

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Freiling in der Beschwerdesache Bfin., Adresse, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 9. August 2018 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, St.Nr. 000/0000, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Bescheid vom 17.3.2017 wurde die Beschwerdeführerin (Bfin.) aufgefordert, die Abgabenerklärungen für 2015 (Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/ Gemeinschaften und die Umsatzsteuererklärung) bis 2.5.2017 einzureichen. Nach den Angaben der Abgabenbehörde erfolgte die Abberufung unter Bedachtnahme auf die Quotenvereinbarung für berufsmäßige Parteienvertreter.

Mit Antrag vom 2.5.2017 hat die Bfin. ein Ansuchen um Fristverlängerung mit folgendem Inhalt abgegeben:

„Da wir noch nicht alle Unterlagen, die für die Fertigstellung der Steuererklärungen 2015 notwendig sind, erhalten haben bzw. noch nicht alle offenen Fragen klären konnten, ist es uns leider nicht möglich, die Frist für die Einreichung der Steuererklärungen 2015 einzuhalten. Wir ersuchen daher, aus genannten Gründen der beantragten Fristverlängerung (bis 31.5.2017) stattzugeben.“

Mit **Bescheid vom 3.5.2017** wies das Finanzamt Grieskirchen Wels das Ansuchen um Verlängerung der Frist ab. Angemerkt wurde, dass die genannten Abgabenerklärungen als fristgerecht eingebracht gelten, wenn sie bis 31. Mai 2017 beim oben angeführten Finanzamt eingereicht werden.

Am 31.5.2017 wurde ein weiteres Fristverlängerungsansuchen eingereicht und mit der gleichen Begründung um eine Verlängerung bis 30.6.2017 ersucht.

Dieses Ansuchen um Verlängerung der Frist vom 31.5.2017 wies das Finanzamt Grieskirchen Wels mit Bescheid vom 1.6.2017 ab und forderte die Bfin. zur unverzüglichen Abgabe der Steuererklärungen auf.

Mit **bescheidmäßiger Erinnerung vom 20.6.2017** forderte das Finanzamt die Bfin. unter Hinweis auf die Nichtabgabe der Erklärungen neuerlich auf, die Abgabe bis 11.7.2017 nachzuholen. Gleichzeitig wurde für den Fall der Nichtabgabe eine Zwangsstrafe von 300 Euro angedroht.

Mit **Bescheid vom 13.7.2017** setzte das Finanzamt Grieskirchen Wels die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 300 Euro fest, da die Erklärungen innerhalb der festgesetzten Frist nicht abgegeben wurden.

Gleichzeitig wurde die Bfin. aufgefordert, die bisher nicht abgegebenen Abgabenerklärungen bis 3.8.2017 beim Finanzamt einzureichen. Für den Fall der erneuten Säumnis wurde eine Zwangsstrafe von 600 Euro angedroht.

Mit Schreiben vom 3.8.2017 reichte die Bfin. erneut ein Fristverlängerungsansuchen (beantragte Frist 31.8.2017) mit identer Begründung wie in den beiden zuvor übermittelten Anträgen ein.

Mit **Bescheid vom 4.8.2017** wies das Finanzamt das neuerliche Ansuchen um Verlängerung der Frist vom 3.8.2017 ab und die Bfin. wurde zur unverzüglichen Abgabe der Steuererklärungen aufgefordert.

Mit **Bescheid vom 13.7.2018** setzte das Finanzamt Grieskirchen Wels die im Bescheid vom 13.7.2017 angedrohte Zwangsstrafe von 600 Euro fest.

Gleichzeitig wurde für den Fall des Nichteinreichens der Erklärungen bis 27.7.2018 eine weitere Zwangsstrafe von 1.000 Euro angedroht.

Mit **Bescheid vom 9.8.2018** hat das Finanzamt Grieskirchen Wels die im Bescheid vom 13.7.2018 angedrohte weitere Zwangsstrafe in Höhe von 1.000. Euro festgesetzt.

Gleichzeitig wurde für den Fall des Nichteinreichens der Erklärungen bis 31.8.2018 eine weitere Zwangsstrafe von 1.500 Euro angedroht.

Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe erforderlich war, weil die Bfin. der Aufforderung zur Abgabe Umsatzsteuer- und Feststellungserklärung nicht nachgekommen sei.

Am **16.8.2018** erhob die Bfin. **Beschwerde** gegen den Bescheid vom 13.7.2018 betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 600 Euro und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Zur Begründung verwies sie im Wesentlichen darauf,

dass die Gesellschafter zerstritten gewesen seien und die steuerliche Vertretung gewechselt hätte, weshalb die Erklärungen nicht hätten erstellt werden können.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22.8.2018** wies das Finanzamt Grieskirchen Wels die Beschwerde vom 16.8.2018 (betreffend die Zwangsstrafe von 600 €) als unbegründet ab.

Am 25.9.2018 wurden nach den Angaben des Finanzamtes die angeforderten Abgabenerklärungen abgegeben.

Am **24.10.2018** brachte die Bfin. nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 22.8.2018 einen Vorlageantrag ein. Das Finanzamt legte diese Beschwerde vom 16.8.2018 betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 600 Euro am **5.11.2018** dem Bundesfinanzgericht vor.

Das Bundesfinanzgericht hat diese Beschwerde gegen die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 600 Euro mit **Erkenntnis vom 26. Juni 2019, GZ. RV/5101620/2018**, als unbegründet abgewiesen.

Am **19.10.2018** erhob die Bfin. nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist auch **Beschwerde** gegen den Bescheid vom 9.8.2018 betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 1000 Euro und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Zur Begründung führte die steuerliche Vertretung aus, dass die Zwangsstrafe für die (mittlerweile eingereichten) Steuererklärungen 2015 verhängt worden sei. Die Androhung sei mit Bescheid vom 13.7.2018 erfolgt unter Festsetzung einer Frist bis zum 27.7.2018. Die derzeitige Vertreterin habe erst am 20.1.2018 die steuerliche Vertretung übernommen. Davor sei ein Schwesterunternehmen mit der steuerlichen Vertretung beauftragt gewesen, welche tatsächlich ein eigenständiges Unternehmen sei. Die Gesellschafter, welche rechtlich alle gemeinsam zur Abgabe der Steuererklärungen verpflichtet sind, seien zerstritten gewesen. Diese Streitereien hätten letztlich dazu geführt, dass drei der insgesamt sechs Gesellschafter ausgeschieden seien. Darüber hinaus habe es auch Meinungsverschiedenheiten mit der ehemaligen Steuerberatungskanzlei gegeben. Das Vertrauen der verbliebenen Gesellschafter sei nicht mehr gegeben gewesen. Diese Umstände hätten dazu geführt, dass die Steuerklärungen vom ehemaligen Steuerberater nicht fertig gestellt hätten werden können. Die Neuübernahme eines Klienten sei besonders bei einem langjährig bestehenden Unternehmen immer mit einem großen Mehraufwand verbunden. Die nunmehrige Vertreterin habe umgehend mit der Fertigstellung der Steuererklärungen 2014 begonnen. Anschließend hätte sie Ende April/ Mai 2018 den Auftrag für die Erstellung der Erklärungen für die Jahre 2015 und 2016 bekommen. Da sie erst vor kurzem mit der Erstellung der Abschlüsse beauftragt worden sei, sei es ihr nicht möglich gewesen, diese innerhalb der sehr kurzen Zeit zu finalisieren. Die angedrohte Frist zur Einreichung der Erklärungen sei in Anbetracht der Tatsache, dass die Erstellung eines Abschlusses eines Neuklienten nicht innerhalb von 3 Wochen erfolgen könne, zu kurz bemessen. Darüber hinaus sei die Androhung im Juli ausgesprochen

worden. In den Sommermonaten seien üblicherweise sehr viele Mitarbeiter auf Urlaub. Dies sei auch der Finanzverwaltung grundsätzlich bekannt, da die Quotenvereinbarung gerade auch diesem Umstand Rechnung trage. Zwangsstrafen seien grundsätzlich an den Steuerpflichtigen gerichtet. In diesem Fall aber bewirke die Verhängung der Zwangsstrafe de facto eine Bestrafung des steuerlichen Vertreters, da in der gesetzten Frist die Steuererklärung nicht erstellt hätte werden können. Dem Steuerpflichtigen sei es somit auch unmöglich gewesen, innerhalb der Frist die Steuererklärungen einzureichen.

Die Zwangsstrafe sei auch zu hoch bemessen, da diese bereits 20% der Höchststrafe betrage. Berücksichtige man die erste festgesetzte Strafe von 600 Euro ebenfalls, so habe die Behörde eine Zwangsstrafe von 32% der Höchststrafe für ein und denselben Sachverhalt verhängt. Darüber hinaus seien die amtsbekannten Umstände der Unmöglichkeit der Einreichung der Erklärungen durch die Abgabepflichtigen sowie auch andere berücksichtigungswürdige Umstände wie die Höhe der etwaigen Abgabennachforderung (die Gesellschaft habe im Jahr 2015 einen Verlust erzielt) nicht berücksichtigt worden. Aus dem beigelegten Posteingangsbuch gehe hervor, dass der Bescheid am 16.8.2018 in der Kanzlei der Vertreterin eingelangt sei und daher der Antrag auf Fristverlängerung fristgerecht am Montag, den 17.9.2018 erfolgt sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 29.10.2018** wies das Finanzamt Grieskirchen Wels die Beschwerde vom 19.10.2018 als unbegründet ab.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei (z.B. Abgabepflichtiger) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten.

Seitens des Finanzamtes wurden im gegenständlichen Fall mehrere Nachfristen gewährt und die festgesetzte Zwangsstrafe mit einer nochmaligen Erinnerung angedroht. Die erste Nachfrist wurde dabei bereits im Jahr 2017 per 2.5.2017 gewährt.

Streitigkeiten unter den Gesellschaftern sowie Meinungsverschiedenheiten können nicht als Begründung für die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen anerkannt werden.

Laut Aktenlage erfolgte die steuerliche Vertretung durch die LBG Wien Stb GmbH bereits Anfang Jänner 2018; eine verminderte Mitarbeiterzahl in den Sommermonaten aufgrund von Urlauben kann daher ebenfalls nicht als Begründung herangezogen werden.

Nach § 111 Abs. 3 darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von € 5.000,00 nicht übersteigen; die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde.

Aufgrund der langen Verfahrensdauer - Abberufung der Erklärungen 2015 am 17.3.2017 unter Setzung einer Nachfrist bis 2.5.2017, sowie weiterer erfolgloser Nachfristengewährungen - ist die Höhe der festgesetzten Zwangsstrafe mit Bescheid vom 9.8.2018 gerechtfertigt.“

Am **30.11.2018** beantragte die Bfin. die **Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht** .

Zur Begründung verwies die Vertreterin auf die Beschwerde und die dort beantragte Aufhebung bzw. Abänderung des angefochtenen Bescheides.

Mit **Vorlagebericht vom 24.1.2019** legte das Finanzamt Grieskirchen Wels die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Bfin. mehrmals mit identen - nicht aussagekräftigen - Begründungen um die Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen ersucht hat, aber nie die Erklärungen in den von ihr selbst angebotenen Fristen abgegeben hat.

Die Abgabenbehörde verwies auf die folgenden für die Ermessensübung bei Zwangsstrafenfestsetzungen maßgebenden Umstände:

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

Das Finanzamt wies darauf hin, dass schon im Vorjahr (2014) 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 mehrmals nach Erinnerungen des Finanzamtes mit identen Begründungen um die Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen ersucht, aber nie die Erklärungen in den von ihr selbst angebotenen Fristen abgegeben.

- Ausmaß der Verspätung:

Die vom Finanzamt geforderten Erklärungen wurden erst 17 Monate nach der ersten Aufforderung abgegeben (ca. 33 Monate nach Ende des betreffenden Kalenderjahres).

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie des Vorbringens der Bfin.

Rechtslage

Gemäß § 43 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Personen, wenn die Einkünfte festzustellen sind (§ 188 BAO), verpflichtet, eine Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben.

Gemäß § 21 Abs. 4 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) hat der Unternehmer für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben.

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) 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 Abs. 2 leg.cit. muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

Nach Abs. 3 leg.cit. darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5 000,00 € nicht übersteigen.

Nach Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 111, Rz 1, ist es Zweck der Zwangsstrafe, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112 u.a.) und die Partei, z.B. einen Abgabepflichtigen, zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten - wie z.B. die Einreichung von Abgabenerklärungen - zu verhalten (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112 u.a.).

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (s. Ritz, a.a.O. § 111, Rz 3, VwGH 16.2.1994, 93/13/0025).

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.

Erwägungen

Die in den §§ 42 ff. des Einkommensteuergesetz 1988 geregelte Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen gehört zu den wesentlichen Verpflichtungen der Abgabepflichtigen. So sind auch die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Personen verpflichtet, eine Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten sowie eine Umsatzsteuererklärung abzugeben. Die von der Bf. behaupteten Streitigkeiten unter den Gesellschaftern/ Geschwistern lassen diese Steuerklärungspflicht unverändert bestehen.

Aufgrund der Wichtigkeit der rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen für die Abgabenverwaltung ist die Abgabenbehörde grundsätzlich auch berechtigt, die Abgabe von Steuererklärungen durch die Verhängung von Zwangsstrafen zu erzwingen. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des BFG vom 26.6.2019, RV/5101620/2018, mit welchem die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 600 Euro mit dem Bescheid vom 13.7.2018 als rechtmäßig erkannt wurde.

Zu den in § 111 Abs. 2 BAO für die Festsetzung einer Zwangsstrafe geforderten Voraussetzungen gehört auch, dass die Abgabenbehörde neben der Androhung der Zwangsstrafe eine angemessene Frist zur Erbringung der verlangten Leistung setzt.

Die **Angemessenheit der Frist** ist sachverhaltsbezogen für den konkreten Fall zu beurteilen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 13.7.2018 die bereits am 13.7.2017 (also ein Jahr zuvor) angedrohte Zwangsstrafe von 600 Euro festgesetzt und gleichzeitig für den Fall des Nichteinreichens der Erklärungen bis 27.7.2018 eine weitere Zwangsstrafe von 1.000 Euro angedroht. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 9.8.2018 hat die Abgabenbehörde die im Bescheid vom 13.7.2018 angedrohte weitere Zwangsstrafe in Höhe von 1.000. Euro festgesetzt. Am 16.8.2018 (also erst nach Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides vom 9.8.2018) hat die Bfin. noch fristgerecht gegen den Bescheid vom 13.7.2018 betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 600 Euro Beschwerde erhoben.

Aus diesem Sachverhalt ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Unangemessenheit der im Bescheid vom 13.7.2018 festgesetzten Frist.

Folgende Erwägungen waren für diese Beurteilung maßgebend:

1. Die Zeit von Mitte Juli bis Mitte August gilt als Hauptreisezeit. In dieser Zeit sind Urlaube von bis zu 3 Wochen durchaus üblich und die Gerichte und Behörden nehmen üblicherweise auch auf diesen Umstand Rücksicht. Die Festsetzung einer Frist in dieser Zeit von lediglich 14 Tagen, und sei auch wie im beschwerdegegenständlichen Fall nur eine Nachfrist, kann deshalb nicht als angemessene Frist angesehen werden. Vor allem ist diese Fristsetzung dann nicht angemessen, wenn die belangte Behörde selbst für die bescheidmäßige Festsetzung der zuvor für die gleiche Leistung am 13.7.2017 angedrohten Zwangsstrafe von 600 Euro ein ganzes Jahr gebraucht hat.
2. Da die gesetzlich vorgesehene Androhung der Zwangsstrafe mittels Bescheid erfolgte, konnte gegen diesen Bescheid auch gemäß § 245 Abs. 1 BAO binnen eines Monats Beschwerde erhoben werden. Es wäre daher naheliegend gewesen, auch die Frist zur Nachholung der Abgabenerklärungen der gesetzlich normierten Beschwerdefrist anzupassen.
3. Die Festsetzung der Zwangsstrafe von 1.000 Euro vor Ende der Beschwerdefrist der Androhung desjenigen Bescheides, mit welchem diese Zwangsstrafe angedroht wurde, spricht ebenfalls gegen die Angemessenheit der dort festgesetzten Frist.

Da nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die in § 111 Abs. 2 BAO von der Abgabenbehörde einzuhaltende angemessene Frist zur Erbringung der verlangten Leistung nicht gewährt wurde, sondern die Frist vielmehr unangemessen kurz gehalten wurde, entsprach der angefochtene Bescheid nicht den gesetzlichen Voraussetzungen.

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

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 keiner dieser Revisionsgründe vorliegt, war zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 28. Juni 2019