

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr1, vertreten durch A, Rechtsanwalt, Adr2, über die Beschwerde vom 23.12.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 01.12.2011 betreffend Verhängung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen für das Jahr 2010, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Zum steuerlichen Vertreter der im Jahr 2007 gegründeten Bf. (idF.: Bf.) wurden zunächst die Steuerberater1, sodann mit Wirksamkeit ab 18.10.2011 die Steuerberater2 bestellt.

Letztere Gesellschaft war für alle Zeiträume auch steuerlicher Vertreter der Bf. zur Einreichung der Abgabenerklärungen.

Die Bf. wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 3.8.2011 aufgefordert, die Abgabenerklärungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 bis zum 24.08.2011 einzureichen.

Mit Bescheid vom 6.9.2011 wurde sie gemäß § 111 Abs. 2 BAO unter Androhung einer Zwangsstrafe von € 500,00 ersucht, die Einreichung der Abgabenerklärungen bis 27.9.2011 nachzuholen.

Mit Bescheid vom 1.12.2011 wurde die angedrohte Zwangsstrafe mit € 500,00 festgesetzt, da die Bf. der Aufforderung zur Vorlage der Abgabenerklärungen 2010 bisher nicht nachgekommen sei. Gleichzeitig wurde die Bf. unter Hinweis darauf, dass bereits Schätzungsbefugnis vorliege, nochmals aufgefordert, die bisher unterlassene Handlung bis 12.1.2012 nachzuholen.

Mit Schreiben vom 23.12.2011 (Datum der Postaufgabe) erhob die Bf. Berufung und beantragte die Aufhebung des Bescheides sowie gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung der Zwangsstrafe. Begründend wurde ausgeführt:

*Am 18. Oktober 2011 haben wir die steuerliche Vertretung der Gesellschaft übernommen und in diesem Zuge die Bf. auf unsere Quotenliste gesetzt. Vor der Übernahme der steuerlichen Vertretung durch unsere Kanzlei war die Bf. durch die Kanzlei Steuerberater1 steuerlich vertreten. Der Kanzlei von Steuerberater1 wurde am 3. August 2011 eine Erinnerung zur Übermittlung der Steuererklärungen für das Jahr 2010 zugestellt. Am 6. September 2011 erfolgte eine erneute Erinnerung mit der Androhung einer Zwangsstrafe und einer Frist zur Abgabe der Steuererklärungen bis zum 27. September 2011. Mit Schreiben vom 27. September 2011 stellte Steuerberater1 nachweislich einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen bis zum 31. Oktober 2011 (angefügt finden Sie die Kopie des Schreibens bzw. des Postausgangsbuches der Kanzlei Steuerberater1). Da gemäß § 108 Abs. 4 BAO die Tage des Postlaufs in die Frist nicht eingerechnet werden, erfolgte der Antrag auf Fristverlängerung auch noch am 27. September 2011 rechtzeitig.*

*Mit 18. Oktober 2011 wurde die Bf. auf unsere Quotenliste gesetzt und es erfolgte keine erneute Abberufung der Steuererklärungen 2010. Die vom Finanzamt Wien 1/23 auf telefonische Rückfrage hin vorgebrachte Begründung, dass die Zwangsstrafe deswegen verhängt worden sei, da ja mit Oktober 2011 auch der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 offengelegt wurde und daher auch die Steuererklärungen hätten erstellt werden können, ist unserer Ansicht nach kein Argument, welches die Verhängung einer Zwangsstrafe rechtfertigt. Insbesondere dann nicht wenn eine rechtzeitiger Antrag auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen erfolgt ist und von uns als neuer steuerlicher Vertreter innerhalb der beantragten Frist diese Steuererklärungen auf die Quotenliste gesetzt wurden.*

Der Berufung war in Kopie ein Schreiben vom 27.9.2011 beigelegt, in welchem um Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärungen 2010 bis zum 31.10.2011 ersucht wurde. Auf dem Schreiben ist ein Ausgangsvermerk „Steuerberater1“ vom 27.9.2011 (A 83694) angeführt. Laut vorgelegtem Auszug des Postausgangsbuches per 22.12.2011 wurde zu lfd. Position 83694 am 27.9.2011 an das Finanzamt Wien 1/23 ein Ausgangstück „Verl.STE 2010“ ausgefertigt.

Das Finanzamt vermerkte auf dem der Berufung in Kopie beigelegten Fristverlängerungsansuchen: „Dieses Schreiben liegt im Akt nicht vor. Auch im IC liegt dieses Schreiben nicht vor.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29.12.2011, zugestellt am 2.2.2012, wies das Finanzamt mit folgender Begründung die Berufung als unbegründet ab:

*Gemäß § 111 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen.*

Die Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen durch Zusendung derselben ist eine unter § 111 Abs. 1 BAO fallende Aufforderung, deren Erfüllung durch Zwangsstrafe erzwingbar ist.

§ 134 BAO sieht vor, dass Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen sind. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Da bis zu den o.a. gesetzlichen Fristen keine Abgabenerklärungen eingereicht wurden, erfolgte im gegenständlichen Fall für das Jahr 2010 am 03.08.2011 die bescheidmäßige Abberufung der Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen unter Setzung einer Nachfrist bis 24.08.2011.

Mit Erinnerung vom 06.09.2011 wurde der Abgabepflichtige zur Abgabe der Erklärungen (Nachfrist bis 27.09.2011) – unter Androhung einer Zwangsstrafe von € 500,00 bei Nichtbefolgung – aufgefordert.

Bis zur gewährten Nachfrist erfolgte keinerlei Reaktion des Abgabepflichtigen.

Am 18.10.2011 erfolgte ein Wechsel der steuerlichen Vertretung. Es kam zu einer Übernahme der steuerlichen Vertretung von der Kanzlei Steuerberater1 durch die Kanzlei Steuerberater2.

Gleichzeitig wurde der Abgabepflichtige auf die Quotenliste der Steuerberater2 mit Datum 18.10.2011 gesetzt.

Am 01.12.2011 erfolgte die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 500,00 - wie angedroht - da bis dato keine Steuererklärungen eingereicht wurden. Für die unterlassene Handlung wurde eine Nachfrist bis 12.01.2012 gesetzt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die o.a. Berufung, die vom neuen steuerlichen Vertreter, Steuerberater2 eingebracht wurde. In der Berufung wird weiters vorgebracht, dass der vorherige steuerliche Vertreter, die Kanzlei Steuerberater1, am 27.09.2012 einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen 2010 bis zum 31.10.2011 eingebracht hatte. Eine Kopie dieses Schreibens sowie ein Auszug aus dem Postausgangsbuch wurden beigelegt.

Dazu ist auszuführen, dass diese Eingabe vom 27.09.2011 der Abgabenbehörde nicht vorliegt. Außerdem wurde die angeblich beantragte Frist bis zum 31.10.2011 jedoch in weiterer Folge nicht eingehalten, denn bis zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe am 01.12.2011 wurden keine Steuererklärungen abgegeben.

Weiters ist in diesem Zusammenhang noch festzuhalten, dass es bei der Abgabe der Steuererklärungen für das Kalenderjahr 2009 ebenfalls zu Verzögerungen kam:

Eine Erinnerung zur Abgabe der Erklärung erfolgte am 05.08.2010 mit Frist bis zum 26.08.2010. In der Folge wurden drei Anträge auf Fristverlängerung eingebracht, diese wurden jedoch abgewiesen und Nachfristen zum 30.09.2010, 29.10.2010 und 04.11.2010

gesetzt. Am 17.11.2010 erfolgte eine weitere Erinnerung mit der Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 300,00, falls bis 09.12.2010 keine Erklärungen eingereicht würden. Daraufhin folgten weitere fünf Anträge auf Fristverlängerung, die letzte mit Ersuchen um Fristverlängerung bis zum 31.03.2011. Final wurden die Steuererklärungen am 04.03.2011 elektronisch eingebbracht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Abgabenerklärungen für das betreffende Jahr 2010 noch gar nicht, und für das Jahr 2009 mit erheblichen Verzögerungen bei der Abgabenbehörde eingebbracht wurden.

Es wurden keine Gründe durch den Abgabepflichtigen vorgebracht, die eine verspätete Übermittlung der Abgabenerklärungen rechtfertigen würden.

Daher war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zugleich wurde der Ablauf der Aussetzung der Entscheidung verfügt.

Mit Schreiben vom 2.3.2012 (Datum der Postaufgabe) stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Eine weitere Aussetzung der Einhebung wurde nicht beantragt. Die Bf. beantragte unter Wiedergabe nachstehender Ausführungen der vormaligen steuerlichen Vertretung (Steuerberater1) die Stattgabe der Berufung:

*„In der Begründung stellt das dortige Finanzamt fest, dass mit Bescheid vom 6. September 2011 eine Nachfrist bis 27. September 2011 gestellt wurde. Des weiteren behauptet das Finanzamt, dass bis zum 27. September 2011 keinerlei Reaktion des Abgabepflichtigen erfolgte. Diese Feststellung ist unrichtig. Mit Fristverlängerungsantrag vom 27. September 2011 wurde die Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen 2010 bis zum 31. Oktober 2011 eingebbracht. Das Finanzamt behauptet weiters, dieses Schriftstück nicht erhalten zu haben. Obwohl das Schriftstück mit Postausgangsstempel und Kopie des Postausgangsbuches übermittelt wurde. Diese Beweismittel werden vom Finanzamt einfach ignoriert und darauf nicht näher eingegangen.“*

*Das Finanzamt würdigt die Tatsache des Fristverlängerungsansuchens mit keinem Wort. Selbst wenn man dem Finanzamt Glauben schenkt, dass diese Fristverlängerung beim Finanzamt nicht aufliegt, besteht immer noch die Möglichkeit, dass das Schriftstück am Postweg verloren gegangen bzw. im finanzinternen Postenlauf verreicht wurde. Fix ist nur, dass vom Finanzamt keine bescheidmässige Erledigung dieses Fristverlängerungsansuchens erfolgte, weshalb diese Frist als gewährt zu gelten hat.*

*Die weiteren Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung über die Abgabe der Steuererklärungen 2009 sind entbehrlich und tun nichts zur Sache.*

*Abschließend bemerkt das Finanzamt, dass keine Gründe vorgebracht wurden, die eine verspätete Übermittlung der Abgabenerklärung rechtfertigen würden. Das Finanzamt lässt wiederum die Fristverlängerungsansuchen – auch die davor eingebrochenen - außer Acht, da darin jeweils Begründungen enthalten sind. Auf diese Begründungen ist das Finanzamt weder in seinen Bescheiden noch in dieser Berufungsvorentscheidung eingegangen.*

*Daraus kann wohl nur geschlossen werden, dass diese Begründungen vom Finanzamt anerkannt wurden.“*

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 23.9.2013 wurde die Bf. aufgelöst. Mit Gesellschafterbeschluss vom 8.10.2014 wurde von Rechtsanwalt A als Masseverwalter der Alleingesellschafterin B-GmbH die Liquidation der Bf. für beendet erklärt und dem Liquidator C die Entlastung erteilt. Zum Verwahrer der Bücher und Schriften der Bf. wurde in diesem Gesellschafterbeschluss A, Adr2 , bestellt.

Am 11.10.2014 wurde im Firmenbuch nach Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung durch das Finanzamt die Löschung der Bf. eingetragen.

Auf dem Abgabenkonto der Bf. ist kein vollstreckbarer Rückstand ausgewiesen. Das Abgabenkonto wurde am 4.3.2016 gelöscht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A. Verfahren:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO ist die anhängige Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd. Art. 130 Abs. 1 B-VG erledigen.

Die Bf. wurde nach Liquidation am 11.10.2014 im Firmenbuch gelöscht. Abgabenrechtlich wurde vom Finanzamt eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt. Betreffend die strittige Abgabenverbindlichkeit (Zwangsstrafe) ist auch keine Aussetzung der Einhebung angemerkt. Daher wäre bei Stattgabe der Entscheidung ein Abwicklungsbedarf gegeben. Somit ist das strittige Beschwerdeverfahren fortzuführen.

Vertreter gemäß § 80 Abs. 3 BAO nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist; dies ist im gegenständlichen Fall laut Gesellschafterbeschluss vom 8.10.2014 Rechtsanwalt A, Adr2.

B. Vorschreibung einer Zwangsstrafe:

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Gemäß § 134 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen,

die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Gemäß § 111 Abs. 2 BAO muss, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, 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 in Verzug ist.

Gemäß § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5000 Euro nicht übersteigen.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung (§ 20 BAO) sind bei der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen u.a. das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten des Abgabepflichtigen und die Höhe der allfälligen Steuernachforderung zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 111 Tz 10).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Der Fall wurde vom Finanzamt für das Jahr 2010 abberufen.

Das letzte Fristverlängerungsansuchen des Steuerberater1 vom 27.9.2011 ist beim Finanzamt nicht nachweislich eingelangt. Die Gefahr des Postlaufs (Rechtzeitigkeit und tatsächliches Einlangen eines Schriftstückes bei der Behörde) liegt beim Einschreiter:

Gemäß § 108 Abs. 4 BAO werden die Tage des Post(en)laufes in eine Frist nicht eingerechnet. Diese Nichteinrechnung setzt voraus, dass das Schriftstück bei der Behörde tatsächlich einlangt. Die Beförderung der Sendung durch die Post erfolgt auf Gefahr des Absenders. Die Beweislast für das Einlangen des Schriftstückes bei der Behörde trifft den Absender (Ritz, BAO, 6. Aufl., § 108 Tz 9 und 10).

Somit ist davon auszugehen, dass das Fristverlängerungsansuchen des Steuerberater1 vom 27.9.2011 bei der Behörde nicht einlangte.

Der „neue“ Vertreter des Bf. setzte den Fall wiederum auf seine Quotenliste zum 18.10.2011, obwohl die Androhung einer Zwangsstrafe bereits vorher rechtswirksam erfolgt war.

Erst nach Verhängung der Zwangsstrafe wurden am letzten Tag der Nachfrist (12.1.2012) die Erklärungen elektronisch eingereicht, da vom Finanzamt (durch den Hinweis im Bescheidspruch: „Schätzungsbefugnis liegt bereits vor !“) die mögliche Erlassung von Bescheiden im Schätzungswege angekündigt wurde.

Es wurde somit die Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht festgesetzt, da die abverlangte Handlung (Einreichung der Abgabenerklärungen für 2010) vom Abgabepflichtigen nicht innerhalb der bescheidmäßig festgesetzten Frist gesetzt wurde.

Zur Bemessung der Höhe der Zwangsstrafe wird ausgeführt:

Gemäß der sogenannten "Quotenregelung" sind für durch Steuerberater, Rechtsanwälte, Masseverwalter usw. (sog. "Quotenvertreter) vertretene Abgabepflichtige die Abgabenerklärungen bis spätestens 31. März des zweitfolgenden Jahres in Papierform bzw. 30. April des zweitfolgenden Jahres im elektronischen Weg einzureichen.

Die Finanzbehörde kann jedoch bei Quotenvertretern jederzeit Abgabenerklärungen "abberufen".

Die "Quotenregelung" ist keine gesetzliche Regelung, sondern eine in Erlassform festgehaltene „Vereinbarung“ des Bundesministeriums für Finanzen mit der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Ein Wechsel der steuerlichen Vertretung kann daher eine bereits in Gang gesetzte verfahrensrechtliche Frist betreffend einen konkreten Abgabepflichtigen nicht rechtsunwirksam machen.

Dass im Beschwerdefall ein Wechsel der steuerlichen Vertretung stattgefunden hat, sodass der Beschwerdefall auf die Quotenliste der neuen steuerlichen Vertretung gesetzt wurde, könnte allenfalls bei der Bemessung der Höhe der Zwangsstrafe Berücksichtigung finden.

Dabei ist aber im konkreten Fall zu berücksichtigen, dass der neue "Quotenvertreter" ohnedies bereits zuvor die Vertretung zur Abgabe der Steuererklärungen für die Bf. innehatte und daher wissen musste, dass betreffend die Einreichung der Abgabenerklärungen bereits eine Frist unter Androhung einer Zwangsstrafe gesetzt war. Auch war der Jahresabschluss 2010 bereits erstellt (dieser wurde beim Firmenbuchgericht bereits am 14.10.2011 eingereicht).

Zudem wurden keine konkreten Gründe genannt, weshalb der „neue“ steuerliche Vertreter der Bf. nicht in der Lage gewesen sein soll, die Abgabenerklärungen innerhalb der - angeblich von ihm beantragten - Nachfrist bis zum 31.10.2011 vorzulegen.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass auch die Abgabenerklärungen für das Jahr 2009 nach Ablauf der gesetzlichen Frist noch nicht eingereicht waren, sodass eine Erinnerung zur Einreichung der Abgabenerklärungen am 5.8.2010 erfolgte, und dass selbst nach der Abweisung dreier weiterer Fristverlängerungsanträge sowie der Androhung einer Zwangsstrafe erst nach fünf weiteren Fristverlängerungsansuchen die Abgabenerklärungen 2009 eingereicht wurden.

Auch unter Berücksichtigung des Verhaltens des Bf. betreffend das Vorjahr 2009 war somit die Bemessung der gegenständlichen Zwangsstrafe mit € 500,00 der Höhe nach angemessen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil sie weder von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, noch eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage

in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. August 2018