

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den gesamten Senat in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 1/23 vom 10. Februar 2014 betreffend Zwangsstrafe Körperschaftsteuererklärung 2012 in der Sitzung am 21. April 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Fall verhängte die belannten Behörde (bel. Beh.) erstmalig eine Zwangsstrafe in Höhe von erheblichen 1.000 Euro (gesetzliches Höchstmaß: 5.000 Euro) nur aufgrund von "Erfahrungswerten" mit anderen Steuerpflichtigen und ohne Eingehen auf den konkreten Fall der Beschwerdeführerin (Bf.).

### 1. Verfahren Finanzamt

#### a) Vorverfahren - Bescheid

Die Bf., eine Limited mit Sitz in Zypern, ist in Österreich beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Nach den elektronischen Aufzeichnungen der bel. Beh. wurde die **Körperschaftsteuererklärung 2012** am 19. Dezember 2012 an die Bf. verschickt.

Die bel. Beh. teilte der Bf. (damals noch zu Handen eines anderen steuerlichen Vertreters) mit **Bescheid vom 7. Oktober 2013** mit, dass diese offenbar übersehen habe, die Abgabenerklärung betreffend Körperschaftsteuer 2012 fristgerecht einzureichen. Der Bf. werde eine Nachfrist bis **28. Oktober 2013** gesetzt. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung bereits zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigung abgelaufen war und durch den Termin der Nachfrist nicht verlängert wird.

Laut Angaben des nunmehrigen Steuerberaters sei die steuerliche Vertretung der Bf. mit **26. November 2013** übernommen worden.

In der **schriftlichen Erinnerung vom 28. November 2013** an die Bf. (zu Handen des nunmehrigen Steuerberaters am Standort in Wien) gab die bel. Beh. an, die Bf. habe offenbar übersehen, die von ihr einzubringende Erklärung betreffend Körperschaftsteuer 2012 vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllt bis 28. Oktober 2013 einzureichen und es werde ersucht dies bis längstens **3. Jänner "2013"**, als richtig erkennbar: **3. Jänner 2014**, nachzuholen. Ausdrücklich gab die bel. Beh. gegenüber der Bf. an: "Falls Sie diesem Ersuchen nicht Folge leisten, kann gegen Sie gem. § 111 Bundesabgabenordnung eine Zwangsstrafe in Höhe von Euro 1.000,00 festgesetzt werden."

Mit **Bescheid vom 18. Dezember 2013** forderte die bel. Beh. die Bf. auf, die Körperschaftsteuererklärung 2012 bis **3. Februar 2014** einzureichen mit der Begründung, die Abberufung sei unter Bedachtnahme auf die **Quotenvereinbarung** für berufsmäßige Parteienvertreter erfolgt.

Nachdem die Körperschaftsteuererklärung 2012 nicht einlangte, erließ die bel. Beh. gegenüber der Bf. den **Bescheid vom 10. Februar 2014 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe** mit folgendem Inhalt: "Die mit Erinnerung vom 28.11.2013 angedrohte Zwangsstrafe wegen folgender unterlassener Handlung: Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2012 wird gemäß § 111 [BAO] mit Euro 1.000,00 festgesetzt. Die Fälligkeit der festgesetzten Zwangsstrafe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen. Gleichzeitig werden Sie neuerlich aufgefordert, bis 10.03.2014 die bisher unterlassene Handlung nachzuholen. Begründung: Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie der vorgenannten Aufforderung bisher nicht nachgekommen sind."

Am **7. März 2014** erfolgte das Einscannen der **Körperschaftsteuererklärung 2012** im EDV-System der bel. Beh.

b) Beschwerde – Beschwerdevorentscheidung - Vorlageantrag

Die Bf. erhab durch ihren steuerlichen Vertreter gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Zwangsstrafe die als "Berufung" bezeichnete **Beschwerde vom 11. März 2014** mit der Begründung, aufgrund organisatorischer Probleme in der Kanzlei [der steuerlichen Vertretung] seien weder die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung noch die **Erinnerung unter Androhung einer Zwangsstrafe** an den zuständigen Mitarbeiter weitergeleitet worden. Aus diesem Grund habe die steuerliche Vertretung leider nicht früher die Unterlagen zur Erstellung der Steuererklärungen anfordern können. Die entsprechende Mitarbeiterin, die für den Posteingang zuständig gewesen sei, sei nicht mehr im Unternehmen der steuerlichen Vertretung tätig. Sobald die steuerliche Vertretung von der Abberufung [der Steuererklärungen] erfahren habe, sei sie bemüht gewesen, die Steuererklärung zu erstellen und die Freigabe durch die Bf. ("Mandant"), die sich im Ausland befindet, zu erhalten. Die Steuererklärung für das Jahr 2012 sei am **7. März 2014** per Post an die bel. Beh. versandt worden. Es werde um Aufhebung der festgesetzten Zwangsstrafe ersucht.

Die bel. Beh. wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7. April 2014, zugestellt erst am 20. Juni 2014**, mit der Begründung ab, gemäß § 111 Abs. 1 BAO seien die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zweck der Strafe sei, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (unter Hinweis auf VwGH 20.9.1988, 88/14/0066, VwGH 9.12.1992, 91/13/0204, VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehöre auch die fristgerechte Einreichung von Steuererklärungen. In der Begründung zur Beschwerde gegen die Festsetzung einer Zwangsstrafe werde ausgeführt, dass eine Mitarbeiterin der Steuerberatungskanzlei unter anderen die Aufforderung zur Abgabe der Erklärungen und auch die Erinnerung mit Androhung einer Zwangsstrafe nicht an die in der Kanzlei zuständigen Stellen weitergeleitet habe. Der bel. Beh. würden dahingehend sowohl für die Erinnerung als auch für den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe ordnungsgemäß Zustellnachweise vorliegen. ""Gemäß § 13 Abs. 4 Zustellgesetz ist der Empfänger eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Personen, so ist das "Dokument" in deren Kanzlei zuzustellen und darf an jeden dort anwesenden Angestellten des Parteienvertreters zugestellt werden." Somit seien alle relevanten Schriftstücke nach oben zitierten Paragraphen des Zustellgesetzes zugestellt worden. Probleme im internen Ablauf der Kanzlei würden der zivilen "Jurisdiktion" nicht jedoch der "fiskalischen" unterliegen.

Nach unwidersprochenem Antrag auf Fristverlängerung wurde im **Vorlageantrag vom 31. Juli 2014** (von der steuerlichen Vertretung als Antrag auf Entscheidung durch die "Abgabenbehörde 2. Instanz" bezeichnet) kein weiteres Vorbringen erstattet. Die Bf. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

## 2. Verfahren Bundesfinanzgericht

### a) Vorhalte

Da dem nunmehr angefochtenen Bescheid gänzlich eine Begründung für die Höhe der mit 1.000 Euro verhängten Zwangsstrafe fehlt, ersuchte das BFG die bel. Beh. mit **Vorhalt vom 3. September 2014**, die Höhe der verhängten Zwangsstrafe zu begründen.

Die bel. Beh. gab dazu in einem **Schreiben ohne Datum** (Eingangsstempel BFG **29. September 2014**) an, die Zwangsstrafe sei in Höhe von 1.000 Euro angedroht worden um sicher zu stellen, dass "der Steuerpflichtige" (?) auf die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung auch eine entsprechende Reaktion zeige. Denn, wie die Vergangenheit gezeigt habe, sei die Bereitschaft zur Einreichung der Erklärungen gering, Zwangsstrafen[,] die durch die Erklärungsüberwachung der zuständigen IC Teams angedroht worden seien und sich im Bereich zwischen 130 und 500 Euro

abgespielt hätten[,] seien zumeist ignoriert worden, auch die Festsetzung dieser ersten angedrohten "ZO" habe nicht den gewünschten Effekt gezeitigt. Zumeist sei in der Vergangenheit, leider erst durch die Festsetzung der ersten Zwangsstrafe und unter gleichzeitiger Androhung einer wesentlich höheren, die sich im Bereich zwischen 700 und 1.500 Euro abgespielt hätten, dieses Ziel erreicht worden und in manchen Fällen erst nach Verhängung einer zweiten. Aufgrund "dieser Erfahrungswerte" sei die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe(n) angehoben worden, als Folge davon sei die Bereitwilligkeit[,] die Steuererklärungen abzugeben, ohne dass von Seiten der bel. Beh. ein, "wie oben beschrieben", langwieriges Zwangsstrafen[-]Verfahren aufgenommen werden müsse, "definitiv gestiegen". Auf Grund dieser Vorgehensweise sei es zu einer Reduktion der Schätzung, die die bel. Beh. durch die kaum vorhandene Resonanz bei der Eingabe der Erklärungen vornehmen habe müssen und damit in der Folge "naturgemäß" auch zu einer Reduktion der eingebrachten Rechtsmittel gekommen.

Da aus dem Text dieses Schreibens der bel. Beh. (auch vor dem Hintergrund, dass bei einer rechtskonformen Vorgangsweise immer das Verhalten des **konkret betroffenen Steuerpflichtigen** zu beurteilen ist und nicht ausschließlich jenes anderer Steuerpflichtiger!) keine Rückschlüsse auf die Bf. gezogen werden können, ersuchte das BFG die bel. Beh. mit **Mail vom 13. Oktober 2014** um Präzisierung der in der ersten Vorhaltsbeantwortung gemachten Angaben betreffend in der Vergangenheit verhängter Zwangsstrafen durch Angabe von jeweils Datum des Bescheides, Abgabenart und Jahr.

Die bel. Beh. teilte dazu in der **Mail vom 15. Oktober 2014** mit: "Die Entscheidung über die Höhe der Zwangsstrafen wurde auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit getroffen, resultierend aus dem Verhalten der Abgabepflichtigen im Allgemeinen, und steht in keinem besonderen Zusammenhang mit der Bf. Auf Grund dieser Erfahrungswerte wurde ein bestimmteres Auftreten seitens der Behörde als erforderlich erachtet. Bei der oben genannten Firma wurden bis auf die gegenständliche Zwangsstrafe keine anderen festgesetzt oder angedroht."

Das BFG brachte der Bf. mit **Schreiben vom 15. Oktober 2014** die beiden Stellungnahmen der bel. Beh. zur Kenntnis und ersuchte um ausführliche Beantwortung folgender Fragen:

1. Die Bf. möge die in der Beschwerde genannten organisatorischen Probleme erläutern.
2. Aus welchen Gründen seien weder die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung noch die Erinnerung unter Androhung der Zwangsstrafe an den zuständigen Mitarbeiter weitergeleitet worden.
3. Die steuerliche Vertretung möge angeben, in welcher Weise sie die in der Beschwerde genannte Mitarbeiterin überwacht habe und
4. welchen Ausbildungsstand (Lehrling?, voll ausgebildet?) die Mitarbeiterin gehabt habe.

Der steuerliche Vertreter der Bf. gab dazu im **Schreiben datiert 19. November 2014** (Anhang zur Mail vom 20. November 2014) an:

1. Im September 2012 habe der steuerliche Vertreter den Kanzleistandort in Wien eröffnet. Mit Stichtag 31. Jänner 2013 habe er in Niederösterreich (jeweils unter Angabe der vollständigen Adresse) in Folge des Ankaufs eines Klientenstocks eine Zweigniederlassung begründet. Durch die Eingliederung des Standortes Niederösterreich in die allgemeine Organisationsstruktur des Wirtschaftstreuhandbetriebes habe der steuerliche Vertreter umfassende organisatorische Maßnahmen ergreifen müssen, um den am Standort Wien vorherrschenden Organisationsstand auch in Niederösterreich zu erreichen. Dies habe vor allem seine örtliche Anwesenheit am Standort Niederösterreich erfordert. Am Standort Wien seien ein langjähriger Mitarbeiter aus der alten Partnerschaft des steuerlichen Vertreters Herr X und die Assistentin des steuerlichen Vertreters Frau P ebenfalls aus der alten Partnerschaft für den Kanzleiblauf zuständig und verantwortlich gewesen. Herr X sei ausgebildeter und geprüfter Bilanzbuchhalter sowie diplomierte Steuersachbearbeiter.

2. Die steuerliche Vertretung der Bf. sei mit **26. November 2013** übernommen worden. Es handle sich bei diesem Klienten um eine ausländische Gesellschaft, welche im Inland mit ihrem Liegenschaftsvermögen beschränkt steuerpflichtig sei. Im Rahmen der Übernahme der steuerlichen Vertretung seien von der Steuerberatung die bereits zu diesem Zeitpunkt veranlagten Jahre 2010 und 2011 überprüft worden. Die Betreuung des Mandats und auch die Erstellung der Steuererklärungen seien Herrn X (Bilanzbuchhalter) übertragen worden. Die Assistentin sei mit 31. Dezember 2013 in die Bildungskarenz getreten. In Kenntnis dieser Entscheidung, dass Frau P ein Auslandsstudium in Spanien angestrebt habe, sei von der steuerlichen Vertretung im November 2013 eine neue Mitarbeiterin eingestellt worden, welche von Frau P eingeschult worden und disziplinär ebenfalls Herrn X unterstellt gewesen sei. Die Kanzlei habe sich seit Beginn im September 2012 sehr gut entwickelt und sei die steuerliche Vertretung mit stetigem Wachstum "konfrontiert". Offensichtlich sei es aber die persönliche Überforderung des Mitarbeiters Herrn X, gewesen der zunehmend fristgebundene Arbeiten nicht erledigt habe. Dies habe zur Konsequenz gehabt, dass die steuerliche Vertretung Herrn X mit 28. Februar 2014 fristlos aus seinem Dienstverhältnis entlassen habe müssen.

3. Die steuerliche Vertretung habe in ihrem Wirtschaftstreuhandbetrieb die Eigenorganisation der DATEV e.G. im Einsatz. Diese Software des führenden deutschen WT-Software-Anbieters (mehr als 80% Marktanteil in Deutschland) umfasse neben den StandardProgrammen auch ein Dokumentenmanagementsystem. Der steuerliche Vertreter selbst habe mit seinem mittlerweile zehnjährigen Know-How mit dieser Software den Kanzleibetrieb organisiert. Neben dem papierlosen Büro würden auch die Fristverwaltung, Postein- und Postausgangsbuch elektronisch geführt und seien offene Arbeiten und Fristen jederzeit elektronisch abfragbar und würden von ihm überwacht. Bedauerlicherweise habe die steuerliche Vertretung feststellen müssen, dass Herr X, offensichtlich um seine Überforderung oder Untätigkeit nicht rechtfertigen zu müssen, die Assistentin Frau U angewiesen habe, diverse verfahrenslenkenden Bescheide - wie auch jenen zur gegenständlichen Beschwerde - nicht in das Kanzleiorganisationssystem

zu übernehmen. Dieses pflichtwidrige Verhalten habe dem steuerlichen Vertreter die Kontrollmöglichkeit überhaupt entzogen. Letztendlich habe dieses pflichtwidrige Verhalten auch zur fristlosen Freisetzung von Herrn X aus dem Dienstverhältnis geführt.

4. Der Ausbildungsstand der betroffenen Mitarbeiterin Frau U sei Wirtschaftstreuhandassistentin gewesen. Frau U habe zum Zeitpunkt der Verfehlung über ein fast abgeschlossenes Betriebswirtschaftsstudium an der Wirtschaftsuniversität Wien verfügt. Sie habe jedoch lediglich den Anweisungen des Mitarbeiters Herrn X (geprüfter Bilanzbuchhalter und Steuersachbearbeiter) gefolgt. Herr X habe zum Zeitpunkt der beruflichen Verfehlungen über eine siebenjährige Berufspraxis verfügt. Vom Ausbildungsstand her habe Herr X zu diesem Zeitpunkt ein noch nicht abgeschlossenes Betriebswirtschaftsstudium an der Wirtschaftsuniversität Wien gehabt.

Weiters sei zu erwähnen, dass die Bf. (Mandantschaft) sich davor und danach wohlverhalten habe und ihren Zahlungsverpflichtungen stets pünktlich nachgekommen sei.

Die oa. Vorhaltsbeanwortung wurde schriftlich (Eingangsstempel 24. November 2014) und – wie bereits ausgeführt – mit Mail vom 20. November 2014, 08:46 Uhr, übermittelt.

Im weiteren **Vorhalt mit Antwortmail vom 27. November 2014**, 10:29 Uhr, ersuchte das BFG nach Belehrung, dass Angaben der Parteien und deren Vertreter der freien Beweiswürdigung unterliegen, um Präzisierung: Im oa. Schreiben datiert 19. November 2014 habe der steuerliche Vertreter das Verhalten von Herrn X und Frau U geschildert, aus dem beigefügten Rückschein vom 3. Dezember 2013 ist jedoch ersichtlich, dass die Erinnerung der bel. Beh. vom 28. November 2013 mit der Androhung der Zwangsstrafe von Frau P übernommen worden sei. Es werde um ausführliche Stellungnahme und Vorlage einer Kopie des Posteingangsbuches und des Fristvormerkes (beides eventuell auf EDV) betreffend der am 3. Dezember 2013 zugestellten Erinnerung binnen drei Wochen ersucht. Das BFG wies darauf hin, dass die Erfassung des Posteinganges und der Fristvormerk (das genannte Schreiben der bel. Beh. enthalte eine Frist!) zumindest von Frau P erfolgen hätte müssen. Die steuerliche Vertretung habe Frau P bisher nicht als unzuverlässige Mitarbeiterin beschrieben.

Nachdem keine Antwort seitens Bf. oder steuerlicher Vertretung erfolgte, schickte das BFG den Vorhalt nochmals als Schreiben vom **13. Jänner 2015** mit derselben Antwortfrist an die steuerliche Vertretung mit Rsb, dieser Vorhalt wurde laut Rückschein vom 19. Jänner 2015 zugestellt (Übernahme durch Mitarbeiter). Auch dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

#### b) Mündliche Verhandlung

In der von der Bf. beantragten **mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat am 21. April 2015** gab der steuerliche Vertreter ergänzend zu seinen Schriftsätze an, er habe im November 2013 die Vertretung übernommen. Die Kommunikation habe sich deswegen als schwierig herausgestellt, weil es sich um einen ausländischen Klienten gehandelt habe und daher die Unterlagenbeschaffung mit Schwierigkeiten verbunden gewesen sei. Die steuerliche Vertretung habe auch noch die Erklärungen

für die [Vor]Jahre 2009 bis 2011 prüfen müssen. Außerdem sei es zu Schwierigkeiten mit dem Standortleiter in Wien gekommen, weil dieser maßgebliche Zustellungen nicht in das Organisationssystem übernommen habe. Obwohl es sich um einen langjährigen Mitarbeiter gehandelt habe, sei es zu seiner Entlassung gekommen. Der steuerliche Vertreter verweise in diesem Zusammenhang auf seine Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2014. Dem steuerlichen Vertreter sei nicht bekannt gewesen, dass die Zustellung vom 3. Dezember 2013 (Androhung der Zwangsstrafe = Bescheid vom 28.11.2013) vorhanden gewesen sei, [so]dass dem Fristenlauf entsprechend gehandelt hätte werden können. Herr X habe diese Mitteilung vom 3. Dezember 2013 nicht erfasst. Bei der Unterschrift auf dem Rückscheinformular handle es sich keinesfalls um die Unterschrift von Frau P, zum Vergleich lege der steuerliche Vertreter eine Ablichtung eines Reisepasses vor, aus welcher die Unterschrift von Frau P ersichtlich sei. Der steuerliche Vertreter vermute, dass es sich bei der Unterschrift am Rückschein um die Unterschrift des Herrn X handle. Als Beweis lege der steuerliche Vertreter ein Schreiben vom 11. März 2013 mit der Unterschrift von Herrn X vor. Ergänzend halte der steuerliche Vertreter fest, dass auch wegen anderer Angelegenheiten Strafverfahren gegen Herrn X anhängig seien.

Über Befragen des Berichterstatters, wie die Überwachung der Mitarbeiter erfolgt sei, führt der steuerliche Vertreter aus: Die Mitarbeiter seien in wöchentlichen jour fixe geschult worden. Nachdem es Schwierigkeiten mit dem elektronischen System gegeben habe, sei wieder auf ein körperliches Posteingangsbuch zurückgegangen worden. Nicht einmal der steuerliche Vertreter selbst habe die Verfehlungen von Herrn X aufgedeckt, vielmehr seien die Mitarbeiter an den steuerlichen Vertreter herangetreten und hätten den steuerlichen Vertreter auf die Verfehlungen von Herrn X aufmerksam gemacht. Der steuerliche Vertreter sei damals mit dem Aufbau der Kanzlei in Niederösterreich beschäftigt gewesen, während sich Herr X am Standort Wien "organisatorisch verselbständigt" habe.

Über Befragen des Berichterstatters, führt der Finanzamtsvertreter aus, dass ein Mitarbeiter mit der Verfassung der Stellungnahme an das BFG betraut gewesen sei. Es treffe zu, dass der festgesetzte Betrag von 1.000 Euro hoch erscheine, allerdings habe die Erfahrung gezeigt, dass die Steuerpflichtigen erst ab einer bestimmten Schmerzgrenze entsprechend reagieren würden.

Der steuerliche Vertreter beantragte, die Zwangsstrafe aufzuheben und verwies darauf, dass für die Jahre 2009 bis 2011 die Steuerbelastung null betragen habe und für 2012 eine Steuerbelastung von [nur] 988 Euro angefallen sei.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

##### **a) Rechtsgrundlagen**

Die einschlägige Gesetzesbestimmung lautet:

"§ 111 BAO: (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."

Als Anordnung iSd Abs. 1 gelten insbesondere Einreichung von Abgabenerklärungen (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 111 Tz 2), wie im vorliegenden Fall eine Körperschaftsteuererklärung.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch bei der Körperschaftsteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Gemäß § 134 Abs. 1 BAO ist die Körperschaftsteuererklärung bis zum Ende des Monats April des Folgejahres einzureichen.

Mangels gesetzlicher Verankerung stellt eine nur erlassmäßig geregelte Quotenvereinbarung mit berufsmäßigen Parteienvertretern ein bloß formloses Zuwarten des Finanzamtes dar, sodass ein ungenutztes Ablauen bereits der gesetzlichen Abgabenerklärungsfrist grundsätzlich als Säumnis des Abgabepflichtigen zu werten ist (vgl. UFS 4.10.2005, RV/1443-W/05).

Laut UFS 9.1.2012, RV/0750-G/11, stellen Zwangsstrafen keine Strafen für Verwaltungsübertretungen (Finanzvergehen) sondern reine Zwangsmittel dar, die nicht bezeichnen, ein in der Vergangenheit begangenes Unrecht zu ahnden, sondern ein bestimmtes künftiges Verhalten (Tun, Dulden, Unterlassen) herbeizuführen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1192, mwN). Zweck einer Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen (zB Einreichung von Abgabenerklärungen) zu verhalten (vgl. Ritz, BAO4, § 111 Tz 1f, mwN).

#### b) Androhung

Im vorliegenden Fall stellt die Erinnerung der bel. Beh. vom **28. November 2013** mit Feststellung der Säumnis bei der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2012 und insbesondere Setzung einer Nachfrist sowie Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe eines der Tatbestandselemente zur Verhängung einer Zwangsstrafe dar (siehe § 111 Abs. 2 BAO).

In freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) ist festzustellen, dass der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat widerspruchsfrei und glaubhaft

dargelegt hat, dass ihm diese Erinnerung vom 28. November 2013 tatsächlich nicht zur Kenntnis gelangte. Die Unterschrift am Rückschein vom 3. Dezember 2013 weist keine Übereinstimmung mit der tatsächlichen Unterschrift von Frau P in ihrem Reisepass auf, sodass aus der in Blockbuchstaben beigefügten Angabe "p" am Rückschein die Schlussfolgerung einer Entgegennahme der Erinnerung durch Frau P nicht zulässt. Glaublich ist das weitere Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass Herr X seinen Aufgaben als Leiter der Kanzlei in Wien nicht nachgekommen ist und so auch den Eingang der Erinnerung im elektronischen Kanzleisystem nicht erfasst und damit eigenmächtig verheimlicht hat.

Aufgrund dieser Unterlassung war es dem steuerlichen Vertreter nicht möglich von der Erinnerung Kenntnis zu erlangen und darauf (fristgerecht) zu reagieren.

c) Zwangsstrafe

Dass die bel. Beh. die im angefochtenen Bescheid verhängte Zwangsstrafe in Höhe von 1.000 Euro nicht begründete, stellt einen Mangel dar, der im Beschwerde(Rechtsmittel)verfahren zu beheben wäre (Ritz, aaO, § 93 TZ 16).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei ua. die folgenden Punkte 1-5 zu berücksichtigen sind (Ritz, aaO, § 111 Tz 10f, jeweils mit Judikaturzitaten):

**1. Bisheriges die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffendes Verhalten der Partei:**

Festzustellen ist, dass die bel. Beh. nach ihren höchst undeutlichen Angaben in der ersten Vorhaltsbeantwortung auch in der Mail vom 15. Oktober 2014 keine Sachverhaltsangaben machte, die ein genaues Bild über ein bisheriges Fehlverhalten der Bf. – etwa betreffend allfällige vorangegangene Säumnisse – erkennen lassen würde. Grundsätzlich obliegt es der den Bescheid ausstellenden Behörde, diesen nachvollziehbar zu begründen.

Das ist weder im angefochtenen Bescheid selbst noch in den erst auf Ersuchen des BFG ergangenen Äußerungen geschehen. Im Zwangsstrafenbescheid werden zwar die Erinnerung zur Erklärungsabgabe und der Umstand der weiter bestehenden Säumnis genannt, jedoch sind diese Angaben nicht geeignet, ein nachvollziehbares Bild vom bisherigen steuerlichen Verhalten und dem Verschuldensgrad der Bf. zu erlangen.

Der ersten Vorhaltsbeantwortung ohne Datumsangabe fehlt es gänzlich an der Anführung konkreter Säumnisfälle. Solche sind aus den ungenauen Äußerungen der bel. Beh., wie etwa "wie die Vergangenheit gezeigt habe" und "Erfahrungswerten" ohne Nennung konkreter die Bf. betreffender Fälle mit Angabe, um welches Veranlagungsjahr es sich gehandelt habe und insbesondere wann (!) diese geschehen seien, auch nicht ableitbar. Ohne Nennung konkreter Fälle sind daher auch die angeblich in der Vergangenheit "angedrohten" Zwangsstrafenbeträge (von der bel. Beh. offenbar gemeint: anderen Steuerpflichtigen in anderen Fällen angedroht) nicht nachvollziehbar. Erst in der zweiten Vorhaltsbeantwortung (Mail) gestand die bel. Beh. ein, dass die Höhe der hier verfahrensgegenständlichen Zwangsstrafe "in keinem besonderen Zusammenhang" mit

der Bf. stand, sondern auf Grund von "Erfahrungswerten" aus dem Verhalten anderer (!) Steuerpflichtiger bemessen worden sei.

Mangels diesbezüglich anderslautender Angaben der bel. Beh. ist daher von einem bisherigen Wohlverhalten der Bf. auszugehen.

## **2. Grad des Verschuldens der Partei:**

Zum Grad des Verschuldens fehlen ebenfalls Feststellungen der bel. Beh.

Tatsache ist, dass die Erklärung zur Abgabe fällig war und erst nach Androhung der Zwangsstrafe wiederum verspätet (erst nach dem Zwangsstrafenbescheid) eingereicht wurde und damit objektiv Verspätung eingetreten ist.

Ein besonderes Verschulden (subjektive Vorwerfbarkeit der Verspätung) der Bf. oder ihrer Organe an der Übergabe der Vertretung an den hier einschreitenden Steuerberater ist nicht zu erkennen.

Grundlage einer Zwangsstrafe ist auch das Verschulden des **steuerlichen Vertreters**, sodass ein Missverhalten des steuerlichen Vertreters (hier: Nichtabgabe der eingeforderten Erklärung) grundsätzlich dem Vertretenen, also dem Steuersubjekt zuzurechnen ist [vgl. Ritz, aaO, § 308 (Wiedereinsetzung) Tz 17].

Zu beachten ist, dass hingegen das Verschulden von **Kanzleiangestellten** berufsmäßiger Parteienvertreter – wie im vorliegenden Fall der steuerliche Vertreter – grundsätzlich nicht schädlich ist, aber eine Pflichtverletzung bei der Überwachung der Angestellten schlagend werden kann (Ritz, aaO, § 308 Tz 17). Dabei ist an einen – wie im vorliegenden Fall – beruflich als rechtskundiger Parteienvertreter Tätigen ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige oder bisher noch nie an Verfahren beteiligten Personen [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, 3. Auflage, § 308 E 27 (Stand 1.7.2012, rdb.at)].

Es ist auf die oben unter Punkt b) getroffene Tatsachenfeststellung zu verweisen, dass die Nichterfassung des Posteingangs der Erinnerung in das vorhandene elektronische Kanzleiorganisationssystems vom genannten Mitarbeiter eigenmächtig und pflichtwidrig, nämlich den ausdrücklichen Anordnungen seines Dienstgebers (steuerlicher Vertreter) widersprechend erfolgte.

Glaublich sind die Angaben zu wöchentlichen Schulungen der Mitarbeiter und des Vorhandenseins eines geeigneten elektronischen Kanzleisystems auch zur Erfassung von Posteingängen und Fristenüberwachung. Ein gewisses Grundvertrauen in ein pflichtgemäßes Verhalten der Mitarbeiter ist jedem Arbeitgeber zuzugestehen, zumal der steuerliche Vertreter ohnedies die organisatorischen Arbeitsvoraussetzungen (elektronische Post- und Fristenerfassung) geschaffen hat.

Eine schuldhafte Verletzung einer Überwachungspflicht dieses Mitarbeiters durch den steuerlichen Vertreter konnte somit nicht festgestellt werden.

## **3. Höhe allfälliger Abgabennachforderungen bei Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung:**

Darüber wurde von der bel. Beh. nichts bekanntgegeben, ein Auszug des Abgabenkontos weist betreffend Körperschaftsteuer 2012 einzig den im Abgabenbescheid festgesetzten Betrag aus.

#### **4. Wirtschaftliche Verhältnisse des Abgabepflichtigen:**

Weder wurde seitens der Bf. vorgebracht noch ergibt sich aus dem Akteninhalt eine etwaige angespannte finanzielle Situation der Bf. In der Abgabenerklärung wurde der Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte mit 9.127,73 Euro und die offenen Verlustvorträge mit 5.174,03 Euro angegeben.

#### **5. Abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung:**

Die Höhe der sich aus der nicht abgegebenen Körperschaftsteuererklärung 2012 ergebenden Abgabe beträgt 988 Euro (laut späterem Abgabenbescheid vom 7. Mai 2014), demgegenüber ist die verhängte Zwangsstrafe von 1.000 Euro jedenfalls zu hoch und wäre überdies in Bezug auf die Bf. und nicht als "Erfahrungswert" mit anderen Steuerpflichtigen zu bemessen gewesen.

##### **d) Ermessensübung**

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) als Abwägung der Interessen der Allgemeinheit an der Befolgung der - eine Abgabenbemessung erst ermöglichen - Pflicht zur Erklärungsabgabe und der Bf. an einer rechtskonformen und die eigenen Verhältnisse zugrunde gelegten Vorschreibung der Zwangsstrafen wird vom erkennenden Senat wie folgt getroffen:

Da in Bezug auf die Bf.

- kein bisheriges Fehlverhalten (zB. Säumnis bei anderen Erklärungen oder Aufträgen der bel. Beh.),
- keine hohe Nachforderung an Abgaben aus der Nichtabgabe der Erklärung und
- insbesondere kein Verschulden am pflichtwidrigen Agieren des Kanzleimitarbeiters,

festgestellt werden kann und überdies

- die Höhe der von der bel. Beh. verhängten Zwangsstrafe von 1.000 Euro in keinem Verhältnis zur später festgesetzten Körperschaftsteuer von 988 Euro steht,

war im vorliegenden Fall zu entscheiden, dass die Verhängung einer Zwangsstrafe gänzlich zu unterbleiben hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **Zur Unzulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des BFG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wie im Erkenntnis ausführlich dargelegt wurde, gründet sich im vorliegenden Fall die rechtliche Beurteilung auf einen in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt. Der vom BFG auf diesen festgestellten Sachverhalt angewendete rechtliche Beurteilung (Ermessensentscheidung) kommt keine grundsätzliche, über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu und entspricht diese überdies in ihrer Abwägung der Interessenslagen der Rechtsprechung des VwGH [vgl. Darstellung bei Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, aaO § 20 E 10ff (Stand 1.1.2005, rdb.at)].

Wien, am 4. Mai 2015