichermaßen ohne Zuhilfenahme technischer Mittel wie FinanzOnline– bekannt zu geben, in welchem abgabenrechtlichen Verfahren er sich von welcher Parteienvertretung vertreten lassen möchte.

Diese Möglichkeit hat eine abgabepflichtige Person immer und es bleibt ihr durch die gesetzlichen Vorgaben und die höchstgerichtliche Judikatur gleichermaßen gewährleistet auch immer die Möglichkeit, im jeweiligen Verfahren – auch bei grundsätzlich gültiger Vollmacht – selbst zu entscheiden bzw. zu agieren, was für den Aspekt der Berücksichtigung des Parteiwillens ebenfalls unerlässlich ist.

3.1.2.4. Ermessen

Ermessenskriterien

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 Abs. 1 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Tz 7, mit Judikaturnachweisen).

Bei der Ermessensübung sind u.a. folgende Kriterien zu berücksichtigen (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 111, Rz 10):

- das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei,
- der Grad des Verschuldens der Partei,
- die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung.

Die Ermessensübung hat sich auch vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl VwGH 21.12.1990, 90/17/0344; VwGH 29.09.2011, 2008/16/0087).

Zulässigkeit der Zwangsstrafe an sich

Der Sinn und Zweck der Regelungen des § 5 WiEReG über die Meldung der Daten über die wirtschaftlichen Eigentümer zielt auf Folgendes ab:

Für das Register der wirtschaftlichen Eigentümer ist es unerlässlich, dass es mit den notwendigen Daten befüllt wird. Das wäre ohne Meldepflichten unmöglich.

In den Erläuterungen zu § 16 der Regierungsvorlage zum WiEReG (1660 BlgNR XXV.GP) wird ausgeführt: *"Das Register kann seine Funktion nur dann erfüllen, wenn die Rechtsträger ihrer Verpflichtung zur Meldung der wirtschaftlichen Eigentümer nachkommen. Die Nichterfüllung der gesetzlichen Meldeverpflichtung, welche jedenfalls eine unvertretbare Leistung durch den Rechtsträger im Sinne des § 111 BAO darstellt, soll daher durch das Beugemittel der Zwangsstrafe herbeigeführt werden können. Dem Rechtsträger ist die Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Vornahme der Meldung anzudrohen. Erst nach einem ungenützten Verstreichen einer Nachfrist ist die Zwangsstrafe zu verhängen."*

Das Register der wirtschaftlichen Eigentümer setzt die verbindlichen Vorgaben durch Art. 30 und 31 der Richtlinie (EU) 2015/849 um. Damit das Register seine Funktion erfüllen kann, verpflichtet die Richtlinie (EU) 2015/849 die Mitgliedstaaten, Maßnahmen vorzusehen, die gewährleisten, dass die gespeicherten Daten der wirtschaftlichen Eigentümer aktuell und richtig sind.

Im Bericht des Finanzausschusses des Nationalrates zum WiEReG (1725 BlgNR XXV.GP, Abs. 2) wird ausgeführt: *"Dieses Register soll einen wesentlichen Beitrag zur Verhinderung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung leisten. Dies kann nur dann gelingen, wenn alle inländischen zuständigen Behörden, die Geldwäschemeldestelle sowie alle inländischen Verpflichteten, die Sorgfaltspflichten gemäß der nationalen Umsetzung der Richtlinie (EU) 2015/849 anzuwenden haben, auf ein Register zugreifen können, in dem aussagekräftige Daten über die wirtschaftlichen Eigentümer von Rechtsträgern gespeichert sind."*

In gleichem Zusammenhang führt das Bundesfinanzgericht in diesem Sinn in seinem Erkenntnis vom 30.6.2022, RV/7101695/2022 aus:

„Der Zweck des Registers der wirtschaftlichen Eigentümer und der Meldungen über wirtschaftliche Eigentümer an die Registerbehörde geht weit darüber hinaus, den Abgabenbehörden Informationen zu liefern. Die Abgabenbehörden und das Bundesfinanzgericht sind nur zwei von 19 Behörden bzw. Behördentypen, welche gemäß § 12 Abs. 1 WiEReG für jeweils bestimmte Zwecke zur Einsicht in das Register berechtigt sind. Des Weiteren sind in § 9 Abs. 1 Z 1 bis 16 WiEReG sogenannte Verpflichtete bzw. Typen von Verpflichteten aufgelistet, die im Rahmen der Anwendung der Sorgfaltspflichten zur Verhinderung der Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung gegenüber ihren Kunden bzw. für die Zwecke der Beratung ihrer Mandanten Einblick in das Register nehmen können.

Aus all diesen Gründen spricht die Zweckmäßigkeit dafür, die zeitgerechte Einhaltung der Meldeverpflichtungen gemäß § 5 WiEReG durch die Androhung und gegebenenfalls die Festsetzung von Zwangsstrafen durchzusetzen. Damit die Androhung von Zwangsstrafen ernst genommen wird, ist die allenfalls gebotene Festsetzung von Zwangsstrafen unerlässlich und daher zweckmäßig. Das Interesse der Bf., nicht durch eine Zwangsstrafe finanziell belastet zu sein, steht hier hinter dem Gewicht der Zweckmäßigkeit zurück.“

Diese Ausführungen gelten auch für den gegenständlichen Fall.

Dem Grunde nach war deshalb auch im gegenständlichen Fall eine Zwangsstrafe festzusetzen, zumal das Bundesfinanzgericht auch nicht erkennen kann, dass gelindere Mittel den Bf zur Erfüllung seiner Meldeverpflichtung hätten bewegen können, insbesondere vor dem Hintergrund, dass es auch im Jahr 2021 zur Androhung einer Zwangsstrafe kommen musste, jedoch nicht zu einer Festsetzung, und § 16 WiEReG selbst im Falle keiner oder einer unvollständigen Meldung auf die Verhängung einer Zwangsstrafe im Sinne des § 111 BAO und somit die Zweckmäßigkeit einer solchen Maßnahme zum Ausdruck bringt.

Höhe der Zwangsstrafe in Relation zu den berücksichtigungswürdigen Umständen

Die Vorgehensweise der belangten Behörde der Verhängung einer Zwangsstrafe dem Grunde nach ist im Ergebnis absolut nachvollziehbar, auch hinsichtlich der Höhe der Zwangsstrafe spricht die Zweckmäßigkeit für eine deutlich spürbare Höhe.

Die belangte Behörde hat den in § 111 Abs 3 BAO normierten Höchstbetrag von 5.000 € bei der Festsetzung der beiden für diesen Sachverhalt verhängten Zwangsstrafen ausgeschöpft (Festsetzung der ersten Zwangsstrafe mit 1.000 € und der zweiten gegenständlichen Zwangsstrafe mit 4.000 €), denn die Zwangsstrafe (uzw. die gesamte Zwangsstrafe, also die Summe der Zwangsstrafen) darf den Höchstbetrag von 5.000 € je zu erzwingender Leistung nicht überschreiten (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 111 Tz 8).

Im Rahmen des Ermessens sind durch das Bundesfinanzgericht die von der Bf geltend gemachten Umstände zu beurteilen, die sich hier ganz anders darstellen als bei dem dargestellten Fall BFG 9.1.2023, RV/2100361/2023, in dem die Bf behauptete, das Erinnerungsschreiben nicht erhalten zu haben etc.

Im gegenständlichen Fall hat die steuerliche Vertretung der Bf wahrheitsgemäß, sogar zu ihrem „Nachteil“ (da der Fall nach der dargestellten VwGH Judikatur vom Juni 2023 bei erfolgter Vormeldung durch die steuerliche Vertretung der Bf stattgebend zu beurteilen wäre) dem Bundesfinanzgericht bekannt gegeben, dass die Vormeldungen nicht von ihr, sondern der Bf selbst vorgenommen worden sind. Dies wäre zwar ohnehin im Zuge der Ermittlungen dem Bundesfinanzgericht bekannt geworden, da die Registerbehörde noch zu befragen war, aber die Bf hätte nicht fairerweise explizit darauf hinweisen müssen.

Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf dahingehend, dass die Erinnerungen der Vorjahre, insbesondere des Jahres 2021 – also bereits nach der Organisationsreform vom FAÖ als Nachfolgefinanzamt des davor zuständigen Finanzamts – nicht der Bf ad personam, sondern der steuerlichen Vertretung zugestellt wurden, ist durchaus nachvollziehbar in der Hinsicht, dass die Bf auf Grund dessen im gegenständlichen Fall nicht davon ausgehen konnte, dass

diese Übermittlungspraxis von der belangten Behörde, dem FAÖ, überraschenderweise geändert würde.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Bf quasi darauf „vertraute“, dass diese Zustelladressierung beibehalten würde und sie von der steuerlichen Vertretung wie davor auf etwaige Versäumnisse „zeitgerecht“ aufmerksam gemacht würde, bevor die Behörde weitere Maßnahmen setzen würden.

In diesem Zusammenhang ist allerdings festzuhalten, dass diese Änderung der Zustellpraxis an die Bf ad personam und nicht mehr an die steuerliche Vertretung von der belangten Behörde zu Recht vorgenommen wurde, da die vorangegangene Zustellung an die steuerliche Vertretung der Bf ohne Vorliegen einer Zustellvollmacht – da diese ja wie oben ausgeführt nur für den Geltungsbereich des zuständigen FAG (gesonderte Verbuchung der nicht in § 213 Abs. 1 BAO enthaltenen Abgaben) und nicht für den Zuständigkeitsbereich der belangten Behörde FAÖ vorlag – de facto rechtsunrichtig vorgenommen wurde. Daran ändern auch die Ausführungen der Bf im Vorlageantrag auf Seite 4 im 3. Absatz in Bezug auf eine „empirisch erwiesene“ Praxisüblichkeit sämtlicher Zustellungen an die in FinanzOnline hinterlegten Zustellbevollmächtigten nichts, auch wenn sie zutreffen sollten, weil eine nicht rechtskonforme Vorgehensweise nicht eine andere nicht rechtskonforme Vorgehensweise rechtfertigen kann.

Auch sind in diesem Zusammenhang die richtigen Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung zu beachten, dass die Bf durch ihre Säumnis ein behördliches Handeln verursachte, im Sinne der Erinnerung und der Androhung der Zwangsstrafe sowohl 2021 als auch 2022, zumal es in ihrer Verantwortung steht, die Meldungen zeitgerecht zu erstatten.

Diese Ausführungen ändern wiederum nichts an der Tatsache, dass die Bf nicht damit rechnen konnte, dass 2022 ihr selbst und nicht ihrer steuerlichen Vertretung diese Erinnerung zugesendet würde und daher davon ausgehen musste, dass ihre steuerliche Vertretung sie rechtzeitig daran erinnern würde, bevor es zu einer Festsetzung von Zwangsstrafen kommen könne. Unter anderem für derlei Termineinhaltungen, Erinnerungen etc. ist bekanntlich eine steuerliche Vertretung berufen.

Dazu kommt auch, dass der Grad des Verschuldens im Rahmen des Ermessens eine große Rolle spielt und im gegenständlichen Verfahren als vernachlässigbar zu erachten ist, da die Bf nichts bestritten hatte und davon auszugehen ist, dass bei rechtzeitiger Erinnerung, wie im Jahr 2021, sie die Meldung ohne weiteres vorgenommen hätte.

Das beweist, dass laut Applikation „Finanzanwendungen – WiEReG Zwangs- und Ordnungsstrafen“ im Jahr 2021 es nach rechtzeitiger Erinnerung durch die steuerliche

Vertretung es gar nicht erst zu einer Festsetzung einer Zwangsstrafe kommen musste, weil die Bf die Meldung dadurch zeitgerecht erstattete. Gleich stellt sich der Vorgang im Jahr 2018 dar, in dem auch keine Zwangsstrafenfestsetzung notwendig war, sodass es keinerlei Anhaltspunkte gibt, dass das Verhalten der Bf sich im Jahr 2022 anders darstellen hätte sollen und davon auszugehen ist, dass sie die Meldung rechtzeitig erstattet hätte.

Demzufolge kann von einem grundsätzlich regelmäßigen fristgerechten Wohlverhalten der Bf in Bezug auf die WiEReG Meldungen ausgegangen werden. Dieses Kriterium der Ermessensübung war in dem oben genannten Fall vor dem Bundesfinanzgericht ein Aspekt, der zur Herabsetzung der diesbezüglichen Zwangsstrafe geführt hat (BFG 30.6.2022, RV/7101695/2022) sowie auch in weiteren Fällen (siehe BFG 24.4.2024, RV/1100312/2021; BFG vom 30.3.2023, RV/7100581/2023).

Nicht nachvollzogen werden kann die Argumentation der belangten Behörde zur Billigkeit der Zwangsstrafenverhängung in der Beschwerdevorentscheidung dahingehend, der Bf hätte *„bereits bei Erhalt (spätestens beim Lesen) des Erinnerungsschreibens auffallen müssen, dass bei der Behörde keine Meldung eingegangen war und nach Ansicht der Behörde eine derartige Meldeverpflichtung gegeben war. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte die Bf im Rahmen der gebotenen Sorgfalt der Ursache für das Nichtvorliegen der Meldung und der von der Behörde angenommenen Meldepflicht auf den Grund gehen müssen. Dies war aber augenscheinlich nicht der Fall, da die Bf erst nach Verhängung der Zwangsstrafe aktiv wurde und erst danach die erforderliche Meldung erstattet hat. Daher war die Verhängung der zwangsstrafe in diesem Fall nicht unbillig.“* In diesem Zusammenhang übersieht die belangte Behörde offenbar, dass laut „Finanzanwendungen – WiEReG Zwangs- und Ordnungsstrafen“ die Bf alle drei Schriftstücke, die Erinnerung und Androhung der ersten Zwangsstrafe und die Festsetzungen der beiden Zwangsstrafen zum selben Zeitpunkt am 27. Juli 2022 erstmalig gelesen hat, also nach Festsetzung beider Zwangsstrafen.

Dass die Bf am Folgetag ihre steuerliche Vertretung informierte und die Meldung binnen 14 Tagen nachholt erscheint im gegebenen Zusammenhang eher zeitnah, zumal die Bf bis dato davon ausgegangen ist, dass die Zustellung an sie rechtswidrig war und erst nach „Heilung“ wirksam geworden sei.

Ein zeitlich früheres Reagieren auf die Erinnerung durch die Bf war daher gar nicht denkbar.

Im Zuge der Ermessensübung des Bundesfinanzgerichtes insbesondere vor dem Gesichtspunkt der Sorgfaltspflicht der Bf im Hinblick auf die Erfüllung der gesetzlichen zeitgerechten Meldepflicht im Verhältnis dazu, dass der eigentliche Sinn der Zwangsstrafe primär im Erhalt

der geforderten Meldung liegt und diese im gegenständlichen Fall nachgeholt wurde, des vernachlässigbaren Grades des Verschuldens und der abgabenrechtlichen Auswirkung sowie den berücksichtigungswürdigen Umständen der Unvorhersehbarkeit der Zustellungsänderung durch die belangte Behörde und letztlich auch dem Verhalten der Bf im Vorfeld, das im Jahr 2021 keine Festsetzung einer Zwangsstrafe notwendig machte, sieht es das Bundesfinanzgericht als angemessen an, die gegenständliche Zwangsstrafe auf 1.500 € zu reduzieren.

In Verbindung mit der 1. Zwangsstrafe in Höhe von 1.000 € im Bescheid 1, die mit Beschluss BFG vom 30. April 2024, RV/7100834/2023, auf Grund der im gegenständlichen Fall gegebenen Zustellpraktiken in Verbindung mit der genannten VwGH Judikatur auf Grund von Verspätung als unzulässig zurückzuweisen war, ist der in § 111 Abs 3 BAO normierte Höchstbetrag der Summe der Zwangsstrafen von 5.000 € somit zur Hälfte ausgeschöpft (1.000 € + 1.500 €).

Damit ist auch dem Kriterium der deutlich spürbaren Höhe iSd Zweckmäßigkeit noch immer Rechnung getragen und das Bundesfinanzgericht übt sein Ermessen konform der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087), derzufolge sich das Ermessen – auch wenn es sich bei der Bf um einen Großbetrieb handelt – vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat, der hauptsächlich im Erhalt der Meldung liegt.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die rechtliche Bestimmung des gegenständlich einschlägigen § 16 WiEReG in der Fassung BGBl. I Nr. 148/2021 wurde in der Zwischenzeit novelliert und ist daher mit der Einfügung des Absatzes 3 BGBl. I Nr. 97/2023, der mit 1. August 2023 in Kraft getreten ist, klarstellend überholt.

Abgesehen davon ist die gegenständliche Entscheidung im Einklang mit der angesprochenen ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und insbesondere mit dem jüngsten diesbezüglichen Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2023, Ro 2023/13/0011-6, das genau auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. Juni 2024