



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Krems an der Donau vom 13. Dezember 2002 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Zwangsstrafe wird gemäß § 111 BAO mit 100 € festgesetzt.

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.

Begründung

Bei der Eintragung der Bw., einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, in die Abteilung B des Firmenbuches wurde als Gegenstand des Unternehmens eingetragen: "Luftverkehr" (vgl. Abschrift aus dem Firmenbuch; KöSt-Akt Dauerbelege).

Laut Anlageverzeichnis 1998 (vgl. Bilanzakt) besaß die Bw. bis Juni 1998 das Fluggerät E.

Im Jahre 2001 war Herr A, der Geschäftsführer der Bw., zu 90% und die D-GmbH zu 10% am Stammkapital der Bw. beteiligt.

Die Bw. gab für das Jahr 2001 keine Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung ab. Das Finanzamt richtete an die Bw. u.a. am 10. September 2002 eine Erinnerung mit der Aufforderung, die Steuererklärungen bis 1. Oktober 2002 einzureichen (Zwangsstrafakt Bl 1). Ein automatisiert erstelltes RSb-Kuvert mit einem Bescheid der Veranlagungsleitstelle vom 10. September 2002 wurde an die Geschäftsanschrift der Bw. laut Firmenbuch in F (=Sitz), G-Straße H gerichtet und kehrte mit dem Vermerk *Unbekannt Verzogen* zurück (abgelegt im KöSt-Akt).

Daraus ist zu schließen, dass die Erinnerung (Bescheid bzw. verfahrensleitende Verfügung) vom 10. September 2002 nicht wirksam zugestellt wurde.

Am 7. November 2002 wurde Herr A, der Geschäftsführer der Bw., vom Finanzamt als gesetzlicher bzw. gesellschaftsrechtlicher Vertreter und somit Zustellempfänger der Bw. EDV-mäßig erfasst und zwar mit jener Adresse, die laut Abfrage im zentralen Melderegister vom 14. August 2003 noch aktuell ist (und auch für die vorliegende Berufungsentscheidung herangezogen wird). Dementsprechend sind in den vorgelegten Akten nach dem o.a. RSb-Kuvert vom 10. September 2002 auch keine Retoursendungen durch die Post enthalten.

Auch die vorliegende Berufungsentscheidung wird zu Händen des Herrn A zugestellt, weil er laut Firmenbuchauszug vom 14. August 2003 als Geschäftsführer der Bw. eingetragen ist und für den Rechtsanwalt der Bw. keine gemäß § 103 Abs. 2 BAO für die Abgabenbeörden wirksame Zustellungsbevollmächtigung auf einem der abgabenverfahrensrechtlich zulässigen Wege geltend gemacht worden ist; und zwar aus folgenden Gründen:

- § 103 Abs. 2 BAO lautet: *"Eine Zustellungsbevollmächtigung ist Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie sich nicht auf alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen erstreckt, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder Abgaben betreffen, hinsichtlich derer die Gebarung gemäß § 213 BAO zusammengefaßt verbucht wird".*

Der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. hat sich in der Berufungsschrift vom 15. Jänner 2003, in der Eingabe (*Urkundenvorlage*) vom 14. März 2003, in der Eingabe (*Antrag auf Zustellung der Berufungsvorentscheidung*) vom 6. Mai 2003 und im Vorlageantrag (*Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz*) vom 10. Juni 2003 mit den Wendungen *"VM erteilt"* bzw. *"Vollmacht erteilt"* jeweils auf eine ihm erteilte Bevollmächtigung berufen, was ihm als Rechtsanwalt zusteht und den urkundlichen

Nachweis der Bevollmächtigung ersetzt (*Ritz*, BAO², § 83 Tz 10). Dem Umfang nach ist damit die Erteilung einer Vollmacht der Bw. an ihren Rechtsanwalt in der Angelegenheit des Berufungsverfahrens gegen die streitgegenständliche Zwangsstrafe nachgewiesen und gegenüber der Behörde geltend gemacht worden. Somit ist unstrittig die gegenständliche Berufung entsprechend dem Umstand zu behandeln, dass sie von einem gehörig Bevollmächtigten eingebracht worden ist. Mangels entgegenstehender Anhaltspunkte ist auch die Geltendmachung und der Nachweis der Zustellbevollmächtigung in der Angelegenheit des Berufungsverfahrens gegen die streitgegenständlichen Zwangsstrafe erfolgt, weil laut Rechtsprechung eine allgemeine Vollmacht auch die Empfangnahme von Schriftstücken umfasst (*Ritz*, BAO², § 83 Tz 17). Zu untersuchen bleibt jedoch, ob diese Zustellbevollmächtigung im Sinne des § 103 Abs. 2 BAO für die Abgabenbehörden, zu denen sowohl die Finanzämter als auch der Unabhängige Finanzsenat gehören, wirksam ist.

- § 213 Abs. 1 BAO lautet: *"Bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen ist, soweit im folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen ... die Gebarung ... in laufender Rechnung zusammengefaßt zu verbuchen."*

§ 213 Abs. 3 BAO sieht hievon diverse Ausnahmen für die Gewerbesteuer, vom Grundsteuermeßbetrag oder vom Einheitswert abhängige Abgaben, im Falle des Wechsels zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht und für die *"Gebarung der im Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen und Wertersatzes und der hiebei angefallenen sonstigen Geldansprüche"* vor.

Die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer sind vom Finanzamt wiederkehrend zu erheben (*Ritz*, BAO², § 213 Tz 2). Gemäß § 3 Abs. 2 lit. c BAO gehören die im Abgabenverfahren festgesetzten Zwangsstrafen zu den Nebenansprüchen. Die streitgegenständliche Zwangsstrafe ist ein Nebenanspruch zu Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001 der Bw. und somit zusammengefasst mit der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer für das Jahr 2001, aber auch für andere Jahre, samt allfälliger Nebenansprüche zu verbuchen.

Die streitgegenständliche Zwangsstrafe stellt hingegen keine im Finanzstrafverfahren verhängte Strafe dar, worunter nur eine auf das Finanzstrafgesetz gestützte Strafe zu verstehen wäre.

Die Judikatur fordert für eine gegenüber Abgabenbehörden wirksame Zustellungsbevollmächtigung, dass die ausdrückliche Erklärung abgegeben wird, *"dass alle dem Vollmachtgeber zugedachten Erledigungen dem Bevollmächtigten zuzustellen sind, die im Zuge eines Verfahrens ergehen oder (wie im Beschwerdefall ...) Abgaben betreffen, hinsichtlich derer*

die Gebärung gemäß § 213 BAO zusammengefaßt verbucht wird" (VwGH-Beschluss 28.1.1998, 95/13/0273).

Die Worte "Vollmacht erteilt" bewirkten somit im gegenständlichen Fall eine gegenüber Abgabenbehörden unwirksame Zustellungsbevollmächtigung.

- Eine Bevollmächtigung ist von der Behörde nur soweit zu beachten, als sie ihr gegenüber geltend gemacht worden ist. Für die Angelegenheiten betreffend die anderen, mit der streitgegenständlichen Zwangsstrafe zusammengefasst zu verbuchenden Abgaben (inkl. allfälliger Nebenansprüche) ist keine Bevollmächtigung auf eine Art und Weise geltend gemacht worden, die im Abgabenverfahren wirksam wäre, weil die Berufung auf eine erteilte Vollmacht grundsätzlich nur schriftlich oder mündlich (nicht telefonisch) möglich ist (*Ritz*, BAO², § 83 Tz 10).

Von Frau J wurde (im Auftrag des Rechtsanwaltes der Bw.) am 1. Juli 2003 folgende E-Mail an Frau K, eine Bedienstete des Finanzamtes, geschickt (Zwangsstraf-Akt BI 20):

"Ich nehme Bezug auf das soeben mit Herrn Mag. (L) geführte Telefonat und teile nochmals mit, dass ich, Dr. (Rechtsanwalt der Bw.), Zustellbevollmächtigter der Berufungswerberin ... bin."

Diese Formulierung hat einerseits nicht den von der obzitierten Judikatur geforderten Erklärungswert, um die Geltendmachung einer gemäß § 103 Abs. 2 BAO für Abgabenbehörden wirksamen Zustellungsbevollmächtigung überhaupt möglich zu machen, denn dazu wäre z.B. "Zustellbevollmächtigter in allen Angelegenheiten" (und somit auch in den zusammengefasst zu verbuchenden) anzuführen gewesen. Andererseits kann ein Anbringen, als welches auch die Berufung auf eine erteilte Vollmacht zu sehen ist (in diesem Sinne wohl *Ritz*, BAO², § 86a Tz 11), gemäß § 86a BAO nur soweit im Wege automatisationsunterstützter Datenverarbeitung eingereicht werden, als dies in einer Verordnung des BMF zugelassen ist. Die betreffende Verordnung des BMF, BGBl II 2002/46 idF BGBl II 2002/448 und BGBl II 2003/312a lässt eine formlose E-Mail nicht zu; vielmehr ist hierfür nur das sogenannte FinanzOnline-Verfahren zugelassen. Aus dem ersten Satz des § 86a Abs. 1 BAO ist zu schließen, dass eine unzulässige E-Mail gar kein Anbringen bzw. keine Eingabe im Sinne der §§ 85 bis 86a BAO ist, als Verfahrens(Prozess)erklärung daher völlig unbeachtlich ist und somit einem Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 Abs. 2 BAO unzugänglich ist. Ein allfälliges Mängelhebungsverfahren, also die Aufforderung an den Rechtsanwalt, den Inhalt der E-Mail nochmals auf zulässigem Wege (somit insb. schriftlich und eigenhändig unterschrieben) einzureichen, hat aber auch deshalb zu unterbleiben, weil – wie oben dargestellt – der Erklärungswert der E-Mail auch bei gleichlautender schriftlicher Einbringung

keine Aussicht auf wirksame Erteilung einer Zustellbevollmächtigung hätte und die inhaltliche Abänderung jedenfalls nicht Ziel eines Mängelbehebungsverfahrens gemäß § 85 Abs. 2 BAO ist. Bei Aussichtslosigkeit ist kein Mängelbehebungsverfahren zur Behebung von Formgebrechen gemäß § 85 Abs. 2 BAO durchzuführen (*Ritz*, BAO², § 85 Tz 15).

Zurück zur inhaltlichen Entscheidung:

Die Bw. wurde mit Bescheid (verfahrensleitender Verfügung) des Finanzamtes vom 7. November 2002 ersucht, die Körperschaftsteuer- und die Umsatzsteuererklärungen 2001 bis 28. November 2002 einzureichen, widrigenfalls gegen die Bw. eine Zwangsstrafe von 400 Euro festgesetzt werden könne.

Da die Bw. die o.a. Abgabenerklärungen bis 28. November 2002 nicht eingereicht hatte, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 13. Dezember 2002 die angedrohte Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO mit 300 Euro fest.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2003 erhob die Bw., vertreten durch ihren Rechtsanwalt, Berufung gegen den Bescheid über die Verhängung einer Zwangsstrafe vom 13. Dezember 2002 mit dem Begehren, von der Verhängung der Strafe abzusehen, bzw. in eventu die verhängte Zwangsstrafe herabzusetzen. Der Bw., welche ihre Einkünfte hauptsächlich aus Personenrundflügen, Foto- und Transportflügen lukriere, habe das gesamte Jahr 2001 kein Fluggerät zur Verfügung gestanden. Die Bw. habe daher keine Tätigkeit entfalten können, um die zur Abdeckung der anlaufenden Kosten notwendigen Einnahmen zu erwirtschaften. Da die Bw. keine wirtschaftliche Tätigkeit habe entfalten können, seien ihr auch keine finanziellen Mittel zur Verfügung gestanden, um einen Steuerberater zu beauftragen, die Körperschaftsteuer- und die Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2001 abzugeben. Bereits in Berufungen gegen Haftungsbescheide habe Herr A aufgezeigt, dass es mangels wirtschaftlicher Tätigkeit der Bw. derzeit nicht möglich sei, den Abgabenschuldigkeiten nachzukommen, was sich bis dato nicht geändert habe. Als Beweis werde angeführt: Einvernahme des Herrn A, des Geschäftsführers der Bw.

Diesem Beweisantrag wird nicht entsprochen, weil die unter Beweis zu stellende Tatsache (keine wirtschaftliche Betätigung im Jahr 2001) als richtig anerkannt wird, nachdem das Finanzamt die Bw. mit Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden für 2001 vom 12. März 2003 jeweils unter Zugrundelegung von geschätzten Bemessungsgrundlagen in Höhe von Null veranlagt hat.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 10. Februar 2003 datierte Berufungsvorentscheidung, weil die Bw. ihre Einwendungen innerhalb der dargestellten Nachholfristen vorbringen

hätte müssen. Die Berufungsvorentscheidung wurde an Herrn A, laut Aktenlage ohne Rückschein, versandt.

Mit Schreiben vom 14. März 2003 wurde vom Rechtsanwalt der Bw. – ohne Bezug auf eine Berufungsvorentscheidung – ergänzend ausgeführt, dass Herr A mit Schreiben vom 1. März 2001 an die D-GmbH seine Funktion als Geschäftsführer der Bw. per 31. Dezember 2000 zurückgelegt habe. Die Bw. habe über Jahre schon keine Tätigkeit mehr entwickelt und werde diese daher mit 22. Jänner 2002 im Firmenbuch amtswegig gelöscht. Zur Bescheinigung würden folgende Urkunden vorgelegt: Kündigungsschreiben vom 1. März 2001 und historischer Firmenbuchauszug zur C-GmbH.

Aus diesem Vorbringen ist für die Bw. nichts zu gewinnen, weil o.a. Urkunden die Zurücklegung der Geschäftsführung der C-GmbH durch Herrn A – und nicht die Zurücklegung der Geschäftsführung der Bw. durch Herrn A – betreffen und weil auch der Firmenbuchauszug nur die amtswegige Löschung der C-GmbH am 22. Jänner 2002 zeigt. Die Bw. selbst ist hingegen laut Firmenbuchauszug vom 14. August 2003 noch nicht gelöscht und Herr A ist noch als ihr Geschäftsführer eingetragen.

Am 6. Mai 2003 ersuchte der Rechtsanwalt der Bw. um Zustellung der Berufungsvorentscheidung, weil laut telefonischer Mitteilung des Finanzamtes eine Berufungsvorentscheidung ergangen und angeblich Herrn A direkt zugestellt worden sei. Herrn A erliege jedoch keine Berufungsvorentscheidung. Es sei verwunderlich, dass diese nicht an den rechtsfreundlichen Vertreter und Zustellungsbevollmächtigten der Bw. erlassen worden sei. Dies verwundere umso mehr, als in den abgelaufenen Jahren bei diversen Berufungen vom Finanzamt die Zustellung an den Vertreter erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2003 übermittelte das Finanzamt dem Rechtsanwalt der Bw. die Berufungsentscheidung mit dem Hinweis, dass bis dato weder eine Zustellvollmacht noch der Verweis auf die erteilte Zustellvollmacht aktenkundig sei.

Wie bereits eingangs dargestellt, ist der Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich Nichterteilung einer – für Abgabenbehörden wirksamen – Zustellvollmacht zuzustimmen.

Die im Schreiben vom 6. Mai 2003 angeführten Zustellungen an den Rechtsanwalt könnten dadurch zu erklären sein, dass es sich hierbei um Entscheidungen über die im Schreiben vom 15. Jänner 2003 angeführten Berufungen gegen Haftungsbescheide, die an Herrn A ergangen seien, gehandelt haben könnte und möglicherweise greift dort § 103 Abs. 2 BAO nicht. Eine nähere diesbezügliche Untersuchung muss hier jedoch unterbleiben.

Jedenfalls ist wegen des Schreibens vom 14. März 2003 ohne Bezugnahme auf die

Berufungsvorentscheidung glaubhaft, dass Herr A die Berufungsvorentscheidung nicht vor dem 12. Mai 2003 erhalten hat, sodass der Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) vom 10. Juni 2003 als rechtzeitig betrachtet wird.

Über die Berufung wurde weiters erwogen:

Jeder Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes hat gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr abzugeben.

Die Bw. hat ab dem Jahr 1998 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet (vgl. Dauerbelege). Wegen der Mindestbindung dieses Verzichtes für fünf Jahre gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 kann die in § 21 Abs. 6 UStG 1994 vorgesehene Ausnahme von der Steuerklärungspflicht für bestimmte Kleinunternehmer hinsichtlich des Jahres 2001 für die Bw. nicht zur Anwendung kommen.

Theoretisch ist es möglich, dass eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung – zum Beispiel durch Betriebsaufgabe und das Nichtanfallen von nachträglichen Geschäftsfällen – keine Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist. Dies braucht im gegenständlichen Fall jedoch nicht weiter untersucht werden, weil für die Bw. daraus nichts zu gewinnen ist: Die Bw. wurde nämlich vom Finanzamt zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung aufgefordert (u.a. mit Bescheid vom 7. November 2002), sodass § 133 Abs. 1 BAO (2. Satz) anzuwenden ist: *"Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird."*

Eine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung ergibt sich aus § 24 KStG 1988 iVm § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 auch aufgrund einer Aufforderung des Finanzamtes zur Steuerklärungsabgabe (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 24 Tz 26). Eine derartige Aufforderung ist u.a. mit Bescheid vom 7. November 2002 erfolgt.

Die Bw. war somit verpflichtet, die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerklärungen für das Jahr 2001 einzureichen. Die Tatsache, dass sich die Bw. keinen Steuerberater leisten konnte, bewirkt keine Befreiung von der Verpflichtung zur Steuerklärungsabgabe, denn gemäß § 80 Abs. 1 BAO sind die Steuerklärungen primär von ihrem Geschäftsführer zu erstellen und einzureichen.

Da die Bw. der Anordnung des Finanzamtes vom 7. November 2002, die Steuerklärungen bis 28. November 2002 einzureichen, widrigenfalls eine Zwangsstrafe von 400 Euro

festgesetzt werde, nicht nachgekommen ist, sind die Voraussetzungen des § 111 BAO für die Verhängung einer Zwangsstrafe vorgelegen.

Es wird jedoch dem Eventualbegehren dahingehend gefolgt, dass die Zwangsstrafe auf 100 Euro herabgesetzt wird, wodurch der Berufung im Ergebnis teilweise stattgegeben wird. Die Festsetzung der Höhe der Zwangsstrafe liegt im Ermessen, wobei auch die Höhe der allfälligen Steuernachforderung zu berücksichtigen ist (*Ritz*, BAO², § 111 Tz 10). Aus der Veranlagung der Bw. zu Umsatz- und Körperschaftsteuer 2001 gab es keine Nachforderung (vgl. Bescheide vom 12. März 2003), was zugunsten der Bw. berücksichtigt wird, weshalb eine Zwangsstrafe von 100 Euro als angemessen erscheint.

Wien, 18. August 2003