

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri und die weiteren Beisitzer A, B, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich und C, Wirtschaftskammer Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin D, in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 in der am 19. September 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 2. November 2017 teilte das Finanzamt der Beschwerdeführerin (Bf.) mit, sie hätte offenbar übersehen, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2016 fristgerecht einzureichen, und ersuchte sie, dies bis 23. November 2017 nachzuholen.

Da die Abgabenerklärungen 2016 innerhalb der gesetzten Frist nicht einlangten, forderte das Finanzamt die Bf. neuerlich - diesmal unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe in der Höhe von 500 Euro – auf, dies bis 15. Februar 2018 nachzuholen.

Da die Bf. auch dieser Aufforderung nicht nachkam, setzte das Finanzamt gegen sie mit Bescheid vom 21. März 2018 gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe in der Höhe von 300 Euro fest. Gleichzeitig wurde sie aufgefordert, die nicht abgegebenen Abgabenerklärungen 2016 bis 11. April 2018 einzureichen.

Am 24. April 2018 legte die Bf. die Abgabenerklärungen 2016 vor. Mit der gleichzeitig eingebrachten Beschwerde gegen den Bescheid über die Verhängung der Zwangsstrafe beantragte die Bf. die ersatzlose Behebung des Bescheides wegen Rechtswidrigkeit sowie –

im Falle der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht – die Entscheidung durch einen Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Begründend wurde Folgendes vorgebracht:

"Die Leistungsverpflichteten müssen aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkennen können, was von ihnen verlangt wird, und die Abgabenbehörde hat die gesetzlichen Bestimmungen anzuführen, auf die sich ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stützt. Hier reicht die bloße Bezugnahme auf § 111 BAO nicht aus (vgl. Stoll, BAO 1200).

Im Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist angeführt: 'Die mit Bescheid vom 25. Jänner 2018 angedrohte Zwangsstrafe wird gemäß § 111 BAO mit Euro 300,00 festgesetzt.

Die gesetzlichen Bestimmungen, auf die die Abgabenbehörde ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stützt, fehlen (BFH 27.4.1955 BStBl 1955 III 178). Die Bezugnahme auf § 111 BAO reicht jedenfalls nicht aus (vgl. Felix, BB 1955, 723). Der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist daher rechtswidrig und daher aufzuheben.

Aus dem Wortlaut von § 111 Abs. 1 BAO (arg „Die Abgabenbehörden sind berechtigt [—]“) erschließt sich, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (vgl. Ritz, BAO 5 § 111, Rz 10; Ellinger et al, BAO 3 § 111 Anm 2, E 5; Stoll, BAO 1200). Die Abgabenbehörde hat 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 genügt z. B. der alleinige Hinweis im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe, dass eine solche aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen erforderlich war, nicht, sondern stellt eine mangelhafte Begründung dar, aus der eine Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ersichtlich ist (vgl. BFG 8. 9. 2015, RV/7103552/2014). Die Begründung lautet wie folgt: 'Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie die vorgenannte Abgabenerklärung nicht bis 15. Februar 2018 eingereicht haben.' Aufgrund mangelhafter Begründung ist daher der gegenständliche Bescheid rechtswidrig. Darüber hinaus entspricht die festgesetzte Zwangsstrafe rund 62% sämtlicher für das Jahr 2016 zu bezahlenden Einkommensteuern/Lohnsteuern. Eine derartige Strafhöhe ist unangemessen und schon deshalb rechtswidrig."

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Mai 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 10. Juni 2018 beantragte die Bf. die Entscheidung über ihre Beschwerde durch einen Senat des Bundesfinanzgerichtes sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und brachte in ihrem Vorlage Folgendes vor:

„Auf die Einwendungen in der Beschwerde bzw. die Beschwerdeverentscheidung wird verwiesen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht werden entsprechende Beweisanträge zur Darlegung der Gründe, warum im konkreten Fall die Verhängung einer Zwangsstrafe rechtswidrig ist, gestellt werden.

Weitere Einwendungen im Rahmen der mündlichen Verhandlung werden erhoben bzw. ausdrücklich vorbehalten.“

In der mündlichen Verhandlung brachte der Finanzamtsvertreter vor, dass das Finanzamt an den Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung festhalte. Betreffend die Ermessensübung wurde ergänzend ausgeführt, dass bereits im Jahr 2015 eine Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen angedroht worden sei und sich die Strafe des Jahres 2016 im unteren Bereich der möglichen Strafhöhe bewege.

Der steuerliche Vertreter der Bf. bringt vor, dass in einem gleichgelagerten Fall seitens desselben Finanzamtes ein gleichlautender Bescheid sowie eine gleichlautende Beschwerdeverentscheidung ergangen sei, weswegen davon ausgegangen werden könne, dass das Finanzamt kein individuelles Ermessen geübt habe. Da bei wortidenten Entscheidungen keine Ermessensübung vorliege, könne das Bundesfinanzgericht das Ermessen auch nicht prüfen.

Darüber hinaus genüge die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen allein nicht, um eine Zwangsstrafe festzusetzen; vielmehr müsse es auch immer eine Steuernachforderung geben. Auch liege im vorliegenden Fall mangels Fristversäumnis kein Verschulden vor, da die Abgabenerklärungen innerhalb der Quotenfrist abgegeben worden seien. Begründend für die verspätete Abgabe der Erklärungen führte der steuerliche Vertreter an, dass ihm die Bf. die Unterlagen nicht rechtzeitig übermittelt habe und er selbst nicht ausreichend Nachdruck ausgeübt habe. Letztlich verwies der steuerliche Vertreter auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Juni 2017, RV/7102840/2017.

Diesem Vorbringen trat der Finanzamtsvertreter insofern entgegen, als er vorbrachte, dass eindeutig ein Fristversäumnis vorliege und die mangelhafte Ermessensentscheidung seitens des Bundesfinanzgerichtes nachgeholt werden könne. Das seitens des steuerlichen Vertreters zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes werde insofern falsch verstanden, als darin die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde nach bejaht wurde und nur im Rahmen der Ermessensübung auf null herabgesetzt wurde. In diesem Zusammenhang verwies das Finanzamt auf die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes zu den Zahlen RV/7102243/2017 und RV/7101248/2018.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 wurden trotz zweimaliger Aufforderung und Androhung einer Zwangsstrafe nicht eingereicht, weswegen am 21. März 2018 eine Zwangsstrafe in der Höhe von 300 Euro festgesetzt wurde.

2. Beweiswürdigung:

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3.) Rechtliche Beurteilung:

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

Nach § 111 Abs. 2 BAO muss er Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistungen aufgefordert werden.

Gemäß § 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.

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.

Bei Anwendung der genannten Rechtslage auf den gegenständlichen Fall ergibt sich, dass nach wiederholter Aufforderung zur Einreichung der Abgabenerklärungen betreffend die

Umsatz- und Einkommensteuer 2016 - am 2. November 2017 erstmalig und am 25. Jänner 2018 unter Androhung einer Zwangsstrafe – die Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht erfolgte, weil die vorgenannten Abgabenerklärungen bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe nicht eingereicht wurden. Die seitens der Bf. für sich beanspruchte Quotenregelung kann am Umstand der Fristversäumnis der Bf. insofern nichts ändern, als diese keine generell abstrakte Norm (z.B. Verordnung) darstellt und daher keine formell wirksame Fristverlängerung bewirkt. Die Säumigkeit der Bf. trat daher formell bereits mit dem ungenützten Ablauf der gesetzlichen Abgabenerklärungsfrist ein.

Dem Einwand der Bf., wonach die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für die Festsetzung einer Zwangsstrafe allein nicht ausreiche, sondern es auch immer zu einer Abgabennachforderung kommen müsse, ist entgegen zu halten, dass es für die Verhängung einer Zwangsstrafe gänzlich unerheblich, ob und in welcher Höhe es in weiterer Folge im Abgabenverfahren zur Festsetzung der Abgaben kommt. Der Zweck der Zwangsstrafe besteht ausschließlich in der Unterstützung der Abgabenbehörden bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele. Eine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung stellt eine mit Zwangsstrafe erzwingbare verfahrensleitende Verfügung dar, die jedoch keine abschließende Entscheidung darüber ist, ob die aufgeforderte Person tatsächlich auch abgabepflichtig ist und ihr deswegen die Abgaben, über die die Abgabenerklärung gefordert wurde, vorgeschrieben werden (VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063).

Wenn die Bf. die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides damit begründet, dass die Leistungsverpflichteten klar und zweifelsfrei erkennen müssten, was von ihnen verlangt werde, und die bloße Bezugnahme der Abgabenbehörde auf § 111 BAO nicht ausreiche, ist dazu festzustellen, dass die von der Bf. zu erbringende nicht vertretbare Leistung mit der Aufforderung, die bisher nicht abgegebenen Abgabenerklärungen, Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2016 (Leistungsgebot) bis 15. Februar 2018 einzureichen, im Bescheid vom 25. Jänner 2018 über die Androhung einer Zwangsstrafe zweifelsfrei und ausreichend determiniert war. Auch war die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe mit 500 Euro aus dem Bescheid klar ersichtlich und wurde die Frist, die der Bf. gesetzt wurde, um die Abgabe der Erklärungen nachzuholen, mit drei Wochen völlig ausreichend bemessen.

Es konnte daher für die Bf. nicht der geringste Zweifel bestehen, welche Leistung sie zu erbringen hatte und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärung verbunden sein werden (Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 111 S 320). Der Einwand der Rechtswidrigkeit mangels ausreichend definierten Leistungsbegehrens kann daher seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht nachvollzogen werden.

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 insbesondere zu berücksichtigen: 1) das bisherige Verhalten der Partei bei der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten, 2) der Grad des Verschuldens der Partei, 3) die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen 4) die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen und 5) die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung (*Ritz*, BAO6, § 111 Tz 10).

Den Ausführungen der Bf., wonach im angefochtenen Bescheid das Ermessen nicht ausreichend begründet worden sei, ist zuzustimmen. Entgegen der Ansicht der Bf. führen jedoch derartige Mängel nicht zur zwingenden Aufhebung des Bescheides, vielmehr können bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN). Schon die Beschwerdeentscheidung hat die von der Bf. vermisste Ermessensübung teilweise nachgeholt.

Ergänzend wird auf folgende - für die Ermessensübung bei Zwangsstrafenfestsetzungen maßgebenden Umstände - hingewiesen (*Ritz*, BAO5, § 111, Tz 10):

1) *Das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei:* Das Finanzamt weist zu Recht darauf hin, dass schon im Vorjahr wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2015 eine Zwangsstrafe angedroht wurde.

2) *Der Grad des Verschuldens der Partei (bzw. deren Vertreters):* Die Bf. hat trotz zweimaliger Erinnerung die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2016 nicht eingebracht; erst nach der Zwangsstrafenfestsetzung wurde dies nachgeholt. In der mündlichen Verhandlung weist der steuerliche Vertreter betreffend das Verschulden an der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen selbst darauf hin, dass die Bf. ihre Abgabenerklärungen nicht rechtzeitig an ihn übermittelt und er selbst nicht ausreichend Nachdruck ausgeübt habe.

3) *Die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen und die wirtschaftlichen Verhältnisse:* Zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe waren der belangten Behörde – mangels Abgabe der entsprechenden Abgabenerklärungen - weder die Höhe der allfälligen Abgabennachforderung noch die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf. bekannt. Zudem teilt der Senat nicht die Literaturmeinung, die Höhe der Abgabennachforderung habe berücksichtigt zu werden (siehe bereits oben, VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063).

4) *Der abgabenrechtlichen Bedeutung des Falles:* Dem Umstand, dass sich bei der Veranlagung der Umsatzsteuer 2016 keine und bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2016 eine Nachforderung in der Höhe von lediglich 187 Euro ergeben hat, wurde dadurch Rechnung getragen, dass die Zwangsstrafe an der unteren Grenze, nämlich bloß mit 300 Euro, festgesetzt wurde.

Wenn sich die Bf. gegen die Höhe der verhängten Zwangsstrafe wendet, ist darauf hinzuweisen, dass das Gesetz für die Ermessensübung hinsichtlich der Höhe der Zwangsstrafe keine verbindlichen Vorgaben vorsieht. § 111 Abs. 3 BAO sieht lediglich vor, dass die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen darf. Daher ist jeweils im Einzelfall zu entscheiden, welche Höhe angemessen erscheint.

Bei Würdigung all der oben genannten Umstände stellt sich im Hinblick auf die Beharrlichkeit, mit der sich die Bf. geweigert hat, ihre abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die verhängte Zwangsstrafe in der Höhe von 300 Euro – dies entspricht 6% des gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrages – als äußerst gering dar.

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

C) 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.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weil das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Auch hat der Beschwerdefall keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung. Die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind daher nicht erfüllt.

Wien, am 20. September 2018