

Abgabe von Steuererklärungen sowie Prüfberichten durch eine Privatstiftung

§ 111 BAO, § 21 PSG

1. Die Einreichung von Abgabenerklärungen einer Privatstiftung zählt zu unververtretbaren Handlungen, die durch Zwangstrafen nach § 111 Abs 1 BAO erzwungen werden können.
2. Eine Privatstiftung ist nach den Bestimmungen des PSG verpflichtet einen Jahresabschluss zu erstellen, diesen durch den Stiftungsprüfer prüfen zu lassen sowie den Prüfbericht einzureichen. Der Prüfbericht ist also zu den beizubringenden Abgabenerklärungen zu zählen, bei dessen Nichtvorlage ist die Verhängung einer Zwangstrafe iSd § 111 BAO daher zulässig.
2. Miterledigt: RV/2072-W/11 - Die Privatstiftung ist jährlich zur Abgabe der Körperschaftserklärung und in diesem Zusammenhang zur Einreichung des Berichts des Stiftungsprüfers verpflichtet. Die Erfüllung dieser Pflichten kann durch Verhängung von Zwangsstrafen erzwungen werden.

UFS 26.11.2012, GZ RV/3909-W/10, miterledigt: RV/2072-W/11

Die Berufung betreffend Festsetzung einer Zwangstrafe iHv Euro 300,00 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend Festsetzung einer Zwangstrafe iHv Euro 400,00 wird teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine mit Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom 6. Juni 2008 errichtete Privatstiftung.

1) Festsetzung der Zwangstrafe iHv Euro 300,00

Entsprechend der durch den steuerlichen Vertreter einzuhaltenden erlassmäßig geregelten Quotenvereinbarung im Hinblick auf die Abgabe der Steuererklärungen hätten diese für das Jahr 2008 bis zum 12. April 2010 eingebracht werden sollen. Aufgrund der Nichtabgabe der Erklärungen zur Körperschaftsteuer 2008 bis zum 30. April 2010 (Nachfrist) erging durch die Abgabenbehörde erster Instanz am 26. Mai 2010 der Bescheid mit dem Ersuchen um Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2008 bis 16. Juni 2010. Im Falle, dass dem Ersuchen nicht Folge geleistet werde, wurde die Festsetzung einer Zwangstrafe gem. § 111 BAO iHv Euro 300,00 angedroht.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2010, einlangend am 17. Juni 2010, ersuchte die Bw. um Fristverlängerung bis 31. Juli 2010, da „... sich die Abstimmarbeiten hinsichtlich der Erstellung des Jahresabschlusses 2008 schwieriger gestalten als ursprünglich angenommen“.

Mit Bescheid vom 17. Juni 2010 wies die Abgabenbehörde erster Instanz das Ansuchen um Verlängerung der Frist zurück, da dieses verspätet eingebracht worden war. Die Körperschaftsteuererklärung 2008 sei unverzüglich einzureichen.

Mit **Bescheid vom 5. August 2010 wurde eine Zwangstrafe iHv Euro 300,00**, zugestellt am 10. August 2010, festgesetzt. Die mit Bescheid vom 26. Mai 2010 angedrohte Zwangstrafe sei wegen Unterlassung der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung sowie des Jahresabschlusses und des Wirtschaftsprüfungsberichtes für das Jahr 2008 festgesetzt worden.

Die Bw. wurde mit diesem Bescheid weiters aufgefordert die bisher unterlassene Handlung bis 23. August 2010 nachzuholen. Sollte dieser Aufforderung nicht Folge geleistet werden, werde eine weitere Zwangstrafe iHv Euro 2.000,00 festgesetzt werden.

Gegen den Bescheid vom 5. August 2010 wurde am **17. August 2010 rechtzeitig Berufung** erhoben. In der Begründung wurde angeführt, dass die spanischen Tochtergesellschaften noch einige Rechtsfragen hinsichtlich der Bilanzstellung mit den spanischen Abgabenbehörden abzuklären hätten. Es werde daher um Fristerstreckung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung sowie des Jahresabschlusses 2008 bis 31. Dezember 2010 ersucht. Es wurde der Antrag gestellt, von der Festsetzung der Zwangstrafe gem. § 111 BAO iHv Euro 300,00 abzusehen sowie die für 23. August angedrohte Zwangstrafe iHv Euro 2.000,00 nicht festzusetzen.

Die angedrohte, weitere Zwangstrafe iHv Euro 2.000,00 wurde mit Bescheid vom 13. September 2010 festgesetzt. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit **Berufungsvorentscheidung (BVE)** vom 5. November 2010, zugestellt am 9. November 2010, wurde die Berufung vom 17.

August 2010 gegen den Bescheid vom 5. August 2010 über die Festsetzung einer Zwangstrafe iHv Euro 300,00 als unbegründet

abgewiesen.

Nach Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 111 BAO und der Darstellung der Chronologie der Vorgänge im Zusammenhang mit der geforderten Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2008 wurde in der Begründung angeführt, dass die Berufungsbeurteilung der Berufung nicht zum Erfolg verhelfe. Es werde lediglich die in diversen Fristverlängerungsansuchen angeführte Begründung wiederholt. Es sei bisher ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden, den angeführten Hinderungsgrund für die Erstellung der Körperschaftsteuererklärung und des Jahresabschlusses 2008, nämlich „Abklärung von Rechtsfragen der spanischen Tochtergesellschaften mit den dortigen Abgabenbehörden“, zu beseitigen.

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 7. Dezember 2010 rechtzeitig den **Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Die Veranlagung der Bw. erfolgte mit Bescheid vom 10. November 2010. Die Bemessungsgrundlagen wurden gem. § 184 BAO im Wege der Schätzung ermittelt.

Wie aus den Akten hervorgeht, wurden die Körperschaftsteuererklärung 2008 sowie der Jahresabschluss zum 31.12.2008 bei der Abgabenbehörde erster Instanz, erst einlangend am 30. November 2010, eingebracht.

Die Berufungsvorentscheidung zur Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 erging am 13. Jänner 2011. Der abgeänderte Bescheid wurde bis zur Vorlage des WP-Berichtes vorläufig erlassen. Die Veranlagung ergab eine Abgabengutschrift.

2) Festsetzung der Zwangstrafe iHv Euro 400,00

Mit Erinnerungsschreiben der Abgabenbehörde erster Instanz vom 20. Jänner 2011 wurde die Bw. ersucht, die Nachreichung des Prüfberichtes (WP-Bericht) zum Jahresabschluss 31.12.2008 bis längstens 15. Februar 2011 nachzuholen, oder zu begründen, weshalb dies allenfalls nicht möglich wäre.

Gleichzeitig wurde festgehalten, dass, sollte diesem Ersuchen nicht Folge geleistet werden, gem. § 111 BAO eine Zwangstrafe iHv Euro 400,00 festgesetzt werde.

Mit **Bescheid vom 3. März 2011**, zugestellt am 7. März 2011, wurde die mit Erinnerung vom 20. Jänner 2011 angedrohte **Zwangstrafe iHv Euro 400,00** festgesetzt. Die fristgerechte Nachreichung des Prüfberichtes (WP-Berichtes) zum Jahresabschluss 31.12.2008 sei unterlassen worden.

Mit der neuerlichen Aufforderung die unterlassene Handlung nachzuholen, wurde, im Fall dass der Aufforderung nicht Folge geleistet werde, eine weitere Zwangstrafe iHv Euro 1.000,00 angedroht.

Mit Schreiben vom 6. April 2011, Aufgabedatum 7. April 2011, wurde gegen den Bescheid vom 3. März 2011 rechtzeitig **Berufung** erhoben.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Jahresabschluss per 31.12.2008 zusammen mit den korrespondierenden Steuererklärungen der Bw. am 29. November 2010 eingereicht worden sei. Die Bw. sei daher ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtung nachgekommen und es liege außerhalb der Gestionierung der Bw. den WP-Bericht zu übermitteln. Es sei dies ausschließlich Sache des Wirtschaftsprüfers und sei dieser im Sinne des Privatstiftungsgesetzes nicht beeinflussbar. Es liege daher auch außerhalb der Gestionierung der Bw. wann dieser WP-Bericht fertiggestellt sei.

Es sei daher unzulässig eine Zwangstrafe wegen Nichtvorlage des WP-Berichtes gegen die Bw. zu verhängen, da der Wirtschaftsprüfer ein von der Stiftung unabhängiges Organ sei. Weiters werde ersucht, die rechtliche Grundlage für die Festsetzung der Zwangstrafe iSd § 245 BAO bekanntzugeben und darzulegen warum die Nichtvorlage des WP-Berichtes mit einer Zwangstrafe sanktioniert werde.

Es wurde der Antrag gestellt von der Festsetzung einer Zwangstrafe abzusehen, da die Bw. ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtung nachgekommen sei.

Am 27. Mai 2011 wurde eine abweisende **Berufungsvorentscheidung (BVE)**, zugestellt am 31. Mai 2011, erlassen. In der Begründung wurde u.a. nach chronologischer Darstellung der Vorgänge im Zusammenhang mit der geforderten Abgabe des WP-Berichtes zum Jahresabschluss 31.12.2008 ausgeführt, dass es sich bei der Bw. um eine Privatstiftung handle. Gemäß § 21 Privatstiftungsgesetz (PSG) unterliege der Jahresabschluss einer Stiftung der Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer (Drei-Monats-Frist). Die Verpflichtung zur Einreichung ergebe sich auch nach § 24 Abs. 3 Z 1 KStG iVm § 44 Abs. 3 EStG.

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 28. Juni 2011 rechtzeitig einen **Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt, die Befolgung ihrer aufgrund 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 Einreichung von Abgabenerklärungen zählt zu solchen unvertretbaren Handlungen. Durch die Abgabenerklärung soll die Behörde in die Lage versetzt werden, Kenntnis über abgabenrechtlich bedeutsame Sachverhalte zu erhalten, um ihren gesetzlichen Auftrag der sachgerechten Abgabenerhebung zu erfüllen zu können.

Dass die Vorlage von Steuererklärungen durch den Abgabepflichtigen mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden darf, ergibt sich aus der zitierten Bestimmung in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem. § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gem. §§ 133 ff leg. cit.

Gemäß § 111 Abs. 2 BAO setzt die Festsetzung einer Zwangsstrafe die vorherige schriftliche Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung mit Setzung einer angemessenen Frist sowie die Androhung der Zwangsstrafe in einer bestimmten Höhe voraus.

Grundsätzlich gilt die Bestimmung gem. § 134 BAO, wonach Abgabenerklärungen bis Ende April jeden Folgejahres einzureichen sind. Erlasstmäßig geregelt, gelten Abgabenerklärungen, die für den Abgabepflichtigen von zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugten Personen einzureichen sind, als noch rechtzeitig eingebracht, wenn sie bis zum 31.3. des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Kalenderjahres eingebracht werden. Bei Überschreiten dieser Frist, gilt eine Nachfrist bis 30.4. d. J. als gewährt.

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG gelten für die Veranlagung und Entrichtung der Steuer die Vorschriften des EStG 1988. Gemäß § 44 Abs. 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2003 müssen vorliegende Jahresberichte (Geschäftsberichte) oder Treuhandberichte (Wirtschaftsprüfungsberichte) anlässlich der Einreichung der Steuererklärung der Abgabenbehörde vorgelegt werden.

Gemäß § 21 Abs. 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) hat der Stiftungsprüfer, der ein zwingend vorgesehenes Organ der Privatstiftung ist, den Jahresabschluss einschließlich der Buchführung und den Lagebericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen.

Wie aus der in den Entscheidungsgründen dargelegten Chronologie ersichtlich ist, wurde die **erste Zwangsstrafe** nach Erinnerung und Androhung mit Bescheid vom **5. August 2010 iHv Euro 300,00** aufgrund der Nichtabgabe der Körperschaftsteuererklärung samt Jahresabschluss und Wirtschaftsprüfungsbericht (WP-Bericht) für das Jahr 2008 festgesetzt. Die Bw. hatte weder die seitens der Abgabenbehörde vorgegebenen Fristen noch ihre eigenen, z.B. im verspäteten Fristverlängerungsansuchen vom 17. Juni 2010, geplanten Fristen zur Vorlage der angeführten Unterlagen eingehalten. Insgesamt hatte die Bw. zur Abgabe der Unterlagen mehr als 1 ½ Jahre, ohne Beachtung der Quotenregelung und unter Beachtung dieser noch immer mehr als ein ½ Jahr, Zeit zur Verfügung.

Die sehr allgemein gehaltene Begründung seitens der Bw., dass eine „Abklärung von Rechtsfragen der spanischen Tochtergesellschaften mit den dortigen Abgabenbehörden“ notwendig gewesen sei, erklärt die Verspätung nicht. Die Abklärung rechtlicher Fragen erscheint für eine Privatstiftung dieser Größenordnung in diesem Zeitraum als möglich und durchführbar, sodass kein Grund für die Unterlassung der erforderlichen Handlung bestand.

Bezieht man in die Überlegungen zur zeitlichen Erstellung des Jahresabschlusses sowohl die Bestimmungen des PSG (§ 18 PSG iVm § 222 Abs. 1 UGB) als auch die Bestimmungen in der Stiftungsurkunde der Bw. mit ein, so ist der Jahresabschluss jeweils innerhalb von fünf Monaten für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen und dem Stiftungsprüfer zur Prüfung vorzulegen.

Tatsächlich wurde die Körperschaftsteuererklärung samt Jahresabschluss für das Jahr 2008, jedoch ohne WP-Bericht, erst am 30. November 2010, also fast zwei Jahre nach Ende des Geschäftsjahres und vier Monate nach Festsetzung der ersten Zwangsstrafe der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegt.

Da die Bw. ihre abgabenrechtlichen Pflichten gem. § 24 Abs. 3 Z 1 KStG iVm § 44 Abs. 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2003 nicht fristgerecht erfüllt hat, ist die Zwangsstrafe iHv Euro 300,00 zu Recht festgesetzt worden.

Die Berufung war daher abzuweisen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die **zweite Zwangsstrafe**, festgesetzt mit dem angefochtenen Bescheid vom **3. März 2011 iHv Euro 400,00**, wurde damit begründet, dass der WP-Bericht zum Jahresabschluss 2008 nach wie vor nicht vorgelegt worden sei.

Wie den Akten zu entnehmen ist, wurde der WP-Bericht bis dato nicht beigebracht. Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgte, wie in den Entscheidungsgründen angeführt, nach Erinnerung und Androhung am 3. März 2011.

Die Bw. ist sowohl nach den Bestimmungen des PSG als auch nach den Bestimmungen ihrer Stiftungsurkunde verpflichtet einen Jahresabschluss zu erstellen und diesen durch den Stiftungsprüfer prüfen zu lassen. Damit ist auch bei voller Unabhängigkeit des Stiftungsprüfers der zeitliche Rahmen vorgegeben. Das diesbezügliche Argument der Bw. geht daher ins Leere. Wenn die Bw. weiter vermeint, dass sie ihre abgabenrechtlichen Verpflichtungen mit der Beibringung der Steuererklärung und des Jahresabschlusses für das Jahr 2008 erfüllt habe, dann ist ihr entgegenzuhalten, dass auch der WP-Bericht einzureichen ist. Da die Bw. gesetzlich verpflichtet ist, ihren Jahresabschluss prüfen zu lassen und darüber ein Bericht zu erstellen ist, folgt daraus iSd

gesetzlichen Bestimmung des § 44 Abs. 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2003 die Verpflichtung zur Einreichung dieses Berichtes. Der WP-Bericht ist somit zu den beizubringenden Abgabenerklärungen zu zählen.

Bei dessen Nichtvorlage ist daher die Verhängung einer Zwangsstrafe iSd § 111 BAO und bei Übung des Ermessens dem Grunde nach zulässig.

Betreffend die Höhe der verhängten Zwangsstrafe ist im § 111 Abs. 3 BAO geregelt, dass die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von Euro 5.000,00 nicht übersteigen darf.

Insgesamt wurden der Bw. im Zusammenhang mit der Forderung zur Beibringung der Abgabenerklärungen für das Jahr 2008 Zwangsstrafen iHv Euro 2.700,00 (300,00; 2.000,00 - erwuchs in Rechtskraft; 400,00) vorgeschrieben.

Wenn die Bw. nun hinsichtlich der iHv Euro 400,00 festgesetzten, berufsgegenständlichen Zwangsstrafe beantragt, von einer Festsetzung gänzlich abzusehen, so ist ihr zuzugestehen, dass dem Abgabengläubiger kein Schaden aus der verspäteten Erklärungsabgabe entstanden ist. Die zwischenzeitig durchgeführte Veranlagung für das Jahr 2008 ergab eine Abgabengutschrift. Ein Einbeziehen des bisherigen steuerlichen Verhaltens der Bw. bei der Ermessensübung ist nur beschränkt möglich, da es sich um das erste Geschäftsjahr nach Gründung der Privatstiftung handelt.

Das Verfahrensziel, die Bw. zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten anzuhalten (der WP-Bericht wurde bis dato nicht eingereicht) wurde nur zum Teil erreicht, sodass von einer gänzlichen Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht abgesehen werden kann. Angesichts der Umstände erscheint jedoch eine Festsetzung iHv Euro 400,00 nicht geboten und wird die Zwangsstrafe nach Ermessen auf Euro 200,00 herabgesetzt.

Der Berufung wird daher teilweise stattgegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Wien, am 26. November 2012