

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Mag. Friedrich Hahn für die fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Rennbahnstraße 43, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 12.03.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 05.02.2018, betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 wird abgeändert.

Die Höhe der Zwangsstrafe wird mit 100,00 € festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 21. März 2017 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) aufgefordert bis 2. Mai 2017 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 einzureichen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Abberufung unter Bedachtnahme auf die Quotenvereinbarung für berufsmäßige Parteienvertreter erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 1. August 2017 wurde der Bf. ersucht, da er offenbar übersehen habe, die Einkommensteuererklärung für 2015 einzureichen, dies bis 22. August 2017 nachzuholen. Falls dem Ersuchen nicht Folge geleistet werde, könne eine Zwangsstrafe in Höhe von € 200,00 festgesetzt werden (Androhung iSd § 111 Abs. 2 BAO).

Mit Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe datiert vom 5. Februar 2018 wurde wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für 2015 eine Zwangsstrafe in Höhe von € 200,00 festgesetzt und eine weitere Nachfrist bis 26. Februar 2018 gesetzt.

Mit Eingabe vom 12.03.2018 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen den Bescheid über die Verhängung der Zwangsstrafe datiert vom 05.02.2018 Beschwerde. Darin wurde ausgeführt, dass die Leistungsverpflichteten aus der Anordnung klar und zweifelsfrei

erkennen müssen können, was von ihnen verlangt werde, und die Abgabenbehörde habe die gesetzlichen Bestimmungen anzuführen, auf die sich ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stütze. Hier reiche die bloße Bezugnahme auf § 111 BAO nicht aus. Im Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe sei angeführt: „Die mit Bescheid vom 1. August 2017 angedrohte Zwangsstrafe wird gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit Euro 200,00 festgesetzt.“ Die gesetzlichen Bestimmungen, auf die die Abgabenbehörde ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stütze, fehlen. Die Bezugnahme auf § 111 BAO reiche jedenfalls nicht aus. Der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe sei daher rechtswidrig und aufzuheben.

Aus dem Wortlaut von § 111 Abs. 1 BAO (arg „Die Abgabenbehörden sind berechtigt [...]“) erschließe sich, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Die Abgabenbehörde habe dabei das Ermessen nach den Grundsätzen des § 20 BAO (Billigkeit und Zweckmäßigkeit) zu üben und die Ermessensausübung im Festsetzungsbescheid der Zwangsstrafe nachvollziehbar zu begründen. So genüge z.B. der alleinige Hinweis im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe, dass eine solche aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen erforderlich sei, nicht, sondern stelle eine mangelhafte Begründung dar, aus der eine Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ersichtlich sei (vgl. BFG 8.9.2015, RV/7103552/2014). Die Begründung laute wie folgt: „Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie die vorgenannte Abgabenerklärung nicht bis 22. August 2017 eingereicht haben.“ Aufgrund mangelhafter Begründung sei daher der gegenständliche Bescheid rechtswidrig. Es werde daher der Antrag gestellt, den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe von EUR 200,00 ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 15.03.2018 wurde die Beschwerde vom 12.03.2018 als unbegründet abgewiesen. Nach Anführung der Rechtsbestimmungen wurde ausgeführt, dass die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 grundsätzlich am 30. April 2016 bzw. am 30. Juni 2016 geendet habe. Aufgrund einer Quotenregelung für das Jahr 2015 habe die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2015 beim Bf. (spätestens) am 31. März des auf das Veranlagungsjahr zweit folgenden Kalenderjahres geendet, sohin am 31.03.2017. Der Bf. habe auch die ihm vom Finanzamt gesetzte Nachfrist (bis 02.05.2017 und bis 22.08.2017, letztere unter Androhung der nunmehr verhängten Zwangsstrafe) ungenutzt verstreichen lassen. Die genannte Erklärung sei vom Bf. bis dato nicht eingereicht worden.

Nachdem unbestritten sei, dass der Bf. zur Abgabe einer entsprechenden Abgabenerklärung verpflichtet und er der diesbezüglichen Aufforderung des Finanzamtes nicht fristgerecht nachgekommen sei, sei das ho. Finanzamt ohne Zweifel berechtigt gewesen, die angedrohte Zwangsstrafe zu verhängen. Die Entscheidung, ob und in welcher Höhe die Zwangsstrafe bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen festgesetzt wird, ist im Rahmen des Ermessens zu treffen. Ermessensentscheidungen sind nach § 20 BAO unter Beachtung von Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen

und sind jedenfalls zu begründen (vgl. VwGH 26.6.1992, 89/17/0010). Bei der Ermessensübung ist unter anderem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (vgl. Ritz, BAO³, § 111 Tz 10). Im vorliegenden Fall sei daher zu berücksichtigen, dass der Bf. seiner Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärung auch für das Jahr 2013 nicht nachgekommen sei, weshalb eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen vorgenommen wurde. Auch für das Kalenderjahr 2016 (keine Quotenregelung) sei bis dato keine Einkommensteuererklärung eingebracht worden. Gleiches gelte für das beschwerdeanhängige Kalenderjahr 2015. Die Verpflichtung, Abgabenerklärungen fristgerecht einzureichen, bestehe auch unabhängig davon, ob die Veranlagung zu einer Abgabennachforderung oder zu einer Abgabengutschrift führe.

Nach Ansicht des Finanzamtes übersteige die Höhe der festgesetzten Zwangsstrafe einerseits nicht den in § 111 Abs. 3 BAO genannten Betrag von € 5.000,00, andererseits unterschreite sie nicht die gebotene Höhe, um den Bf. zu einer Änderung seiner eher gleichgültigen Haltung zur Erfüllung abgabenrechtlichen Pflichten zu bewegen.

Es sei somit festzustellen, dass die Verhängung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung jedenfalls zweckmäßig gewesen sei und das vom Finanzamt ausgeübte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt worden sei.

Abschließend werde noch zu den vom steuerlichen Vertreter des Bf. angestellten Überlegungen, wonach der angefochtene Zwangsstrafenbescheid vom 05.04.2018 (wohl gemeint: 05.02.2018) allein deshalb rechtswidrig sei und ersatzlos aufzuheben wäre, weil der Bescheid mangelhaft begründet worden sei, bemerkt:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO habe ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liege, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen worden sei.

Nun sei dem Bf. zwar zuzugestehen, dass bei Ermessensentscheidungen - wie auch der Anwendung des § 111 BAO - erst die Begründung des Ermessens den Spruch des Bescheides nachvollziehbar mache (siehe Ritz, BAO⁴, § 93, Tz 10 ff) und deshalb eine Begründung, die eine Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes ermögliche, erforderlich sei (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93, Tz 13).

Wie der VwGH dazu jedoch ausgesprochen habe, stelle eine - entgegen § 93 Abs. 3 lit. a leg. cit. - fehlende oder mangelhafte Begründung zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, stehe jedoch der Annahme der Bescheidqualität nicht entgegen (VwGH 17.8.1998, 97/17/0401). In diese Richtung gehe auch die VwGH-Judikatur, wonach durch - im Rechtsmittelverfahren nachgeholte - Begründungen Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren saniert werden können (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Dies sei nun im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vorgenommen worden.

Mit Eingabe vom 20. März 2018 stellte die steuerliche Vertretung des Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Begründend wurde ausgeführt, dass die in der Beschwerde erhobenen Einwendungen wiederum nicht bearbeitet worden seien, eine allfällige rechtliche Würdigung ersetze keine Begründungsmängel. Diesbezüglich werde explizit auf die Behandlung des Einwandes zur Ermessensbegründung hingewiesen. Weiters wurde auf eine Entscheidung des BFG GZ RV/7102840/2017 verwiesen und daraus auszugsweise zitiert:

„Wie sich jedoch aus dem in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid 2015 ergibt, bezieht die Bf. keine nennenswerten Einkünfte neben den nichtselbständigen Einkünften. ... Vom Gesetz wäre ihr für die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine Frist von fünf Jahren eingeräumt. Aus diesem Blickwinkel kann in der wohl verspäteten Abgabe der Erklärung eine Verzögerung des Veranlagungsfortganges nicht erblickt werden.“

„Bei der Veranlagung der Bf. ergab sich keine Abgabennachforderung, sondern eine Gutschrift. ... Die Abgabenbehörde konnte daher mit der Verhängung der Zwangsstrafe kein Interesse an der Abgabeneinbringung verfolgen.“

„Im Hinblick auf die Tatsache, dass die Bf. nur über nichtselbständige Einkünfte verfügte und die Veranlagung eine Gutschrift ergab, erachtet das Bundesfinanzgericht die Festsetzung der Zwangsstrafe insgesamt als nicht zweckmäßig.“

Bei Analyse des Finanzamtskontos bzw. der Steuerakte der Vergangenheit (es wurden immer Gutschriften erzielt) hätte das Finanzamt erkannt, dass sämtliche seitens des Bundesfinanzgerichtes für die Nichtverhängung einer Zwangsstrafe genannten Voraussetzungen gegeben seien.

Darüber hinaus könne im Rahmen einer mündlichen Verhandlung erklärt werden, warum die Verhängung einer Zwangsstrafe im konkreten Fall jedenfalls rechtswidrig sei.

Mit Bericht vom 22. März 2018 legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor. Dazu übermittelte das Finanzamt eine ausführliche schriftliche Stellungnahme.

Mit Fax vom 23. März 2018 übermittelte der steuerliche Vertreter dem BFG nachstehende Ergänzung zum Vorlageantrag bzw. der Beschwerdeentscheidung vom 15. März 2018.

Die Verständigung von der Vorlage wurde über Finanzonline übermittelt.

Darin wurde unter anderem festgehalten, dass aus einer Entscheidung (GZ RV/7102840/2017) "Zitate herausgepickt" worden seien.

Dem sei entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht verantwortungsbewusst, fachlich objektiv und mit Weitsicht sämtliche Aspekte berücksichtigt habe, welche für die Verhängung einer Zwangsstrafe relevant seien und sei zur Entscheidung gelangt, dass eben mehr Gründe (oder wesentlichere Gründe) gegen als für die Verhängung einer

Zwangsstrafe gesprochen hätten. Nach ihrer Interpretation komme es auf ein Überwiegen überhaupt nicht an und es wäre auch im Rahmen der Entscheidung GZ RV/7102840/2017 jedenfalls eine Zwangsstrafe zu verhängen gewesen.

Seitens des Finanzamtes sei jedenfalls übersehen worden, dass wesentliche Einwendungen im Rahmen der Beschwerde auch in der Vorlage unbeantwortet geblieben seien.

Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung werde auch zu erläutern sein, warum im konkreten Fall ein derartig begrüßenswertes Arbeitstempo angewendet werde, wenn doch andere Fälle, die auch vorgelegt werden könnten, jahrelang unbearbeitet bleiben würden.

Im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor dem BFG könne jedoch relativ einfach dargelegt werden, warum im konkreten Fall eine Verhängung einer Zwangsstrafe rechtswidrig sei.

Vorweg ist festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter im Zuge der mündlichen Verhandlung am 5. Juni 2018 den Antrag auf Abhaltung einer Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen hat. Ergänzend wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass beziehungsweise auf eine Entscheidung des VwGH zur Zahl 89/17/0010, die Ermessensübung bei der Verhängung einer Zwangsstrafe sachverhaltsbezogen vorzunehmen ist. Dies ist jedoch in der Beschwerdevorentscheidung, welche Gegenstand dieser Verhandlung ist, nicht gegeben. Als Beweis dafür, dass in der gegenständlichen BVE das Ermessen wortgleich in einer anderen Entscheidung wieder gegeben wurde, legte der steuerliche Vertreter die BVE von XY ebenfalls vom 21.3.2018 vor.

Der Begründungsmangel, der eingewendet wurde, wurde im erstinstanzlichen Verfahren durch die Vorlage nicht saniert. Zudem sei für ihn nicht nachvollziehbar, dass das Finanzamt Tulln seit Jahren einem Erklärungswechsel nicht zustimmt (Der Bf. hat seit 2012 nur nichtselbständige Einkünfte). Ein Erklärungswechsel wurde letztmalig am 3. Mai 2018 beantragt und legt einen Auszug aus Finanzonline vom 3. Juni 2018 vor, wonach der Antrag vom 3.5.2018 nicht durchgeführt wurde. Weiters wurden die Daten des Steueraktes für 2016 und 2017 vorgelegt, woraus ersichtlich ist, dass der Bf. nur mehr einen Lohnzettel hat.

Der Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass bei zwei lohnsteuerpflichtigen Einkünften, es den Tatbestand der Pflichtveranlagung gibt. In § 41 EStG und § 42 EStG steht, dass eine Erklärung abzugeben ist, wenn das Einkommen mehr als 11.000,--€ beträgt.

Steuerlicher Vertreter : Zur Veranlagung des Jahres 2015 wird seitens des Finanzamtes eingewendet, dass hier zwei lohnsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Hinsichtlich des Einkommens von der Marktgemeinde A. wird darauf hingewiesen, dass hier ein Betrag von 237,78 € bezahlt wurde. Von dieser Zahlung kann bei Gemeindevertretern eine Betriebsausgabenpauschale von 438,-- € abgezogen werden. Es stellt sich

daher die Frage, ob hier nur ein lohnsteuerpflichtiges Einkommen vorliegt, weil das lohnsteuerpflichtige Einkommen bei der Marktgemeinde A. 0,-- € beträgt, oder ob nicht eine Betriebsausgabenpauschale bei anderen Einkünften abgezogen werden könnte, wie offensichtlich das Finanzamt Tulln davon ausgeht. Eine derartige Entscheidung zu dieser Thematik des VwGH ist nicht bekannt, würde jedoch eine grundsätzliche Rechtsfrage darstellen.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters geht um die Grundfrage, ob die Entscheidung des BFG aus dem Jahr 2017 RV/7102840/2017, vergleichbare Entscheidungen des UFS aus dem Jahr 2005, RV/1443-W/05 UFS RV/1288-W/09 oder UFS RV/2885-W/09, auf den konkreten Sachverhalt anwendbar sind. Im Vorlagebericht nimmt das Finanzamt Tulln Bezug auf die Entscheidung des UFS RV/0114-L/08, wo auch eine geringe Nachzahlung festgehalten wurde, es ist vollkommen klare und ständige Judikatur, dass bei ausschließlichen Gutschriften seit 6 Jahren sämtliche Informationen liegen vor, die Verhängung einer Zwangsstrafe unmöglich ist (siehe eben BFG Entscheidung 29. Juni 2017). „Bei der Veranlagung der Bf. ergab sich keine Abgabennachforderung, sondern eine Gutschrift in Höhe von 232,-- Euro. Die Abgabenbehörde konnte daher mit der Verhängung der Zwangsstrafe kein Interesse an der Abgabeneinbringung verfolgen. Im Hinblick auf die Tatsache, dass der Bf. nur über nichtselbständige Einkünfte verfügt und die Veranlagung eine Gutschrift ergab, erachtet das Bundesfinanzgericht die Festsetzung der Zwangsstrafe insgesamt als nicht zweckmäßig.“

Der steuerliche Vertreter legt einen Auszug aus den Daten des Steuerkontos vor, wo ersichtlich ist, dass die Zwangsstrafe für das Jahr 2013 storniert wurde, gebucht am 1. September 2015.

Zudem sei aus dem Bescheid aus dem Jahr 2013 vom 2. September 2013 ersichtlich, dass keine Schätzung vorgenommen wurde und daher dem Beschwerdeführer auch kein Verhalten vorgeworfen werden kann, dass er die Erklärungen nicht abgegeben hat. Auf das offensichtlich falsche Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes im Vorlagebericht bzw. in der Beschwerdeentscheidung wo dezitiert behauptet wird, dass eine Schätzung notwendig war, wird hingewiesen. Ein Falschvorwurf kann niemals die Grundlage für eine Zwangsstrafe sein. Bei der Berücksichtigung der Grenzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit sind insbesondere zu berücksichtigen,

- das Verhalten des Abgabepflichtigen der Partei bei Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten
- der Grad des Verschuldens der Partei
- die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabepflichtigen
- die abgabenrechtliche Bedeutung der veranlagten Leistung.

Die Prozessökonomie bzw. die Gleichmäßigkeit der Besteuerung können jedoch keine Grundlage für die Verhängung einer Zwangsstrafe darlegen. Würde man der

Argumentation des Finanzamtes folgen, würde nach Verhängung einer Zwangsstrafe keine Steuererklärung mehr notwendig sein. Dies entspricht nicht dem BAO Kommentar.

Der Vertreter des Finanzamtes legt einen Auszug aus den Steuerdaten vor, wo ersichtlich ist, dass für den Zeitraum 2013 ein Schätzungsauftrag mit 14. Juli 2015 gesetzt wurde. Davor hat es eine automatische Erinnerung am 23.2.2015 mit einer Nachfrist bis 16.3.2015 gegeben, eine Erinnerung vom 28.4.2015 (NF bis 20.5. 2015) und Androhung einer Zwangsstrafe, Zurückweisung. Am 15.6.2015 Festsetzung der Zwangsstrafe mit 200,-- €. Diese wurde jedoch aufgehoben.

Das BFG hat über die Beschwerde erwogen

Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund der Aktenlage und der mündlichen Verhandlung von nachstehendem Sachverhalt aus:

Mit Bescheid vom 21. März 2017 wurde der Bf. aufgefordert bis 2. Mai 2017 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 einzureichen.

Mit einem weiteren Bescheid vom 1. August 2017 wurde der Bf., da er offenbar übersehen habe, die Einkommensteuererklärung für 2015 einzureichen, aufgefordert dies bis 22. August 2017 nachzuholen und es wurde ihm für den Fall, dass er dem Ersuchen nicht Folge leisten würde, eine Zwangsstrafe in Höhe von € 200,00 angedroht.

Da diese Frist ungenutzt verstrichen ist, wurde mit Bescheid vom 5. Februar 2018 wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für 2015 eine Zwangsstrafe in Höhe von € 200 festgesetzt und eine weitere Nachfrist bis 26. Februar 2018 gesetzt.

Am 3. Mai 2018 wurde die Erklärung für das Jahr 2015 elektronisch übermittelt, aus der sich ein Einkommen von € 12.199,25 ergibt.

Auf den vorliegenden Fall sind nachstehende Rechtsvorschriften anzuwenden:

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. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Die Abgabenbehörde kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen

nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen (§ 134 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 42 Abs. 1 EStG 1988 hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn

1. er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder

.....

3. wenn das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, mehr als 11.000 Euro betragen hat; liegen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 1,2,5,6 oder 7 vor, so besteht Erklärungspflicht dann, wenn das zu veranlagende Einkommen mehr als 12.000 Euro betragen hat, oder

...."

§ 41 Abs. 1 EStG 1988 normiert: Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn

1. ...

2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind....."

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. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

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 in Verzug ist (§ 111 Abs. 2 leg.cit).

Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen (§ 111 Abs. 3 BAO).

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörden bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 20.9.1988, 88/14/0066; 27.9.2000, 97/14/0112).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 26.6.1992, 89/17/0010; VwGH 22.2.2000, 96/14/0079). Dabei ist das Ermessen im Rahmen der von der Ermessen einräumenden Bestimmung vorgegebenen Kriterien, subsidiär im Rahmen der von § 20 BAO gezogenen Grenzen der

Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu üben. Insbesondere ist zu berücksichtigen (Ritz, BAO ⁵, § 111, Tz 10):

- das bisherige Verhalten der Partei bei Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten
- der Grad des Verschuldens der Partei
- die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabepflichtigen
- die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Hinsichtlich Zweckmäßigkeit liegt der Sinn der Zwangsstrafe im Veranlagungsfortgang. Der Behörde soll ohne weitere Maßnahmen und Amtshandlungen ermöglicht werden, die Abgaben auf Grund der eingereichten Erklärungen festzusetzen.

Das Bundesfinanzgericht ist in seinem Erkenntnis gehalten, die Ermessenübung der Abgabenbehörde zu prüfen und das Ermessen in seinem Erkenntnis eigenverantwortlich zu üben (s. Ritz, BAO ⁵, § 20, Tz 11).

Der steuerlichen Vertretung des Bf. ist beizupflichten, dass die Behörde die Übung ihres Ermessens, die zur Verhängung der Zwangsstrafe geführt hat im Bescheid nicht begründet hat und damit die Begründung des Ermessens schuldig geblieben ist.

In der Beschwerdeentscheidung kann die nachgeholte Ermessensübung darin erblickt werden, als darauf eingegangen wurde, dass der Bf. seiner Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärung auch für das Jahr 2013 nicht nachgekommen und deshalb eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen vorgenommen worden sei. Auch für das Jahr 2016 (keine Quotenregelung) sei bis dato keine Einkommensteuererklärung eingebracht worden. Zudem wurde ausgeführt, dass die Verhängung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung jedenfalls zweckmäßig gewesen sei und das vom Finanzamt ausgeübte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt worden ist.

Bei Anwendung der Bestimmung des § 111 BAO auf den gegenständlichen Fall ergibt sich, dass nach Zusendung einer Steuererklärung, einer Erinnerung und einer weiteren Erinnerung zur Abgabe einer Erklärung unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 200,00, die Verhängung einer Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht erfolgt ist, da bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe keine Steuererklärung eingereicht wurde.

Denn für die Verhängung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen ist unerheblich, ob im Verfahren später Einkünfte welcher Art und in welcher Höhe festgestellt werden, da die Verhängung der Zwangsstrafe allein den Zweck verfolgt, die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten.

Der Einwendung des steuerlichen Vertreters, wonach der Bf. nicht zu veranlagten wäre, da er nur nichtselbständige Einkünfte bezogen habe, wird entgegengehalten, dass unabhängig davon, ob und in welcher Höhe Einkünfte vorliegen, bei Zusendung einer Steuererklärung diese dem Finanzamt ausgefüllt zurückzusenden ist, da die Rechtspflicht zur Abgabe der Steuererklärung auch dann besteht, wenn der Steuerpflichtige der Meinung ist, nicht steuerpflichtig zu sein (VwGH 26.1.1998, 97/17/0035).

Anders als im vom steuerlichen Vertreter wiederholt zitierten Erkenntnis des BFG vom 29. Juni 2017, RV/7102840/2017, liegt im vorliegenden Fall sehr wohl die Berechtigung des Finanzamtes dem Grunde nach vor, eine Zwangsstrafe festzusetzen, da der Bf. im Jahr 2015 Einkünfte von zwei bezugsauszahlenden Stellen zeitweise gleichzeitig bezogen hat, einmal in Höhe von € 237,78 und einmal in Höhe von € 12.923,47. Damit liegt die Voraussetzung des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (Pflichtveranlagungstatbestand) vor, da das zu veranlagende Einkommen € 12.199,25 beträgt.

Diesem Umstand kommt jedoch insofern keine Bedeutung zu, als die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung schon aufgrund § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Aufforderung des Finanzamtes) besteht.

In der mündlichen Verhandlung ergab sich, dass das Finanzamt das Ermessen im Jahr 2015 nicht richtig geübt hat, da der Bf. das vom Finanzamt vorgeworfene Fehlverhalten im Jahr 2013, welches als Grundlage für die Zwangsstrafe für das Jahr 2015 herangezogen wurde nicht begangen hat. Dies deswegen, weil einerseits die Zwangsstrafe für das Jahr 2013 nachweislich am 1. September 2015 storniert wurde und andererseits die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 15. März 2018 angeführte Schätzung aus dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 vom 2. September 2015 nicht ersichtlich ist.

Da dem Bf. nach Ansicht des BFG im Jahr 2013 tatsächlich kein Fehlverhalten vorzuwerfen ist und somit im Jahr 2015 kein weiteres Fehlverhalten vorlag, ist dies bei der Ermessensübung bezüglich der Höhe der Zwangsstrafe zu berücksichtigen.

Des Weiteren sind zu Gunsten des Bf. die wirtschaftlichen Verhältnisse sowie der Umstand zu berücksichtigen, dass die Einkommensteuerveranlagung 2015 voraussichtlich eine Gutschrift ergeben wird.

Die Zwangsstrafe wird daher aus oa Gründen auf € 100,00 herabgesetzt.

Eine im Ausmaß von € 100,00 verhängte Zwangsstrafe erfüllt nach Ansicht des BFG das öffentliche Anliegen am gesetzlichen Verfahrensziel der Anhaltung von Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe von Steuerklärungen und gibt somit im Rahmen der Ermessensentscheidung der Zweckmäßigkeit den Vorrang gegenüber der Billigkeit, da auch das bisherige Verhalten des Abgabepflichtigen mitberücksichtigt wurde.

Erst nach Festsetzung der Zwangsstrafe war der Bf. dazu zu bewegen, den Behördenauftrag zu erfüllen. Hinderungsgründe, die die rechtzeitige Abgabe der

Steuererklärung unmöglich gemacht haben, hat der steuerliche Vertreter des Bf. weder in der Beschwerde noch in der mündlichen Verhandlung vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

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.

Da der Sachverhalt unstrittig ist und die rechtliche Beurteilung auf dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sowie der Rechtsprechung des VwGH basiert, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 12. Juni 2018