

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende MMag. Elisabeth Brunner und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Alexander Hajicek, Mag. Gertraud Lunzer und KR Ing. Hans Eisenkölbl über die Beschwerde des A***B***, vertreten durch fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, 3100 St. Pölten, Rennbahnstraße 43 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für 2015 in der Sitzung am 26.06.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat seine Abgabenerklärungen für das Veranlagungsjahr 2015 nicht fristgerecht eingereicht. Daher wurde er vom Finanzamt mit Schreiben vom 21.10.2016 daran erinnert und aufgefordert, die Erklärungen einzureichen. Diese Erinnerung blieb erfolglos. Deshalb wurde, datiert mit 05.12.2016 ein weiteres Erinnerungsschreiben übermittelt, in dem die Festsetzung einer Zwangsstrafe iHv € 300,00 angedroht wurde. Da der Beschwerdeführer die Einreichung der Abgabenerklärungen dennoch weiterhin unterließ, wurde sodann mit Bescheid vom 25.01.2017 eine Zwangsstrafe in Höhe von € 300,00 festgesetzt.

Die dagegen erhobene Beschwerde begründete der Beschwerdeführer im Wesentlichen damit, der Leistungsverpflichtete müsse aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkennen können, was von ihm verlangt werde. Die Behörde habe die gesetzlichen Bestimmungen anzuführen, auf die sich ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stütze. Eine bloße Bezugnahme auf § 111 BAO reiche nicht aus. Die Begründung des gegenständlichen Bescheides laute wie folgt: „Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie die vorgenannten Abgabenerklärungen nicht bis 27. Dezember 2016 eingereicht haben.“ Aufgrund mangelhafter Begründung sei der gegenständliche Bescheid rechtswidrig und daher aufzuheben.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde darin ausgeführt, der Beschwerdeführer sei nach den Abgabenvorschriften verpflichtet, Jahressteuererklärungen für die Einkommensteuer und für die Umsatzsteuer einzureichen. Nachdem eine Erinnerung vom 21.10.2016 erfolglos geblieben sei, sei mit einem weiteren Erinnerungsschreiben (Bescheid) vom 5.12.2016 die Festsetzung einer Zwangsstrafe angedroht und in der Folge, nachdem erneut keine Erklärungen abgegeben worden waren die Zwangsstrafe mit Bescheid vom 25.1.2017 festgesetzt worden. Die Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2015 sei bis zur Vorlage der Beschwerde an das BFG noch nicht erfolgt. Nach §134 Abs 1 BAO sei die Abgabenerklärung für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen (bzw bis Ende des Monates Juni, wenn die Übermittlung elektronisch erfolge). Da der Beschwerdeführer von einem Steuerberater vertreten werde, bestünde eine generelle Quotenregelung. Die Abgabenbehörden seien 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 ließen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehöre auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung bestünde. Vor Festsetzung einer Zwangsstrafe, müsse 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 müssten schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug sei. Der Zweck der Zwangsstrafe sei, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei (zB Abgabepflichtiger) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl zB VwGH 27.09.2000, 97/14/0112). Zwangsstrafen dürften nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter falle beispielsweise auch die Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 28.10.1998, 98/14/0091). Vor Festsetzung der Zwangsstrafe sei im Rahmen einer Erinnerung, wonach der Beschwerdeführer vergessen hätte, die Abgabenerklärungen einzureichen, eine Androhung auf Festsetzung der Zwangsstrafe in Höhe von € 300,00 vorgenommen worden. Da der Beschwerdeführer wieder nicht darauf reagiert hätte, sei in der Folge die Festsetzung der Zwangsstrafe durchgeführt worden. Der angefochtene Bescheid vom 25.1.2017 würde alle Bescheidmerkmale aufweisen. Es sei richtig, dass in der Begründung des beschwerdegegenständlichen Zwangsstrafenbescheides nicht auf das Ermessen eingegangen worden sei und daher die Begründung unzureichend sei. Begründungsmängel könnten allerdings im Abgabenverfahren im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens grundsätzlich saniert werden (vgl zB VwGH 17.2.1994, 93/16/0117). Der Begründungsmangel werde daher mit der gegenständlichen Beschwerdeverentscheidung saniert. Zur Ermessensübung wurde ausgeführt, dass der Betrag der Vorschreibung mit € 300,00 innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen (Höchstbetrag € 5.000,00) liege und demnach keine Ermessensüberschreitung gegeben sei. Die maßgebenden Kriterien für die

Ermessensübung würden sich primär aus der das Ermessen einräumenden Norm ergeben. Ermessensentscheidungen seien nach Billigkeit, also unter Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und nach Zweckmäßigkeit, das hieße unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu treffen. Aufgrund der Tatsache, dass der Abgabepflichtige (das Verhalten des abgabenrechtlichen Vertreters sei dem Abgabepflichtigen zuzurechnen) trotz wiederholter Aufforderung den gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen sei, sei dieser Umstand als erschwerend einzustufen. Auch schon für das Veranlagungsjahr 2014 seien die Erklärungen erst übermittelt worden, nachdem die Einreichung derselben durch eine Erinnerung vom 5.4.2016 eingefordert worden sei. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hätte insofern Berücksichtigung gefunden als mit € 300,00 der Zwangsstrafenbetrag ohnehin sehr niedrig sei. Bei der Festsetzung der Zwangsstrafe sei jedoch nicht nur das steuerrechtliche Verhalten (wiederholte Aufforderung für 2015, einmalige Erinnerung für 2014) berücksichtigt worden, sondern auch die Tatsache, dass die rechtzeitige Abgabe von Erklärungen für das Abgabenaufkommen des Staates von Bedeutung sei. Das Interesse der Partei - auf Nichtfestsetzung einer Zwangsstrafe - trete angesichts des Interesses der Abgabenbehörde, nämlich durch die Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen die Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten, in den Hintergrund. Die Zwangsstrafe sei daher zu Recht verhängt worden und sei die Höhe von € 300,00 angesichts der Tatsache, dass dies 6% des Höchstausmaßes seien, als angemessen zu beurteilen.

Der Beschwerdeführer ist zur von ihm beantragten mündlichen Verhandlung nicht erschienen. Die Vertreterin der Amtspartei brachte zum Vorbringen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag, wonach aufgrund eines auf dem Steuerkonto bestehenden Guthabens eine Strafe nicht zulässig sei, ergänzend vor, dass die Zwangsstrafe das Guthaben vermindert habe und der Strafe daher sehr wohl ein Strafcharakter zugekommen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch: Einsicht in die Finanzdatenbank und folgende im Finanzamtsakt aufliegende Schriftstücke: Erinnerungsschreiben vom 21.10.2016, Erinnerungsschreiben vom 5.12.2016, Bescheid vom 25.1.2017, Einkommensteuerbescheid 2015.

Danach steht nachstehender **Sachverhalt** unstrittig fest:

Der Beschwerdeführer hat trotz mehrfacher Erinnerung (21.10.2016 und 5.12.2016) durch das Finanzamt keine Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für 2015 abgegeben. Mit Erinnerungsschreiben vom 5.12.2016 wurde die Festsetzung einer Zwangsstrafe iHv € 300,00 vom Finanzamt angedroht, die dann mit Bescheid vom 25.01.2017 festgesetzt wurde. Die Einkommensteuer 2015 wurde im Schätzungsweg rechtskräftig mit € 3.415,00 festgesetzt (22.5.2017). Die Umsatzsteuer 2015 wurde im Schätzungsweg rechtskräftig

mit € 3.227,00 festgesetzt (22.5.2017). Die Einreichung der Steuererklärungen 2015 ist nicht erfolgt. Für das Veranlagungsjahr 2014 war die Abgabe der Erklärungen erst am 19.5.2016 erfolgt nachdem die Einreichung derselben durch eine Erinnerung vom 5.4.2016 eingefordert worden war.

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist unstrittig und findet in den eingesehenen Unterlagen bzw Beweismitteln Deckung.

Rechtlich folgt daraus:

Gemäß § 111 Abs 1 erster Satz 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. Nach dem ersten Satz des § 111 Abs 2 BAO muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistungen aufgefordert werden.

Nach § 133 Abs 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Eine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung ist eine mit Zwangsstrafe erzwingbare verfahrensleitende Verfügung der Abgabenbehörde (vgl VwGH 24.05.2007, 2006/15/0366).

Der Beschwerdeführer wurde wiederholt (21.10.2016 und 5.12.2016) zur Einreichung der Abgabenerklärungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2015 aufgefordert, ohne dass er darauf reagierte. Letztlich wurde (5.12.2016) die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 300,00 angedroht, wenn die Erklärungen nicht bis 27.12.2016 eingereicht würden.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar oder bereits erfolgt wäre. Dies wird gegenständlich weder behauptet noch sind diesbezüglich Hinweise aktenkundig.

Der Zweck der Zwangsstrafe ist die Unterstützung der Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele. Die Erforderlichkeit der Festsetzung der Zwangsstrafe war gegeben, weil der Beschwerdeführer die vorgenannten Abgabenerklärungen trotz mehrmaliger diesbezüglicher Aufforderung nicht bis 27.12.2016 eingereicht hat.

Im Bescheid vom 25.01.2017 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe war die vom Beschwerdeführer zu erbringende nicht vertretbare Leistung mit der Aufforderung, die bisher nicht abgegebenen Abgabenerklärungen, Einkommensteuererklärung 2015 und Umsatzsteuererklärung 2015 bis zum 27.12.2016 einzureichen, zweifelsfrei und ausreichend bestimmt. Es konnte daher für den Beschwerdeführer kein Zweifel bestehen,

welche Leistungen er zu erbringen gehabt hätte und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärungen verbunden sein würden. Auch die Frist, innerhalb derer die Erklärungen abzugeben gewesen wären, war mit mehr als drei Wochen ausreichend bemessen worden.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei der Ermessensübung ist ua zu berücksichtigen: das bisherige, die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen bei Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung, die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung (*Ritz*, BAO⁶, § 111 Tz 10).

Auch für das Veranlagungsjahr 2014 war die Abgabe der Erklärungen erst am 19.5.2016 erfolgt, nachdem die Einreichung derselben durch eine Erinnerung vom 5.4.2016 eingefordert worden war. Das Streitjahr betreffend weigerte sich der Beschwerdeführer beharrlich, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen. Er hat die Steuererklärungen für das Jahr 2015 nicht eingereicht. Die Bemessungsgrundlagen wurden im Schätzungsweg ermittelt und die Einkommensteuer rechtskräftig mit € 3.415,00, die Umsatzsteuer rechtskräftig mit € 3.227,00 festgesetzt. Der Beschwerdeführer verletzte nicht nur seine Erklärungspflicht, sondern verursachte eine im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen spätere Abgabenfestsetzung und -entrichtung. Unter diesen Umständen ist nicht erkennbar, dass das von der Abgabenbehörde angewandte Zwangsmittel mit dem angestrebten Ziel der Erklärungsabgabe unvereinbar wäre. Ebensowenig ist zu ersehen, mit welchen gelinderen Mitteln der Beschwerdeführer zur Erfüllung der ihm obliegenden Erklärungspflicht bewegt werden hätte könnte. Warum unter diesen Umständen den Beschwerdeführer kein vorwerfbares Verschulden treffen sollte, wurde auch nicht ansatzweise dargetan.

Was die Höhe der verhängten Zwangsstrafe anlangt, ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde lediglich sechs Prozent des gesetzlich vorgesehen Höchstbetrages festgesetzt hat. In Hinblick auf die Beharrlichkeit, mit der sich der Beschwerdeführer weigert, seine abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, bewegt sich die Abgabenbehörde nach Ansicht des Senates am unteren Rand der möglichen Ermessensübung.

Das Finanzamt hat den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe lediglich damit begründet, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich gewesen sei, weil der Beschwerdeführer die gegenständlichen Abgabenerklärungen nicht bis 27. Dezember 2016 eingereicht habe. Das Beschwerdevorbringen, wonach damit das Ermessen bei

der Festsetzung der Zwangsstrafe im Bescheid nicht ausreichend begründet worden ist, ist zutreffend.

Jedoch können bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH vom 30.06.2015, 2012/15/0045; VwGH vom 14.12.2005, 2001/13/0281). Bereits in der Beschwerdevorentscheidung wurde der Begründungsmangel des Erstbescheides durch Verweis auf die relevanten gesetzlichen Grundlagen und durch Nachholen der Begründung des Ermessens für die Festsetzung der Zwangsstrafe ausreichend saniert. Im Vorlageantrag wurde der Begründung der Beschwerdevorentscheidung nichts mehr entgegnet.

Die Verhängung der Zwangsstrafe erfolgte daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht.

Zur Unzulässigkeit 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. Im Streitfall war lediglich die unstrittige Rechtslage auf den ebenfalls unstrittigen Sachverhalt anzuwenden. Bei dieser schlichten Rechtsanwendung handelt es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Die Beschwerde war daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 26. Juni 2018