

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch M., gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 11.12.2012 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

1.1. Mit Bescheid vom 4.9.2012 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer (kurz: Bf.) auf, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2011 bis zum 25.9.2012 einzureichen. Da bis zu diesem Termin keine Steuererklärungen eingingen, wurde der Bf. mit Bescheid vom 11.10.2012 neuerlich aufgefordert, die genannten Abgabenerklärungen bis zum 2.11.2012 einzureichen. Gleichzeitig wurde dem Bf. gemäß § 111 Abs. 2 BAO eine Zwangsstrafe von 350 € angedroht, falls er diesem Ersuchen nicht Folge leiste. Mit dem angefochtenen Bescheid vom 11.12.2012 setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe mit der Begründung fest, diese Maßnahme sei erforderlich gewesen, weil die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2011 nicht bis zum 2.11.2012 eingereicht worden seien.

1.2. In der dagegen erhobenen Berufung vom 9.1.2013 wurde die Nichtfestsetzung der Zwangsstrafe beantragt. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liege im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei die für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände darzustellen seien (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Da bei Ermessensentscheidungen erst die Begründung des Ermessens den Spruch des Bescheides nachvollziehbar mache, sei eine solche Begründung unabdingbar (UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07). Ein Bescheid, dem die Ermessensbegründung gänzlich fehle, sei rechtswidrig. Dies treffe auf den angefochtenen Bescheid zu.

1.3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.3.2013 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Nach Darstellung des Verfahrensganges und Zitat des § 111 Abs. 1 BAO führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass der Begründungsmangel des Zwangsstrafenbescheides in der Berufungsvorentscheidung saniert werden könne. Dabei sei auf das bisherige steuerliche Verhalten des Bf., den Grad seines Verschuldens, die Höhe der Steuernachforderung und die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. Bedacht zu nehmen. Der Bf. habe nicht nur die Abgabenerklärungen für 2011, sondern bereits jene für 2008 und 2009 erst nach Verhängung einer Zwangsstrafe eingereicht; auch die Erklärungen für 2010 seien erst nach Androhung einer Zwangsstrafe übermittelt worden. Gründe, welche die Abgabe der Steuererklärungen objektiv unmöglich bzw. unzumutbar erscheinen ließen, seien nicht ersichtlich. Dass der Bf. die verlangte Leistung nach Festsetzung der Zwangsstrafe erbracht habe, ändere an der Rechtmäßigkeit der Zwangsstrafe nichts. Die Veranlagung 2011 habe zu einer Nachforderung von 664 € geführt, welcher Betrag keine „vernachlässigbare Größe“ sei. Da der Bf. im Jahr 2011 Einkünfte in Höhe von zirka 55.300 € erzielt habe, sei die Höhe der Zwangsstrafe sowohl im Hinblick auf seine wirtschaftlichen Verhältnisse als auch unter dem Gesichtspunkt angemessen, dass bloß 7% des Höchstbetrages festgesetzt worden seien.

1.4. Im Vorlageantrag vom 18.3.2013, der auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht näher eingeht, wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass der Zwangsstrafenbescheid keine Ermessensbegründung enthalten habe. Zwar seien in der Berufungsvorentscheidung „gewisse Argumente in diese Richtung nachgeschoben“ worden, doch könne dies die fehlende Ermessensbegründung im Erstbescheid nicht ersetzen (UFS 31.12.2011, RV/0726-S/11). Die Anführung der Ermessensgründe sei ein gesetzlich unabdingbarer Begründungsbestandteil (UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07), dessen Fehlen im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar sei.

Der vorliegende Fall sei mit einem Wiederaufnahmebescheid vergleichbar, der keine Wiederaufnahmegründe nenne. Auch dies könne im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden (Ritz, BAO/4, § 93 Tz 16, § 307 Tz 3). Dies folge daraus, dass im Rechtsmittelverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über die Berufungsvorentscheidung) zu entscheiden sei.

Die Festsetzung von Zwangsstrafen liege dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung seien unter anderem die Bedeutung der verlangten Leistung (Höhe der Abgabennachforderung), der Grad des Verschuldens für die Nichterbringung der verlangten Leistung, das bisherige Verhalten der Partei bei der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei zu berücksichtigen (Ritz in Holoubek/Lang, Die allgemeinen Bestimmungen der BAO, S. 118, mwN).

Im angefochtenen Bescheid sei keine nachvollziehbare Abwägung der Interessen der Partei und der Abgabenbehörde vorgenommen worden. Da der Zwangsstrafenbescheid somit rechtswidrig sei, sei die abweisende Berufungsvorentscheidung zu Unrecht ergangen.

1.5. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden i. S. d. Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

2.1. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist nach Maßgabe der Bestimmungen des § 111 Abs. 1 BAO zulässig. Danach 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. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle 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 im Verzug ist. Gemäß § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

Die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366). Dies ergibt sich aus § 111 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff leg. cit.

2.2. Der Bf. bestreitet dies nicht, bemängelt jedoch, dass das Finanzamt seine Ermessensübung im Sinn des § 20 BAO nicht begründet, sondern die Festsetzung der Zwangsstrafe lediglich auf die Erforderlichkeit dieser Maßnahme wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gestützt habe. Dass in der Berufungsvorentscheidung „gewisse Argumente nachgeschoben“ worden seien, ändere nichts daran, dass das gänzliche Fehlen einer Ermessensbegründung im Rechtsmittelverfahren nicht sanierbar sei.

Den diesbezüglichen Ausführungen des Bf. ist lediglich insofern zuzustimmen, dass Ermessensentscheidungen, die sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (§ 20 BAO) zu halten haben, also nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sind, grundsätzlich begründet werden müssen. Dabei sind die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung, die sich primär aus der das Ermessen einräumenden Norm ergeben (vgl. Ritz, BAO/5, § 20 Tz 8), auf nachvollziehbare Weise darzulegen.

Wie aus § 111 BAO erschließbar ist, liegt der Zweck der Zwangsstrafe darin, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und den Abgabepflichtigen zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Da das vom Finanzamt angewandte Druckmittel dem Ziel der Erklärungsabgabe diene, erachtete das Finanzamt die Verhängung der Zwangsstrafe offensichtlich als zweckmäßig. Dies ergibt sich bereits aus der Inanspruchnahme der Ermessensbefugnis selbst, ohne dass es dazu einer besonderen Erklärung bedurfte.

Es mag sein, dass das solcherart geübte Ermessen im erstinstanzlichen Bescheid mangelhaft begründet wurde, weil weitere tragende Feststellungen für eine Ermessensbegründung fehlen. Nicht gefolgt werden kann dem Bf. jedoch darin, dass bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Rechtsmittelverfahren nicht saniert werden könnten. Der vom Bf. vertretene Standpunkt widerspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die mangelhafte Begründung eines erstinstanzlichen Bescheides im Rechtsmittelverfahren innerhalb der durch die „Sache“ dieses Verfahrens festgelegten Grenzen sanierbar ist (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; VwGH 14.12.2005, 2001/13/0282; VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045; Ritz, BAO/5, § 93, Tz 16). Dies gilt auch für eine mangelhaft begründete Ermessensübung, die im Rechtsmittelverfahren ergänzt bzw. richtig gestellt werden kann (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Mit den Ausführungen im Vorlageantrag, wonach die fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen in der Begründung eines mit Beschwerde angefochtenen Bescheides im Rechtsmittelverfahren nicht nachholbar sei, ist der Bf. gewiss im Recht. Denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Wiederaufnahmebescheid, der keine Wiederaufnahmegründe nennt, nicht sanierbar, weil sich die Rechtsmittelbehörde bei der Erledigung des gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Rechtsmittels auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann, sondern lediglich beurteilen darf, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, a. a. O., § 307, Tz 3, mwN). Aus dieser Rechtslage ist aber für den Bf. nichts gewonnen, weil im vorliegenden Beschwerdefall kein anderer (neuer) Grund für die Festsetzung der Zwangsstrafe herangezogen wird, sondern sich die Entscheidung über die Beschwerde auf die Sache erster Instanz beschränkt.

Soweit der Vorlageantrag auf Entscheidungen des damaligen Unabhängigen Finanzsenates gestützt wird, mit welchen erstinstanzliche Bescheide wegen fehlender Ermessensbegründung aufgehoben wurden, genügt der Hinweis auf das oben erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.4.2012, 2009/15/0119. Wie daraus ersichtlich ist, entspricht eine solche Vorgangsweise nicht der Rechtslage.

2.3. In der Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerde vorentscheidung) hat das Finanzamt dargelegt, aus welchen Gründen es die Festsetzung der Zwangsstrafe für

angebracht hielt. Im Zeitpunkt der Verhängung der Zwangsstrafe betrug deren Höchstgrenze 5.000 €. Das Finanzamt hat die Zwangsstrafe mit 350 €, somit am unteren Rand dieser Grenze verhängt. Unter Berücksichtigung der unstrittigen Tatsache, dass es schon in der Vergangenheit mehrerer Zwangsstrafen bedurfte, um den Bf. zur Abgabe von Steuererklärungen zu bewegen, kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, inwieweit das Finanzamt das ihm eingeräumte Ermessen dem Grunde oder der Höhe nach falsch ausgeübt habe. Vielmehr zeigt der nunmehrige Wiederholungsfall, dass der Bf. die Pflicht zur pünktlichen Einreichung von Abgabenerklärungen zu vernachlässigen scheint. Da die Zwangsstrafe nur in Höhe eines Bruchteils der Höchststrafe festgesetzt wurde, besteht weder ein augenscheinliches Missverhältnis zu der aus der Einkommensteuerveranlagung für 2011 resultierenden Nachforderung noch zu den in der Beschwerdeentscheidung dargestellten wirtschaftlichen Verhältnissen des Bf. Im Übrigen wurden vom Bf. keine Gründe vorgebracht, welche die Festsetzung der Zwangsstrafe in dem vom Finanzamt bestimmten Ausmaß als unbillig erscheinen ließen.

2.4. Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Bf. im Besteuerungsverfahren eine innerhalb der gesetzlichen Befugnis getroffene Anordnung des Finanzamtes nicht befolgt hat. Der angefochtene Bescheid orientiert sich erkennbar am Normzweck des § 111 BAO. Insbesondere durch die Begründung des Ermessens in der Beschwerdeentscheidung ist eine Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes gegeben. Die Vorgangsweise des Finanzamtes lässt keine unsachgemäße Handhabung der durch § 111 BAO eingeräumten Befugnisse und somit auch keinen Ermessensmissbrauch erkennen. Vielmehr hat das Finanzamt vom Ermessen im Sinn des Gesetzes Gebrauch gemacht, weshalb sich die Beschwerde als unbegründet erweist.

2.5. Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der oben wiedergegebenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Auch hat der vorliegende Beschwerdefall keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung. Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind daher nicht erfüllt.

Innsbruck, am 16. November 2015