



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw als Masseverwalter im Konkurs der A-AG Zweigniederlassung XY , in S, vom 23. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 17. November 2009 betreffend Zwangsstrafe entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 500,00 wegen Nichtabgabe der Körperschaft- und Umsatzsteuererklärungen 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Die Zwangsstrafe wird auf EUR 100,00 herabgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 5. August 2009, adressiert an den Berufungswerber (Bw) *als Masseverwalter im Konkurs A-AG* (mit Sitz in Liechtenstein), wurde der Bw ersucht, die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärung betreffend 2008 einzureichen. Mit Bescheid vom 12. Oktober 2009 mit selber Adressierung wurde der Bw unter Androhung einer Zwangsstrafe von EUR 500,00 und Fristsetzung bis 2. November 2009 neuerlich aufgefordert, diesem Ersuchen Folge zu leisten. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 17. November 2009, wiederum adressiert an den Bw *als Masseverwalter im Konkurs A-AG*, wurde eine Zwangsstrafe von EUR 500,00 mit der Begründung festgesetzt, der Bw habe die Abgabenerklärungen bis zum genannten Termin nicht eingereicht. Gleichzeitig erging an ihn

neuerlich die Aufforderung, die bisher nicht abgegebenen Abgabenerklärungen 2008 bis 9. Dezember 2009 einzureichen.

In der fristgerecht vom Bw eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass am 25. Mai 2009 über die A-AG Zweigniederlassung XY das Konkursverfahren eröffnet und der Bw zum Masseverwalter bestellt worden sei. Die A-AG Zweigniederlassung XY sei die inländische Zweigniederlassung der A-AG in Liechtenstein. Der Bw sei nicht Masseverwalter der Liechtensteiner Firma, weshalb der Bescheid nicht gegen ihn als Masseverwalter der A-AG erlassen werden hätte dürfen. Auch im Bescheid vom 12. Oktober 2009 sei der Bw aufgefordert worden, die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärung 2008 für die A-AG (ausländische Firma) zu erstellen, obwohl der Konkurs nur über die Zweigniederlassung XY eröffnet worden sei. Niemals wäre an den Bw als Masseverwalter der A-AG Zweigniederlassung XY der Auftrag ergangen, Abgabenerklärungen abzugeben.

Es sei im übrigen die Rechtsansicht der Judikatur verfehlt, wonach den Masseverwalter die persönliche Verpflichtung träfe, Abgabenerklärungen einzureichen, unabhängig davon, ob dieser bei Erstellung der Abgabenerklärung eines Steuerberaters bedürfe bzw dieser finanziert werden könne. Diesfalls müsse der Masseverwalter Abgabenerklärungen selbst erstellen und würde Gefahr laufen, mangels ausreichender Unterlagen finanzstrafrechtlich verfolgt zu werden.

Mit Schreiben von Wirtschaftstreuhänder vom 4. Dezember 2009 an das Finanzamt mit Betreff „Konkurssache A-AG“ teilt dieser mit, dass er vom Bw in seiner Funktion als Masseverwalter der Österreich-Niederlassung beauftragt worden sei, ihn in steuerrechtlichen Angelegenheiten zu vertreten. Mangels brauchbarer Unterlagen ersuche er um Schätzung.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2009 das Berufungsbegehren mit der Begründung ab, dass man aus der Aufforderung zur Abgabe der Erklärungen für 2008 erkennen habe können, dass es sich um die Erklärungen der österreichischen Zweigniederlassung handle.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führt der Bw aus, dass nicht entscheidend sei, was man erkennen könne, sondern welcher Bescheidadressat im Bescheid angeführt sei. Im Bescheid sei nämlich die A-AG angeführt, welche nicht die Gemeinschuldnerin sei. Der Bw sei nicht Masseverwalter der A-AG sondern der österreichischen Zweigniederlassung. Infolge der falschen Adressierung – richtigerweise hätte der Zusatz Zweigniederlassung beigefügt werden müssen - fehle es auch an der notwendigen Androhung der Verhängung der Zwangsstrafe, welche im übrigen auch überhöht wäre.

Im Zuge des Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat legte der Bw noch ein E-mail Schreiben vom 2. November 2009 an Frau X, in welchem er um Schätzung ersuchte, vor. Letztere ist Mitarbeiterin beim Finanzamt im Rahmen der Abgabensicherung. Sie wäre ihm als Sachbearbeiterin in einem Schreiben vom 26. Mai 2009 genannt worden, welches der Bw ebenfalls vorlegte. In diesem vor ihr unterfertigten Schreiben führte sie aus: „*Der Abgabenschuldner ist beim Finanzamt XS unter der Steuernummer xy erfasst. Sie werden ersucht, bei Eingaben an das Finanzamt die Steuernummer sowie das BV (Betriebsveranlagung) Team anzuführen.*“

Der Bw führte in diesem Zusammenhang weiter aus, dass er bereits am 15. Oktober 2009 mit einem Vertreter des Teams 21 gesprochen und um Schätzung ersucht habe.

Sowohl die Umsatzsteuer als auch die Körperschaftsteuer 2008 wurden jeweils mit Bescheid vom 18. Jänner 2010 mit EUR 0,00 festgesetzt. Als Begründung wurde darin angeführt, dass wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 254 (1) Aktiengesetz (AktG) lautet:

Liegt der Sitz einer Aktiengesellschaft im Ausland, so ist die Gesellschaft durch den Vorstand zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden, wenn sie eine inländische Zweigniederlassung hat.

Jabornegg/Geist in Jabornegg/Strasser, AktG II⁴ § 254 Rz 22,23 führen dazu aus:

Die ausländische AG wird durch Rechtsgeschäfte ihrer inländischen Zweigniederlassung, welche diese mit Dritten abschließt, unmittelbar berechtigt und verpflichtet.

Die inländische Zweigniederlassung einer ausländischen AG hat grundsätzlich – ebenso wie die inländische Zweigniederlassung einer inländischen AG – keine eigene Rechtspersönlichkeit hat (allg zB OGH 10. 7. 1990 GesRZ 1991, 44 = ecolex 1991, 395; 17. 5. 1981 JBI 1982, 217 = HS 12.290; 14. 1. 1975 EvBl 1975/209 = RZ 1975, 91 = GesRZ 1975, 135 = HS 9586, 9592; 3. 12. 1974 SZ 47/139 = JBI 1976, 104 = HS 9585; Häammerle/Wünsch I4 178f mwN; Schenk in Straube, HGB 2 §§ 13, 13a Rz 4; Burgstaller, in Jabornegg, HGB § 13 Rz 4)

Der inländischen Zweigniederlassung einer ausländischen AG fehlt aber nicht ausnahmslos die Rechtsfähigkeit. Die inländische Zweigniederlassung einer ausländischen AG ist nach Ansicht mancher selbständig insolvenzfähig (arg § 63 Abs 2 KO; Koppensteiner, GmbHG 2 §§ 107, 111-114 Rz 20, 25; Gellis/Feil, GmbHG 2 § 112 Anm 2; wohl auch Reich-Rohrwig, GmbHH-

Recht1 805; vgl auch Schoibl, in Schuhmacher/Gruber, Zweigniederlassung 312f, 359; aA wohl Burgstaller, in Jabornegg, HGB § 13 Rz 7). Diese Sicht ist insoweit zutreffend, als ein allfälliger Auslandskonkurs im Inland nicht wirkt bzw allfällige Ansprüche gegen die ausländische Gesellschaft aus rechtlichen Gründen nicht durchgesetzt werden können (zB Unzulässigkeit eines Vermögenstransfers in das Inland).

§ 12 Abs 1 UGB lautet:

Liegt die Hauptniederlassung oder der Sitz eines Rechtsträgers im Ausland, so ist der Rechtsträger in das Firmenbuch einzutragen, wenn er im Inland eine Zweigniederlassung hat.

Durch die Eintragung des ausländischen Rechtsträgers wird im Inland kein neuer inländischer Rechtsträger geschaffen. Vertragspartner und Prozessgegner ist daher niemals die Zweigniederlassung an sich, sondern stets der ausländische Rechtsträger. Selbst bei abweichender Firma einer Zweigniederlassung ist nicht diese, sondern der ausländische Rechtsträger Prozesspartei. Hinsichtlich der „mit der Zweigniederlassung geschlossenen Verträge“ – obwohl diese mit dem ausländischen Rechtsträger abgeschlossen werden – oder sonstiger Angelegenheiten der Zweigniederlassung kann der ausländische Rechtsträger im Prozess dennoch wahlweise auch unter der (abweichenden) Firma seiner inländischen Zweigniederlassung auftreten (Ratka/Schenk in Straube Hrsg. UGB, I⁴, § 12 Rz 30ff).

Betreffend die Erkennbarkeit einer Firma führt der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich aus, dass zwar die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaften mit ihrer Firma zu bezeichnen sind, eine unrichtige Bezeichnung allerdings dann unbeachtlich ist, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (vgl VwGH 23.4.1998, 96/15/0199).

Dass der Bw bzw die A-AG selbst nicht immer konsequent den im Firmenbuch angeführten Zusatz „Zweigniederlassung XY“ verwendet hat, bezeugen der Auftritt im Telefonbuch, in der KEST-Freistellungserklärung, das Schreiben des Steuerberaters vom 4.12.2009 an das Finanzamt betreffend die „Konkursache A-AG“ und die vom Bw unterfertigte Niederschrift des Finanzamtes vom 15.7.2009 betreffend eine UVA-Nachschaubei der A-AG .

Gemäß § 1 Abs 3 Z 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 1 KStG beschränkt steuerpflichtig.

Dies bedeutet, dass die A-AG mit den Einkünften ihrer Zweigniederlassung in Österreich beschränkt steuerpflichtig und somit Steuersubjekt ist.

Hinsichtlich der Bescheidzustellung und Stellung des Masseverwalters im Konkursverfahren hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2.3.2006, 2006/15/0087 erkannt:

„Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO (Hinweis E 30. Oktober 2001, 95/14/0099, E 2. Juli 2002, 2002/14/0053). Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (Hinweis B 18. September 2003, 2003/15/0061, B 22. Oktober 1997, 97/13/0023).“

Aus all diesen Ausführungen ergibt sich, dass die Adressierung des angefochtenen Bescheides an den Bw „als Masseverwalter im Konkurs A-AG“ durch das Finanzamt korrekt war und der angefochtene Bescheid gegenüber dem Masseverwalter wirksam geworden ist.

Zum Vorbringen des Bw, dass ihn nicht die persönliche Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen träfe, ist auf § 133 BAO zu verweisen.

§ 133 BAO lautet:

- (1) Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.
- (2) Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke. Die Versicherungsnummer (§ 31 Abs. 4 Z 1 ASVG), die Firmenbuchnummer (§ 30 Firmenbuchgesetz) und die Melderegisterzahl (§ 16 Meldegesetz 1991), sofern diese bekannt ist, sind anzugeben, wenn dies für die Abgabenerklärungen vorgesehen ist.

Ritz, BAO³, § 133 Tz 11 merkt dazu an:

Die Erfüllung der Verpflichtung, Abgabenerklärungen einzureichen, ist mit Zwangsstrafe (§ 111) erzwingbar (vgl zB VfGH 24.2.1978, B 462/76; VwGH 16.11.1993, 89/14/0139; 28.10.1998, 98/14/0091).

Diese Verpflichtung besteht unabhängig davon, ob der Abgabepflichtige über das erforderliche Wissen zur Einreichung richtiger Erklärungen verfügt (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066). Sie besteht auch dann, wenn die Partei die Rechtsansicht vertritt, nicht abgabepflichtig zu sein (VwGH 26.1.1998, 97/17/0035).

Mit Bescheid vom 5. August 2009 wurde der Bw erstmals aufgefordert, Abgabenerklärungen betreffend die berufungsgegenständliche Firma für 2008 abzugeben. In diesem Zusammenhang ist das Argument finanzstrafrechtlicher Verfolgung nicht stichhaltig, wäre es ihm doch als rechtskundigen Rechtsvertreter zumutbar gewesen, Abgabenerklärungen – wenn auch ohne Anführung von Beträgen, aber mit einem Begleitschreiben mit dem Ersuchen um Schätzung der Besteuerungsgrundlagen – einzureichen und so der in § 133 BAO formulierten Verpflichtung Genüge zu tun.

§ 111 BAO sieht die Verhängung von Zwangsstrafen vor und regelt:

- (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 5.000,00 Euro nicht übersteigen.
- (4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Ritz, BAO³ § 111 führt dazu aus:

(Tz 2): Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fallen zB: Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 16.11.1993, 89/14/0139; 28.10.1997, 97/14/0121; 26.1.1998, 97/17/0035; 28.10.1998, 98/14/0091)

(Tz 14): Die in den §§ 80 bis 82 genannten Vertreter treffen die den Vertretenen auferlegten Pflichten. Daher können Zwangsstrafen verhängt werden etwa gegen:

Masseverwalter (VwGH 29.11.1972, 134/72; 3.3.1987, 86/14/0130)

(Tz 7): Jede Zwangsstrafenfestsetzung setzt die vorherige (idR schriftliche) Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe voraus. Es genügt nicht, eine Zwangsstrafe schlechthin anzudrohen. Sie ist vielmehr in einer bestimmten Höhe anzudrohen (Stoll, BAO, 1200; Ellinger ua, BAO3, § 111 Anm 15; aM Madlberger, ÖStZ 1987, 250).

Die angedrohte Höhe stellt die Obergrenze für die Festsetzung dar (ebenso Ellinger ua, BAO3, § 111 Anm 15); sie begrenzt daher auch die gem § 276 Abs 1 bzw gem § 289 Abs 2 bestehende Änderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren (Reeger/Stoll, BAO, § 111 Tz 11; aM Madlberger, ÖStZ 1987, 250; FJ-LS 96/1993).

(Tz10): Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl VwGH 26.6.1992, 89/17/0010; Ryda/Kortus, FJ 1995, 227; VwGH 22.2.2000, 96/14/0079). Bei der Ermessensübung werden bei der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen ua das steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen und die Höhe der allfälligen Steuernachforderung zu berücksichtigen sein (vgl auch Madlberger, ÖStZ 1987, 250; RME 25, ÖStZ 1992, 32).

Der Grad des Verschuldens und das bisherige Verhalten der Partei sind zu berücksichtigen (vgl Stoll, BAO, 1200, wonach dies zulässig ist).

(Tz11): Im Rechtsmittelverfahren bezüglich die Zwangsstrafe festsetzender Bescheide sind nicht nur jene Umstände zu berücksichtigen, die bei der erstinstanzlichen Festsetzung der Behörde bekannt waren (vgl VwGH 26.6.2000, 95/17/0188; aM Madlberger, ÖStZ 1987, 250; Ryda/Kortus, FJ 1995, 227), sondern als Folge des § 115 Abs 4 bzw des § 280 auch weitere Umstände (etwa in der Berufung geltend gemachte und in freier Beweiswürdigung von der Behörde als zutreffend beurteilte Umstände wie beispielsweise, die verlangte Leistung sei wegen schwerer Krankheit nicht erbringbar gewesen).

Im Zuge des Berufungsverfahrens legt der Bw noch den Schriftverkehr mit dem Finanzamt vor. Danach sei ihm von einer Mitarbeiterin der Abgabensicherung am 26. Mai 2009 mitgeteilt worden, dass Eingaben an das zuständige BV (Betriebsveranlagung)-Team zu richten wären, welches der Bw auch lt. seinen Angaben am 15. Oktober 2009 mit dem Ersuchen um Schätzung kontaktierte. Am letzten Tag der durch Bescheid vom 12. Oktober 2009 eingeräumten Frist für die Einreichung der Abgabenerklärungen, dem 2. November 2009, wandte sich der Bw per E-Mail wieder an die Mitarbeiterin der Abgabensicherung mit dem Ersuchen um Schätzung.

Schon aus der Information vom 26. Mai 2009 musste dem Bw erkennbar gewesen sein, dass die Mitarbeiterin der Abgabensicherung nicht der zuständige Ansprechpartner ist. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es dem rechtskundigen Bw zumutbar, im Sinne des § 133 BAO der Aufforderung des Finanzamtes zur Einreichung der Abgabenerklärungen unter Verwendung der amtlichen Vordrucke (vgl § 133 Abs 2 BAO) – wenn auch ohne Angabe von Beträgen und gegebenenfalls mit dem Ersuchen um Schätzung der Besteuerungsgrundlagen – durch Zusendung an das zuständige, ihm bereits durch die Information vom 26. Mai 2009 bekannte BV-Team Folge zu leisten. Ein bloßer E-Mail- Kontakt stellt dabei keine adäquate Maßnahme dar, der Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen gemäß § 133 BAO nachzukommen.

Im Hinblick auf die Abgabenfestsetzung mit EUR 0,00 erscheint der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 500,00 zur Durchsetzung der in § 133 BAO normierten Verpflichtung als überhöht und ein Betrag von EUR 100,00 für angemessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 18. Mai 2010