



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TAX Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Festsetzung der Zwangsstrafe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist - wie bereits aus dem ehemaligen Firmenwortlaut ersichtlich – für den berufungsgegenständlichen Zeitraum eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft.

Zu einzelvertretungsbefugten Geschäftsführern der Bw. sind Dr. N. und ab 22. Juli 1997 Dr. W. bestellt.

Mit 14. November 1996 wurde die Bw. unter Hinweis auf die für berufsmäßige Parteienvertreter geltende Quotenvereinbarung wegen deren Nichterfüllung aufgefordert, die Abgabenerklärungen der Bw. für das Jahr 1995 samt dem betreffenden Jahresabschluss bis 2. Jänner 1997 beim Finanzamt für Körperschaften einzureichen.

Ein rechtzeitig beim Finanzamt eingelangtes Fristverlängerungsansuchen zur Einbringung der Abgabenerklärungen 1995 wurde mit Bescheid vom 8. Jänner 1997 abgewiesen und der Bw. dabei gleichzeitig eine Nachfrist bis zum 31. Jänner 1997 gewährt.

Ein neuerliches Ansuchen um Erstreckung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 1995 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 5. Februar 1997 ohne die Setzung einer entsprechenden Nachfrist abgewiesen.

In der Folge forderte die Abgabenbehörde die Bw. mittels verfahrensleitender Verfügung vom 5. März 1997 nochmals zur Einreichung der bereits genannten Unterlagen auf. Gleichzeitig wurde der Bw. angedroht, dass im Falle der Nichtbefolgung des vorgenannten Ersuchens innerhalb einer Frist bis zum 26. März 1997 eine Zwangsstrafe in Höhe von S 5.000,-- verhängt werden könne.

Nachdem zwischenzeitlich zwei weitere Fristverlängerungsansuchen zur Einreichung der Abgabenerklärungen abgewiesen worden waren und die Bw. der Aufforderung, die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung samt Jahresabschluss 1995 bis zu diesem Zeitpunkt nicht nachgekommen war, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 22. April 1997 die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von S 5.000,-- fest.

Mit zwei weiteren verfahrensleitenden Verfügungen vom 30. Juli 1997 ersuchte das Finanzamt die Bw. um die Nachreichung der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung 1995 mitsamt dem das Jahr 1995 betreffenden Jahresabschluss. Gleichzeitig wurde der Bw. angedroht, dass im Falle der Nichtbefolgung des weiteren Ersuchens vom 30. Juli 1997 innerhalb einer weiteren Frist von 14 ab Zustellung eine Zwangsstrafe in Höhe von nunmehr S 10.000,-- festgesetzt werden könne.

Nachdem die Bw. auch diesem Ersuchen nicht nachgekommen ist, wurde seitens des Finanzamtes mit Bescheiden vom 18. September 1997 die weiteren angedrohten Zwangsstrafen in Höhe von jeweils S 10.000,-- und somit im Gesamtbetrag von S 20.000,-- festgesetzt. Gleichzeitig wurde die Bw. unter Androhung einer weiteren nicht streitgegenständlichen Zwangs-

strafe von S 10.000, -- aufgefördert, die verlangten Unterlagen bis zum 6. Oktober 1997 einzureichen.

Gegen die Bescheide über die Festsetzung der Zwangsstrafe in Höhe von jeweils S 10.000, -- vom 18. September 1997 richtet sich die mit 20. Oktober 1997 eingebrachte Berufung. In dieser Berufung wurde beantragt, von der Festsetzung der vorstehenden Zwangsstrafen in Höhe von S 20.000, -- gänzlich abzusehen und dies wie folgt begründet:

Im Gefolge des Erwerbes eines Geschäftsanteiles der Bw. im Nominale von S 490.000, -- durch Dr. W. und dessen Bestellung zum weiteren einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer der Bw. sei mit Generalversammlungsbeschluss vom 24. Juli 1997 dem Geschäftsführer Dr. N. die Weisung erteilt worden, sich solange jedweder Rechtshandlungen zur Vertretung der Bw. zu enthalten, als das über sein Vermögen eröffnete Konkursverfahren nicht rechtskräftig aufgehoben worden sei. Zur Dokumentation dieses Vorbringens wurde das mit 24. Juli 1997 datierte Generalversammlungsprotokoll der Bw. in Kopie nachgereicht.

Dies bedeute, dass seit des Erwerbes von Geschäftsanteilen der Bw. durch Dr. W. und der damit verbundenen Änderung des Firmenwortlautes die operative Geschäftsführung ausschließlich bei Dr. N. gelegen sei.

Dr. W. sei derzeit dabei, das Rechnungswesen der Bw. auf den aktuellen Stand zu bringen und habe insbesondere die Bezahlung sämtlicher in der Vergangenheit rückständig gebliebener Verbindlichkeiten veranlasst. Wegen der hohen Komplexität der vorliegenden Verrechnungen mit dem nunmehr in Konkurs verfallenen bisherigen Geschäftsführer Dr. N., die auch entsprechende Abstimmungen mit dessen Masseverwalter erforderlich machen, werde die Fertigstellung der Jahresabschlüsse der Bw. für 1995 und 1996 noch bis Ende 1997 dauern.

Es möge sein, dass der bisherige Geschäftsführer seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen bereits mehrfach nicht fristgerecht nachgekommen sei, wodurch nunmehr eine Zwangsstrafe in besonders hohem Ausmaß zur Vorschreibung gebracht worden sei.

Sinn der Vorschreibung von Zwangsstrafen sei es aber, bestimmte *natürliche Personen* zu bestimmten Leistungen zu verhalten, weil ja juristische Personen nicht selbst, sondern nur über natürliche Personen als ihre organschaftlichen Vertreter abgabenrechtlich bedeutsame Leistungen erbringen können: Daher sei die nunmehr erfolgte Vorschreibung einer Zwangsstrafe unter Bedachtnahme auf die gebotene Ermessensübung nach § 20 BAO unbillig, weil dem neuen Geschäftsführer Dr. W. eine angemessene Frist zugestanden werden müsse, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. und deren Rechnungswesen in Ordnung zu bringen.

Bei der Ermessensübung sei weiters zu berücksichtigen, dass Dr. W. seine anderen abgabenrechtlichen Verpflichtungen regelmäßig fristgerecht erfülle: So seien die Abgabenerklärungen der im Alleineigentum von Dr. W. befindlichen "T-GmbH", deren Geschäftsführung er auch ausübe, bereits im Jahre 1996 abgegeben worden. Daraus lasse sich ableiten, dass Dr. W. im Gegensatz zum bisherigen Geschäftsführer der Bw. kein "notorisch säumiger Abgabepflichtiger" sei, der durch Zwangsstrafen in großer Höhe zur Einhaltung seiner Verpflichtungen angehalten werden müsste.

Es werde daher angesichts der vorbeschriebenen Umstände zugleich beantragt, die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen der Bw. für 1995 und 1996 bis zum 20. Dezember 1997 zu erstrecken.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von jeweils S 10.000,-- wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 1998 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde mit Verweis auf *Ritz* ausgeführt, dass Zwangsstrafen sowohl gegen die in §§ 80 bis 82 BAO genannten Vertreter als auch gegenüber den vertretenen juristischen Personen verhängt werden können.

Wenn daher im vorliegenden Fall wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen 1995 eine Zwangsstrafe gegen die Bw. verhängt worden sei, könne nicht erfolgreich eingewendet werden, dass die Schuld am Fristversäumnis dem vorherigen Geschäftsführer Dkfm. N. zuzurechnen sei. Vielmehr habe die Bw. selbst das Risiko eines säumigen Vertreters zu tragen, was auch aus der Haftungsbestimmung des § 10 BAO deutlich hervorgehe.

Abgesehen davon sei darauf zu verweisen, dass die Erklärungen und Bilanz für das Jahr 1995 nicht wie angekündigt am 20. Dezember 1997, sondern erst am 27. Juli 1998 beim Finanzamt eingelangt seien.

Der Zweck der Zwangsstrafe sei, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten.

Im vorliegenden Fall habe die Frist zur Abgabe der Erklärungen für das Jahr 1995 mit 5. Februar 1997 geendet. Die gegenständliche Zwangsstrafe sei daher mit Erinnerung vom 30. Juli 1997 angedroht und erst am 18. September 1997 verhängt worden. Da die Erklärungen und die Bilanz 1995 erst am 27. Juli 1998 eingereicht worden seien, erhelle dies, dass es offenbar dieser Maßnahme bedurft habe.

In Anbetracht der Verspätung von 17 Monaten sowie des Faktums, dass die Bw. bereits mit der Abgabe anderer Erklärungen in Verzug gewesen sei und damit insbesondere für die Jahre 1991, 1992 und 1994 einen erhöhten Verwaltungsaufwand infolge der Schätzung wegen Nichtabgabe der Erklärungen verursacht habe, entspreche die Zwangsstrafe den Kriterien der Zweckmäßigkeit und Billigkeit.

Mit Eingabe vom 13. Oktober 1998 stellte die Bw. den Antrag auf die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wird ausgeführt, dass die angefochtene Berufungsvorentscheidung die Argumentation der Berufungsschrift verkenne, wenn im wesentlichen ausgeführt werde, dass es *rechtlich zulässig* sei, gegen die Bw. (und nicht gegen deren organschaftlichen Vertreter) eine Zwangsstrafe zu verhängen. Dies stehe außer Streit.

Vielmehr gehe das wesentliche Berufungsvorbringen dahin, dass die Verhängung der bekämpften Zwangsstrafe unbillig gewesen sei: Denn bei der gemäß § 111 iVm. § 20 BAO gebotenen Ermessensübung sei sehr wohl auf das bisherige Verhalten derjenigen **natürlichen** Personen abzustellen, die durch die Verhängung einer Zwangsstrafe zu einem bestimmten Tun (wenn auch als organschaftlicher Vertreter einer juristischen Person) verhalten werden soll. Ein Tun oder Unterlassen könne ja notwendigerweise nur immer von einer natürlichen Person gesetzt werden, sodass die Billigkeitserwägung bei der Zwangsstrafenausmessung sich notwendigerweise jeweils auf das Verhalten eben der (wenn auch als organschaftlicher Vertreter) einschreitenden natürlichen Person zu beziehen hat.

Dass Dr. W. kein "notorisch säumiger Abgabepflichtiger" sei, der durch Zwangsstrafen zur Einhaltung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen verhalten werden müsste, ergebe sich nicht nur aus dem sonstigen steuerlichen Verhalten derselben, sondern auch aus dem Umstand, dass mit 27. Juli 1998 nicht nur die Abgabenerklärungen 1995, sondern auch diejenigen für die Jahre 1996 und 1997 vorgelegt worden seien. Durch die fristgerechte Vorlage dieser Abgabenerklärungen habe Dr. W. dargetan, dass er um eine fristgerechte Erfüllung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen bemüht sei.

Dass die Abgabenerklärungen 1995 nicht - wie ursprünglich beabsichtigt - bis Ende 1997 vorgelegt worden seien, sei in keinsten Weise der Bw. oder deren organschaftlichen Vertreter zuzuschreiben: Wie bereits in der Berufungsschrift ausgeführt seien zur Fertigstellung des Jahresabschlusses 1995 und der Abgabenerklärungen 1995 umfängliche Abstimmungen mit dem Masseverwalter des Dr. N. erforderlich gewesen. Diese umfänglichen Abstimmungen haben aus ausschließlich bei den beim Masseverwalter gelegenen Gründen wie Arbeitsüber-

lastung und "Undurchschaubarkeit" des Konkursaktes erst im Sommer 1998 erledigt werden können.

Bei einer dem Berufungsbegehren Rechnung tragenden Berufungserledigung würde sich demnach keine Zwangsstrafe ergeben.

Zufolge der Eingabe vom 12. November 2003 sei mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25. Juni 199x über das Vermögen des Dr. N. das Konkursverfahren eröffnet worden. Dieser Konkurs sei erst mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 16. Dezember 199x aufgehoben und mit 4. Feber 199x rechtskräftig geworden.

Wenngleich mit Abtretungsvertrag vom 10. April 1997 Dr. W. den Geschäftsanteil des Dr. N. an der Bw. erworben habe, hätten beide Herren dergestalt an der Führung der Geschäfte der Bw. mitgewirkt, dass Dr. N. als Geschäftsführer die Akquisition von Wirtschaftsprüfungsmandaten, die kaufmännische Administration (einschließlich dem Verkehr mit dem Finanzamt und die Erstellung der Jahresabschlüsse) sowie die Mitwirkung an strategisch wesentlichen Besprechungen übernommen hatte, während Dr. W. als Einzelprokurist die Wirtschaftsprüfungsmandate in operativer Hinsicht abgewickelt habe.

Anlässlich der mit 10. April 1997 erfolgten Anteilsabtretung sei mündlich vereinbart worden, dass Dr. W. dann weiterer Geschäftsführer der Bw. werden sollte, wenn Dr. N. alle "Altlasten" in administrativer Hinsicht saniert hätte und von ihm insbesondere Fakturierung, Jahresabschlüsse und Steuererklärungen auf den aktuellen Stand gebracht worden seien.

Dieser Plan sei durch die vorerwähnte Konkursöffnung über das Vermögen des Dr. N. insofern durchkreuzt worden, als Dr. W. sich auf Grund der Konkursöffnung veranlasst gesehen hat, kurzfristig und sohin vor "Sanierung" der administrativen Angelegenheiten der Bw. durch Dr. N. die Geschäftsführung der Bw. zu übernehmen, um einen "Imageverlust" der Bw. zu verhindern:

Daher sei mit Beschluss der Generalversammlung vom 24. Juli 1997 die Bestellung von Dr. W. zum weiteren Geschäftsführer der Bw. erfolgt und zugleich Dr. N. die Weisung erteilt worden, "sich solange jedweder Rechtshandlungen zur Vertretung der Bw. zu enthalten, als das über sein Vermögen eröffnete Konkursverfahren nicht rechtskräftig aufgehoben worden sei". Die Eintragung der Geschäftsführerbestellung von Dr. W. in das Firmenbuch sei auf Grund des Beschlusses vom 27. August 1997 am 28. August 1997 erfolgt.

Sofort nach Übernahme der Geschäftsführung habe sich Dr. W. daran gemacht, die administrativen Angelegenheiten der Bw. zu "sanieren", wobei er vom Mitarbeiter der Bw., Herrn M. unterstützt worden sei: Es sei der Zahlungsverkehr mit dem Kunden und den Lieferanten ab-

zustimmen, Rückstände einzumahnen oder zu bezahlen, Fakturierungsrückstände aufzuarbeiten und Buchführungsrückstände nachzuholen gewesen.

Demnach habe sich Dr. W. erst Mitte September 1997 ein umfassendes Bild in der Sache verschafft: er habe zu diesem Zeitpunkt erkannt, dass zur Fertigstellung der Jahresabschlüsse 1995 und 1996 insbesondere noch die Eingangsrechnungen des Dr. N. für seine werkvertraglich ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit für die Bw. gefehlt haben.

Eine daraufhin erfolgte Kontaktaufnahme mit dem Masseverwalter des Dr. N. bzw. dem dort zuständigen - ihm aber nicht mehr erinnerlichen Mitarbeiter - habe ergeben, dass der Masseverwalter zunächst grundsätzlich interessiert gezeigt habe, diese Angelegenheit "ins Reine zu bringen", da er vermutete, dass aus den Leistungen des Dr. N. für die Bw. noch ein Honoraranspruch zustehen würde, der der Masse zufließen müsste. Der Masseverwalter habe jedoch erklärt, in dieser höchst komplexen Konkursangelegenheit zunächst "wichtigeres zu tun zu haben" und man sei dabei verblieben, dass ein entsprechender Termin zur Diskussion dieser Verrechnungsabstimmung im November 1997 stattfinden sollte. Dies sei auch derjenige Kenntnisstand gewesen, auf dem die Berufungsschrift vom 20. Oktober 1997 beruhte, wo es wörtlich geheißen habe, "Dr. W. sei derzeit dabei, das Rechnungswesen der Bw. auf den aktuellen Stand zu bringen und habe insbesondere die Bezahlung sämtlicher in der Vergangenheit rückständig gebliebener Verbindlichkeiten veranlasst. Wegen der hohen Komplexität der vorliegenden Verrechnungen, insbesondere auch mit dem nunmehr in Konkurs verfallenen bisherigen Geschäftsführer Dr. N., die auch entsprechende Abstimmungen mit dessen Masseverwalter erforderlich machen, werde die Festigstellung der Jahresabschlüsse der Bw. für 1995 und 1996 voraussichtlich noch bis Ende 1997 dauern".

Im November 1997 habe schließlich Klarheit dahingehend hergestellt werden können, wie sich der Verrechnungssaldo zwischen Dr. N. und der Bw. betreffend das Jahr 1995 dargestellt habe: Die Gewinnung dieser Klarheit sei deshalb nicht so einfach gewesen, da bei Dr. N. ehemals die Gepflogenheit geherrscht habe, die der Bw. als Akonti bzw. als Honorar zustehenden Beträge auf ein persönliches Bankkonto zu vereinnahmen. Die Kontenabstimmung, die Herr M. mit Dr. N. nach großen Mühen im November 1997 habe fertigstellen können, ergab, dass die Bw. eine Forderung in Höhe von S 1.901.213,44 gegen Dr. N. hatte, welche im wesentlichen aus Kundenzahlungen resultierte, die der Bw. zustanden, aber von Dr. N. persönlich vereinnahmt worden seien.

Eine entsprechende Zusammenstellung der Kontoabstimmung aus den Arbeitspapieren zur Jahresabschlusserstellung der Bw. werde als Beilage ./E vorgelegt. Demnach sei eine For-

derung der Bw. in Höhe von S 1,901.213,44 ermittelt worden, der zum 31. Dezember 1995 eine Gegenforderung des Dr. N. in Höhe von S 1.845.933,82 gegenüberstehe:

Bezeichnung:	Betrag:
EB	-1.131.580,53
Zahlung an TESTDAT von N.-EinzUnt:	- 30.000,00
Zahlung Bildschirm von N-EinzUnt:	- 3.559,00
Zahlungen an N.-EinzUnt:	3.956.514,00
Übertragung auf FA - N.-EinzUnt:	50.000,00
Eigenerlag - N.- EinzUnt:	-150.000,00
Zahlung an Adler von N.-EinzUnt:	-150.000,00
Zahlung Lohnabgaben 4/95 von N.-EinzUnt:	- 3.190,00
Zahlung an S-Consult von N.-EinzUnt:	-100.000,00
Zahlungen von R. N.	-519.999,03
UB Verb. H. gegen N.-EinzUnt:	- 16.972,00
SUMME:	1.901.213,44
Fakturierung Dr. N. EinzUnt per 31.12.1995:	-1.845.933,82
Saldo per 31.12.1995:	55.279,62

Der Betrag der Gegenforderung des Dr. N. in Höhe von S 1,845.933,82 wurde dabei wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Zeitraum:	Betrag:
Raumkosten Infrastruktur	12 Monate à 5.000,--	60.000,00
Sekretariatskosten	10 Wh x 50 Wo à 300,--	150.000,00
Leistungen Dr. N.	100 Std à 2.500,--	250.000,00
Finder's fees (20% v. 5.391.390,91 der Erlöse):		1.078.278,18
		1.538.278,18
	zuzüglich 20% USt:	307.655,64
	Gesamtbetrag:	1.845.933,82

Als die vorstehende Detailaufstellung in einer Besprechung dem Masseverwalter von Dr. N. dargetan worden sei, sei diesem klar gewesen, dass auf Grund dieser hohen Verrechnungsforderung der Bw. gegen Dr. N. aus der noch ausständigen Leistungsfakturierung desselben an die Bw. keinesfalls ein Guthaben für die Masse des Dr. N. resultieren könne, sondern im besten Fall ein annähernd ausgeglichener Wert.

Da der Masseverwalter des Dr. N. zu diesem Zeitpunkt erkannte, dass aus der Leistungsverrechnung des Dr. N. mit der Bw. für die Masse "nichts zu holen war", habe er das Interesse an dieser Sache verloren und Dr. W. ersucht, die entsprechenden Abstimmungen betreffend die Honorarnote des Dr. N. für seine Leistungen aus dem Jahre 1995 direkt mit Dr. N. abzuwickeln.

Diesem Auftrag des Masseverwalters entsprechend, sei der zuständige Mitarbeiter der Bw., Hr. M. sodann ab etwa Ende November 1997 bemüht gewesen, die entsprechende Klärung herbeizuführen und eine Honorarnote des Dr. N. für seine Leistungen an die Bw. aus dem Jahre 1995 zu erwirken. Die diesbezüglichen Verhandlungen mit Dr. N. haben sich jedoch äußerst schwierig und langwierig gestaltet:

Einerseits hatte Dr. N. - bedingt durch seinen Konkurs - "andere Sorgen" und sehr wenig Zeit, um die erbetenen Auskünfte betreffend seine Leistungen aus dem Jahre 1995 für die Bw. zu erteilen; andererseits sei er bzw. sogar sein Masseverwalter der Meinung gewesen, dass diese seine Leistungen exorbitant umfangreich gewesen seien, sodass ihm trotz des vorstehend bezeichneten Verrechnungssaldos in Höhe von S 1,9 Millionen noch ein beträchtlicher Zahlungsanspruch gegen die Bw. zustehen würde:

Dr. N. habe dabei sog. "finder's fees" auf Grund von von ihm für die Bw. akquirierten Mandanten geltend gemacht, andererseits ein Zeithonorar für seine Leistungsstunden, namentlich die Teilnahme an "strategischen Besprechungen" für die Bw., sowie schließlich ein Zeithonorar für die erbrachten Sekretariatsleistungen seiner Kanzlei für die Bw..

Die Problematik dabei sei freilich gewesen, dass Dr. N. zwar sehr hohe Ansprüche (soweit erinnerlich rund S 4.000.000, -- für das Jahr 1995) gegen die Bw. geltend machte, aber die erbrachten Leistungen nur höchst unzulänglich dokumentieren habe können. Ein monatelanges "Hin-und-Her" zwischen Dr. N. und Dr. W. als Geschäftsführer der Bw. bzw. deren Mitarbeiter, Herr M. sei die Folge gewesen: Schließlich sei es gelungen, Dr. N. doch davon zu überzeugen, dass seine Leistungen für die Bw. keineswegs so exorbitant hoch gewesen seien, wie dies seinen ursprünglichen Vorstellungen entsprochen hatte. Schließlich sei es im Juli 1998 möglich gewesen, eine "Kompromisslösung" hinsichtlich der Verrechnung der Leistungen

des Dr. N. an die Bw. zu finden, welche auch in der damals erstellten, mit 31. Juli 1995 datierten Honorarnote des Dr. N., wo eine Gegenforderung in Höhe von S 1.845.933,82 geltend gemacht wurde, ihren Ausdruck (lt. Beilage F) gefunden habe.

Da die zum Leistungsnachweis hinsichtlich dieser Honorarnote von Dr. N. vorgelegten Unterlagen wie Aktenvermerke, Korrespondenz mit Klienten, Kalenderaufzeichnungen udgl. aus der Sicht des Dr. W. "etwas dürftig" gewesen seien, habe er anlässlich der Vorlage der Jahresabschlüsse der Geschäftsjahre 1995 bis 1997 der Bw. eine Betriebsprüfung beantragt. Diese habe schließlich Ende 1998/Anfang 1999 stattgefunden, wo dem Prüfungsorgan die die Leistungen des Dr. N. dokumentierenden Unterlagen vorgelegt worden seien.

Im Zuge dieser Betriebsprüfung habe diese die Unterlagen des Dr. N. betreffend die Verrechnung von "finder's fees" sowie von Sekretariatsleistungen für ausreichend befunden, nicht jedoch diejenigen, die die persönliche Mitwirkung des Dr. N. an "strategischen Besprechungen" im Zuge der Mandatsabwicklung betroffen haben. Deshalb sei bei der Kürzung des geltend gemachten Aufwandes von rund 5 Stunden pro Mandant und somit ein Gesamtaufwand in Höhe von 50 Stunden für Dr. N. anerkannt worden. Der restliche mit den Leistungen des Dr. N. in Zusammenhang stehende Aufwand sei daher überhöht und wie folgt als verdeckte Ausschüttung an Dr. N. zu werten:

	1995	1996	1997
nicht anerkannter Aufwand brutto:	150.000,00	150.000,00	150.000,00

Was die Vorlage der im Zusammenhang mit den Bescheiden vom 14. November 1996, 8. Jänner 1997, 5. Februar 1997 und 5. März 1997 eingereichten Ansuchen angeht, so sei darauf hinzuweisen, dass die Bw. zu diesem Zeitpunkt durch die Steuerberatungskanzlei des Geschäftsführers Dr. N. vertreten gewesen sei. Dr. N. habe die vorstehenden Ansuchen im direkten Schriftverkehr mit dem Finanzamt abgewickelt und Kopien dieser Ansuchen der Bw. nicht zur Verfügung gestellt, sodass sich diese auch nicht bei deren Schriftensammlung befinden.

Erläuternd werde bemerkt, dass mit Verweis auf die Vollmachtsurkunde die Vollmacht zur steuerlichen Vertretung der Bw. erst am 16. Oktober 1997 von Dr. N. auf die T-GmbH als Rechtsvorgängerin der Bw. übergegangen sei.

Auf ein telephonisches Ersuchen an Dr. N. zur Vorlage entsprechender Kopien, das dieser Tage gestellt worden sei, habe er die Auskunft erteilt, dass der Schriftverkehr in Zusammen-

hang mit dem "Quotenplan" eines Veranlagungsjahres stets nach Abschluss dieses Veranlagungsjahres hinsichtlich der Einreichung der Steuererklärungen vernichtet worden sei. Soweit Fristerstreckungen in Zusammenhang mit dem "Quotenplan" für das Veranlagungsjahr 1995 betroffen seien, sei diese Vernichtung - soweit Dr. Newald noch rememberlich sei - Anfang 1999 erfolgt. Daher habe Dr. N. dem Ersuchen der Bw., entsprechende Kopien zur Verfügung zu stellen, nicht nachkommen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hierzu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Umsatzsteuer jeweils bis Ende März des Folgejahres einzureichen. Diese Frist kann vom Bundesminister für Finanzen erstreckt werden.

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.

Bevor nach Abs. 2 leg.cit. 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.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Festsetzung zweier weiterer Zwangsstrafen in Höhe von jeweils S 10.000,-- zu Recht erfolgte, wenn erst in der dagegen eingebrachten Berufung vorgebracht wird, dass die Einreichung der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung 1995 unmöglich gewesen sei, da umfangreiche Abstimmungen mit dem Masseverwalter von Dr. N. erforderlich gewesen seien. Zudem sei die Verhängung der Zwangsstrafe nach § 20 BAO unbillig, da dem nunmehrigen Geschäftsführer Dr. W. eine angemessene Frist zugestanden werden müsse, die wirtschaftlichen Verhältnisse der von ihm übernommenen Bw. in Ordnung zu bringen.

Durch Erlass des Bundesministers für Finanzen wurde diese Frist für Abgabepflichtige, welche durch einen Wirtschaftstreuhänder vertreten sind, unter Verzicht auf das Erfordernis, Einzelansuchen stellen zu müssen, generell bis zum 31. Mai des dem Veranlagungsjahr folgenden

Kalenderjahres, sowie unter Beachtung bestimmter Bedingungen - insbesondere der Einreichung eines Verzeichnisses aller beim Finanzamt für das Vorjahr zu vertretenden Fälle bis längstens 10. Juni des dem Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahres - bis 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres verlängert.

Diese Fiktion der Rechtzeitigkeit über den 31. Mai des Folgejahres hinaus setzt jedoch voraus, dass die bei jedem Finanzamt zum 30. September offenen Erklärungsfälle nach einer Staffeln (bis 31. Oktober zu 20 v.H., bis 30. November zu 60 v.H., bis zum 31. Jänner zu 80 v.H. und bis zum 31. März zu 100 v.H.) durch Überreichung der Erklärungen abgewickelt sein müssen, wobei laufend fertig gestellte Erklärungen sofort abzugeben sind, auch wenn hierdurch die Mindestquoten überschritten werden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band II, S. 1520).

Der BMF-Erlass räumt den Finanzämtern auch die Befugnis ein, im Bedarfsfall jederzeit Abgabenerklärungen unter Gewährung einer mindestens einmonatigen Nachfrist anzufordern, wobei diese Abberufung zwingende Gründe voraussetzt. Danach bleibt es der Abgabenbehörde unbenommen, aus dem triftigen Grund der Nichterfüllung der Quotenvereinbarung, zu deren Einhaltung die zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen verpflichtet sind, eine vorzeitige Abberufung der Abgabenerklärungen vorzunehmen.

Die Fristverlängerungen über den 31. Mai des Folgejahres hinaus gelten nämlich unter den oben erwähnten Bedingungen der Quotenregelung. Bei Nichteinhaltung des Planes, vermag die Fiktion der Rechtzeitigkeit der Einreichung der entsprechenden Erklärung nicht wirksam zu werden (vgl. Stoll, a.a.O., S. 1520).

Dabei ist festzuhalten, dass es zur Sorgfaltspflicht eines berufsmäßigen Parteienvertreters gehört, Vorkehrungen dafür zu treffen, dass er die Bearbeitung der allenfalls vorzeitigen Abberufung von Abgabenerklärungen zeitgerecht vornehmen kann (vgl. VwGH vom 19. März 1980, Zl. 2047/79).

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (vgl. VwGH 9.12.1992, 91/13/0204) und die Partei zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 20.9.1988, 88/14/0066). So darf der Abgabepflichtige zur Erfüllung der im § 119 BAO normierten Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Wege des § 111 BAO verhalten werden. Danach besteht die Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung, wenn diese, so wie in den Bestimmungen der §§ 133 Abs. 1 und § 134 Abs. 1 BAO gesetzlich angeordnet ist. Unter Beachtung des vorstehend Gesagten kann die Abgabe der Steuererklärungen als Erbringung einer Leistung, die wegen ihrer Beschaffenheit nur vom Abgabepflichtigen oder dessen Vertreter erbracht werden kann, gemäß § 111 BAO

mit Zwangsstrafe erzwungen werden (vgl. VwGH 16.11.1993, 89/14/0139; VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0121).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 26.6.1992, 89/17/0010). Bei der Ermessensübung sind für den Fall der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen u.a. das bisherige steuerpflichtige Verhalten des Abgabepflichtigen, der Grad des Verschuldens, die Höhe des davon allenfalls betroffenen Abgabenanspruches, sowie der Fortgang des Verfahrens unter Berücksichtigung der vom Abgabepflichtigen beabsichtigten Folgen (Nicht- oder Späterbesteuerung) zu berücksichtigen (vgl. Madlberger, Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO, ÖStZ 1987, S. 250).

Bei juristischen Personen, die gemäß §§ 80 ff eines gesetzlichen Vertreters bedürfen, haben diese die Folgen einer Säumnis ihrer Organe zu vertreten (vgl. VwGH 25.9.1964, 509/64), weswegen bei Versäumnissen des Vertreters die Zwangsstrafe unmittelbar gegenüber der Bw. als die Vertretene angedroht und festgesetzt werden kann (VwGH 26.6.1964, 666/64).

Die Verhängung der Zwangsstrafe ist weiters nur zulässig, wenn die Leistung objektiv möglich und die Erfüllung zumutbar ist (vgl. VwGH 13.9.1988, 88/14/0084). Reicht dabei das Wissen des Abgabepflichtigen zur Erstellung richtiger Erklärungen nicht aus, so führt dies nicht schon dazu, dass die zeitgerechte Abgabe derselben objektiv unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. VwGH 20.9.1988, 88/14/0066).

Denn für die Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen ist unmaßgeblich, ob das Wissen der Bw. im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärungen zur Erstellung richtiger Erklärungen ausreicht. Diesfalls ist es der Bw. unbenommen, vorläufige Abgabenerklärungen, die nach bestem Wissen und Gewissen erstellt wurden, abzugeben.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe weiters nach im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 26.6.1992, 89/17/0010).

Bei der Ermessensübung im Falle der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen werden daher unter anderem das bisherige steuerliche Verhalten der Bw., die Höhe des allenfalls betroffenen Abgabenanspruches zu berücksichtigen sein (vgl. Madlberger, ÖStZ 1987, 250).

Im vorliegenden Fall ist bei der Bemessung der Zwangsstrafe zu berücksichtigen, dass die Bw. mit der Einreichung der Jahreserklärungen wiederholt säumig war. So wurden die Erklärungen des Jahres 1994 und des Jahres 1996 nebst den streitgegenständlichen Erklärungen für das Jahr 1995 jeweils erst nach dem Ergehen entsprechender Schätzungsbescheide gemäß § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Erklärungen eingereicht. Im Gefolge einer abgabenbehördlichen

Prüfung für das Jahr 1995 wurden eine Zahllast in Höhe von S 548.711,-- sowie ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von S 251.837,-- festgestellt.

Dem Vorbringen, die jeweils mit S 10.000,-- festgesetzten Zwangsstrafen seien auf nach § 20 BAO die gebotene Ermessensübung unbillig, da dem Geschäftsführer Dr. W. eine angemessene Frist zugestanden werden müsse, um die wirtschaftlichen Verhältnisse der von ihm übernommenen Bw. in Ordnung zu bringen, ist entgegen zu halten:

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Aktenlage, dass der mit 22. Juli 1997 bestellte Geschäftsführer Dr. W. auf die mit 30. Juli 1997 erfolgten neuerlichen Androhungen einer Zwangstrafe in keiner Weise reagiert hat.

Vielmehr wurden die streitgegenständlichen Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 1995 sowie die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen 1996 erst mit 27. Juli 1998, nach Erlassung entsprechender Schätzungsbescheide gemäß § 184 BAO wegen Nichtabgabe der Erklärungen und damit erst im Gefolge eines Mängelbehebungsauftrages zu der Berufung gegen die vorstehend bezeichneten Schätzungsbescheide eingebracht.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass der Zweck der Zwangsstrafe nicht in der Bestrafung der Bw., sondern vielmehr darin liegt, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 25. November 2003