

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Andreas Stanek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Manuela Puntigam, Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Rennbahnstraße 43, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel betreffend einer Zwangsstrafe, in der Sitzung am 19. September 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Hausgemeinschaft (Bf.) erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und ist verpflichtet eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) sowie eine Umsatzsteuererklärung beim Finanzamt einzureichen. Die Bf. ist durch eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft vertreten.

Mit Bescheid vom 2. November 2017 teilte das Finanzamt der Bf. mit, sie hätte offenbar übersehen, die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2016 fristgerecht einzureichen. Unter Setzung einer Nachfrist bis zum 23. November 2017 wurde die Bf. – ohne Androhung einer Zwangsstrafe – ersucht, dies nachzuholen (BFG–Akt AS 1).

Da die Erklärung innerhalb der gesetzten Frist nicht einlangte, forderte das Finanzamt die Bf. mit Bescheid vom 29. Jänner 2018 neuerlich auf – diesmal unter Androhung einer

Zwangsstrafe von € 500,00 –, die geforderten Abgabenerklärungen bis zum 19. Februar 2018 einzureichen (BFG–Akt AS 2, Zustellnachweis BFG-Akt AS 4a).

Da auch diese Frist von der Bf. ungenutzt verstrich, setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 21. März 2018 im Ausmaß von € 300,00 fest. Begründend hielt das Finanzamt fest, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich geworden, weil die Bf. die geforderten Abgabenerklärungen nicht eingereicht habe (BFG–Akt AS 3, Zustellnachweis BFG-Akt AS 4b).

Mit Schriftsatz vom 23. April 2018 erhob der steuerliche Vertreter der Bf. Beschwerde, beantragte die Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem gesamten Senat und führte zur Begründung aus (BFG-Akt AS 5f):

" ... 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 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 € 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, BAO⁵ § III Rz 10; Ellinger et al, BAO³ § 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 und daher aufzuheben. Es wird daher der Antrag gestellt, den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe von € 300,00 ersatzlos aufzuheben. ... "

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Mai 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte dabei aus (BFG-Akt AS 7f):

" ... Unstrittig ist, dass die Bf. ihrer Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe der Einkommensteuererklärungen für 2016 nicht nachgekommen ist und eine Erinnerung vom 02.11.2016, sowie eine bescheidmäßige Erinnerung unter Zwangsstrafenandrohung vom 29.01.2017 erfolglos blieben.

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. VwGH 28.10.1998, 98/14/0091 , und VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366).

Da die gesetzliche Frist für die Einreichung der Steuererklärungen 2016 gemäß § 134 BAO mit Ende April 2017 bzw. Ende Juni 2017 endete, war die mit der Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 29.01.2018 gesetzte Nachfrist zur Erklärungsabgabe bis 19.02.2018 (drei Wochen) nicht unangemessen kurz. In diesem Bescheid war das Leistungsgebot – die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2015 – auch entgegen den Behauptungen der Bf. eindeutig determiniert.

Für einen Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabensfestsetzung ist die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Der Verwaltungsökonomie steht es entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils – teilweise mehrfach – urgieren muss. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde die für eine Abgabensfestsetzung erforderlichen Informationen allenfalls auch von Dritten beschaffen kann, rechtfertigt jedenfalls keineswegs die Nichtabgabe von Steuererklärungen, wenn eine Verpflichtung zur Abgabe dieser Steuererklärungen besteht.

Dass die Bf. oder ihr steuerlicher Vertreter infolge eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses gehindert waren, sowohl die Erklärungen zeitgerecht abzugeben als auch rechtzeitig einen Fristverlängerungsantrag zu stellen, hat die Bf. nicht behauptet. Es kann also davon ausgegangen werden, dass die Bf. an der nicht fristgerechten Einreichung der Abgabenerklärung ein Verschulden trifft, wobei ein allfälliges Verschulden des Vertreters dem Verschulden der Vertretenen gleichzuhalten ist (VwGH vom 13.3.1997, 93/14/0011, 22.1.2003, 2002/08/0259). Im gegenständlichen Fall hatte die Bf. fast 21 Monate bis zur erfolgten Festsetzung der Zwangsstrafe Zeit, die Abgabenerklärungen einzubringen.

Auch wurden die Jahre 2014 und 2015 die Abgabenerklärungen erst nach Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe eingebracht. ... "

Mit Bescheiden für das Jahr 2016 vom 23. Mai 2018 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuer schätzte das Finanzamt mangels geeigneter Anhaltspunkte die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO und setzte die Abgaben entsprechend fest (BFG-Akt AS 9 – 14).

Mit Schreiben vom 10. Juni 2018 beantragte die Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Dabei verwies die Bf. auf die

bisherigen Einwendungen und behielt sich vor im Rahmen der mündlichen Verhandlung Beweisanträge zur Darlegung der Gründe der Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Zwangsstrafe zu stellen bzw. entsprechende Einwendungen zu erheben (BFG-Akt AS 15f).

In der am 19. September durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies der **steuerliche Vertreter** auf die bisherigen Schriftsätze und brachte im Wesentlichen vor, dass im gegenständlichen Fall durch das Finanzamt keine individuelle Ermessensübung vorgenommen worden sei. Auch reiche die Nichtabgabe der Abgabenerklärungen für sich allein nicht aus eine Zwangsstrafe zu verhängen, es müsse immer auch eine Steuernachzahlung geben.

Darüber hinaus treffe die Bf. keine Schuld bei der Fristversäumnis hinsichtlich der Nichtabgabe der Steuererklärungen, weil sämtliche Schriftstücke und Bescheide wegen der erteilten Zustellvollmacht zu Händen der Kanzlei (= steuerliche Vertretung der Bf.) zugestellt worden seien. Wegen Nichtbegleichung von Honoraren für das Jahr 2015 hätte der steuerliche Vertreter die Steuererklärungen 2016 nicht abgegeben. Die Klienten (= Bf.) hätten von der Androhung der Zwangsstrafe und dem Verhängen der Zwangsstrafe keine Ahnung, weswegen sie auch keine Schuld treffe. Den Bf. könne im gegenständlichen Fall die mangelnde Kenntnis eines Fehlverhaltens ihrer steuerlichen Vertretung nicht vorgeworfen werden. Eine Zwangsstrafe wäre allenfalls gegen die steuerliche Vertretung festzusetzen.

Dem **Vertreter der Amtspartei** zu Folge sei der zu beurteilende Sachverhalt unstrittig, zumal auch die Steuererklärungen der Jahre 2014 und 2015 erst nach Androhung einer Zwangsstrafe beim Finanzamt einlangten. Nunmehr - ein Jahr nach Festsetzung der Zwangsstrafe - seien die Erklärungen des Jahres 2016 mit einem Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der im Schätzungswege ergangenen Bescheide beim Finanzamt eingelangt.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters, die Nichtabgabe der Erklärungen für das Jahr 2016 mit von den Bf. nicht entrichteten Honorarforderungen zu begründen, beruhe auf dem interenen Verhältnis zwischen der steuerlichen Vertretung und ihrem Mandanten (= Bf.). Ein Verschulden der steuerlichen Vertretung sei der Bf. zuzurechnen und stelle die festgesetzte Strafe von € 300,-- (6% des Höchstausmaßes) eine angemessene Zwangsstrafe dar.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Gegenständlich zu beurteilen ist die Zulässigkeit der Verhängung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2016 und der Umsatzsteuererklärung 2016.

Hinsichtlich des maßgebenden und unstrittigen Sachverhaltes wird auf die obige Darstellung des Verfahrensganges verwiesen.

§ 111 BAO normiert:

"(1) Die Abgabenbehörden sind 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.

(2) 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 im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. "

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei, z.B. einen Abgabepflichtigen, zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112).

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden, wie z.B. die Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366). Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (VwGH 16.2.1994, 93/13/0025).

Zwangsstrafen dürfen nicht mehr verhängt werden, wenn die - wenn auch verspätet - befolgt wurde. Maßgebend ist diesbezüglich der Zeitpunkt der Wirksamkeit des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides; wird die Anordnung erst danach befolgt, so steht dies der Abweisung der Bescheidbeschwerde nicht entgegen (Ritz, BAO⁶, § 111 TZ 1 und die dort zitierte Judikatur).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.1992, 89/17/0010 ; VwGH 22.2.2000, 96/14/0079) und sind dabei unter anderem das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei (UFS 2.2.2010, RV/0806-K/07), der Grad des Verschuldens der Partei (UFS 9.9.2009, RV/2885-W/09), die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen bei Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung (UFS 9.9.2009, RV/2885-W/09), die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen sowie die abgabenrechtliche Auswirkung der verlangten Leistung zu berücksichtigen (UFS 6.6.2012, RV/0530-L/12; Ritz, BAO⁶, § 111 Rz 10).

Im Beschwerdeverfahren betreffend eine Zwangsstrafe festsetzende Bescheide sind nicht nur jene Umstände zu berücksichtigen, die bei der erstinstanzlichen Festsetzung

der Behörde bekannt waren, sondern auch weitere, etwa erst in der Beschwerde geltend gemachte und von der Behörde in freier Beweiswürdigung als zutreffend beurteilte Umstände (UFS 9.9.2009, RV/2885-W/09).

Sowohl im Bescheid vom 2. November 2017 (Erinnerung ohne Androhung einer Zwangsstrafe) als auch im Bescheid vom 29. Jänner 2018 (Erinnerung mit Androhung einer Zwangsstrafe) war die von der Bf. zu erbringende nicht vertretbare Leistung mit Nachholung der Abgabe der geforderten Steuererklärungen für 2016 bis zum 23. November 2017 bzw. bis zum 19. Februar 2018 ausreichend determiniert, verbunden mit dem Hinweis, dass die Frist zur Einreichung der betreffenden Abgabenerklärungen 2016 bereits zum Zeitpunkt der Ausfertigung dieses Bescheides abgelaufen war.

Auch die Höhe der maximal angedrohten Zwangsstrafe war mit € 300,00 aus dem Bescheid klar ersichtlich.

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, 320). Auch die Frist, innerhalb der die Erklärungen abzugeben sind, ist mit etwa drei Wochen völlig ausreichend bemessen worden.

Zutreffend sind die Ausführungen der Bf., im angefochtenen Bescheid sei das Ermessen nicht begründet worden. Derartige Mängel führen aber nicht zur zwingenden Aufhebung dieses Bescheides. Die Bf. übersieht nämlich, dass Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN). Schon die Beschwerdevorentscheidung hat die von der Bf. vermisste Ermessensübung nachgeholt, indem auf das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Bf. für die Jahre 2014 und 2015 verwiesen wurde.

Auf folgende für die Ermessensübung bei Zwangsstrafenfestsetzungen maßgebenden Umstände wird hingewiesen (Ritz, BAO⁶, § 111, Tz 10):

- Das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei:

Das Finanzamt weist zu Recht darauf hin, dass schon in den Vorjahren 2014 bzw. 2015 die geforderten Steuererklärungen erst nach Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe beim Finanzamt eingereicht wurden.

- Der Grad des Verschuldens der Partei (bzw. deren Vertreters):

Die Bf. hat trotz zweimaliger Erinnerung die geforderten Steuererklärungen für 2016 nicht eingebracht. Fristverlängerungsanträge zur Nachholung der geforderten Abgabe der Steuererklärungen wurden (auch) nicht gestellt.

- Der abgabenrechtlichen Bedeutung des Falles:

Den Umständen, dass sich in dem abgeleiteten Einkommensteuerverfahren eines der Beteiligten der Bf. eine Abgabennachforderung in Höhe von € 3.052,00 ergab sowie den

wirtschaftlichen Verhältnissen der Bf. bzw. deren Beteiligten wurde dadurch Rechnung getragen, dass die Zwangsstrafe an der unteren Grenze festgesetzt wurde.

- Ausmaß der Verspätung:

Die vom Finanzamt geforderten Erklärungen wurden bis dato nicht ein- bzw. nachgereicht. Im gegenständlichen Fall hatte die Bf. fast 21 Monate bis zur erfolgten Festsetzung der Zwangsstrafe Zeit, die Abgabenerklärungen einzubringen.

Beurteilt man den Beschwerdefall an diesen Ermessenskriterien so ergibt sich, dass die verhängte Zwangsstrafe von bloß € 300,00 – dies entspricht 6 % des maximal möglichen Ausmaßes – äußerst gering bemessen ist.

Der in der Verhandlung vorgebrachte Einwand des steuerlichen Vertreters, wonach die Bf. keine Schuld bei der Fristversäumnis hinsichtlich der Nichtabgabe der Steuererklärungen treffe, weil sämtliche Schriftstücke und Bescheide wegen der erteilten Zustellvollmacht zu Händen steuerlichen Vertretung der Bf. zugestellt wurden, vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Dabei übersieht der steuerliche Vertreter, dass die Bf. gegenüber dem Finanzamt nicht nur ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen, sondern auch die Handlungen und Unterlassungen derjenigen Personen zu vertreten hat, derer sie sich zur Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten bedient.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides war nicht zu erkennen, weswegen spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Wien, am 20. September 2018