

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf, Adr_Bf, über die Beschwerden vom 10.07.2009 sowie vom 17.09.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Innsbruck vom 08.06.2009 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe sowie vom 17.08.2009 betreffend Berichtigung eines Bescheides gem. § 293 BAO

I.) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 08.06.2009 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

II.) den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde gegen den Bescheid gemäß § 293 BAO vom 17.08.2009 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt/Verfahrensgang

I.1. Im Jahr 2009 wurden betreffend die Beschwerdeführerin (Bf), ihren Lebensgefährten und 10 im Einflussbereich dieser beiden Personen stehende Firmen die Veranlagungsjahre 2005 bis 2007 umfassende Außenprüfungen durchgeführt.

Als Prüfungsbeginn wurde seitens des Finanzamtes der 07.04.2009 angesetzt. Die Ankündigung der Außenprüfung enthielt das Ersuchen um Vorlage „sämtlicher Unterlagen und Aufzeichnungen, die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die steuerlichen Abgaben notwendig sind (ua Bilanzen, GuV, Kassabuch, Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Barbelege, Bankbelege, händische Aufzeichnungen,

Kreditverträge, Kaufverträge, Mietverträge in Kopie, Kreditvereinbarungen sowie sämtliche Hilfsaufzeichnungen)“.

I.2. Mit Mail vom 14.04.2009 wurde dem Prüfer unter anderem mitgeteilt, dass aufgrund der elektronischen Buchhaltung und der elektronischen Beleghaltung sämtliche erforderlichen Unterlagen der Behörde digital zur Verfügung gestellt würden. Die Daten würden auf CD-ROM gespeichert und seien als PDF-Dateien zugänglich.

Dem Prüfer wurden außerdem die Gründe dargelegt, aufgrund derer die Außenprüfung nicht in den Geschäftsräumlichkeiten der Bf durchgeführt werden könne.

I.3. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache der Bf bei der Abgabenbehörde am 15.04.2009 wurde den anwesenden Finanzbeamten eine CD/DVD mit der Bezeichnung „X“ übergeben. Da die auf dieser CD gespeicherten Daten unvollständig waren, wurde die Übergabe weiterer Datenträger mit 20.04.2009 avisiert. Während der Vorsprache wurde der Bf mitgeteilt, dass nach Ansicht der Abgabenbehörde Originalunterlagen (Belege, Verträge, etc.) vorzulegen sind. Dies wurde von der Bf mit der Begründung abgelehnt, die Unterlagen könnten beim Finanzamt in Verlust geraten. Ebenfalls abgelehnt wurde eine Sichtung der Unterlagen in den Firmenräumlichkeiten, weil „dies derzeit nicht möglich“ sei.

Über den Verlauf des Gespräches vom 15.04.2009 wurde eine Niederschrift erstellt. Diese wurde von den anwesenden Finanzbeamten, nicht jedoch von der Bf unterschrieben.

Die auf der CD/DVD mit der Bezeichnung „X“ befindlichen Daten wurden von der Abgabenbehörde ausgewertet. Auf der CD/DVD befanden sich keine das Einzelunternehmen der Bf betreffenden Daten.

I.4. Mit Mail vom 20.04.2009 teilte die Bf dem Prüfer mit, an diesem Tag eine vollständige DVD aller Prüfungsjahre zu übermitteln. In einer undatierten Eingabe der Bf (Eingang beim Finanzamt am 20.04.2009) wird auf die Übermittlung der vollständigen Dateizusammenstellung der Buchhaltung und Belege der Prüfungsjahre 2005 bis 2007 der in diesem Schreiben aufgelisteten 12 Steuersubjekte (inklusive dem Einzelunternehmen der Bf) hingewiesen.

Art und Inhalt der auf der angeführten DVD übermittelten Daten wurden von der Abgabenbehörde nicht dokumentiert.

I.5. Mit Vorhalt vom 27.04.2009 wurde die Bf aufgefordert, sämtliche Grundaufzeichnungen und Unterlagen, die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Ertrags- und Umsatzsteuer notwendig seien, in Belegform vorzulegen. Dies seien ua die gesamte Buchhaltung samt Buchungskonten, Saldenlisten, Umbuchungslisten, sämtliche Eingangs- und Ausgangsrechnungsbelege, sämtliche Bankkontoauszüge, Kreditverträge, Mietverträge, Kaufverträge, Hilfsaufzeichnungen und Kostenvoranschläge.

Die Vorlage sollte laut Vorhalt am 04.05.2009 im Finanzamt erfolgen, oder sollten der Abgabenbehörde entsprechende Räumlichkeiten zur Einsichtnahme in die angeforderten Unterlagen zur Verfügung gestellt werden. Die Aufforderung umfasste 12 Firmen.

Mit dem Vorhalt wurde eine Zwangsstrafe gem. § 111 BAO in Höhe von € 1.000,00 pro Prüfungsakt sowie eine Mutwillensstrafe gem. § 112a BAO in Höhe von € 700,00 pro Prüfungsakt angedroht. Die Androhung der Zwangsstrafe erfolgte nur für den Fall der Nichtvorlage sämtlicher Unterlagen in Papierform. Der angeführte Vorhalt wurde am 30.04.2009 (Donnerstag) zugestellt.

I.6. Mit Mail vom 11.05.2009 wies die Bf auf die ihrer Ansicht nach zu kurze Vorhaltefrist hin und teilte mit, sie werde am 13.05.2009 weitere Unterlagen vorlegen.

I.7. Mit Bescheid vom 08.06.2009 wurde die Zwangsstrafe in Höhe von € 1.000,00 festgesetzt, wobei nach dem Spruch dieses Bescheides am 08.06.2009 eine bescheidmäßige Androhung der Zwangsstrafe erfolgt sei.

I.8. Mit Bescheid vom 17.08.2009 wurde der Bescheid vom 08.06.2009 wie folgt berichtigt: „Die mit Vorhalt vom 27.04.2009 angedrohte Zwangsstrafe wird wegen folgender unterlassener Handlungen gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit 1.000,- Euro festgesetzt.“

I.9. Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingaben vom 10.07.2009 bzw. 17.09.2009 fristgerecht Beschwerde erhoben. Mit der gegen den Berichtigungsbescheid gerichteten Beschwerde vom 17.09.2009 wurde zudem eine Ergänzung der Beschwerde gegen den Zwangsstrafenbescheid eingebracht sowie ein Antrag auf Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung der Zwangsstrafe vom 08.06.2009 gestellt.

Nach Ergehen abweisender Beschwerdeverentscheidungen, jeweils vom 13.08.2010, wurde am 20.09.2010 fristgerecht der Vorlageantrag sowohl betreffend den Zwangsstrafenbescheid als auch den Berichtigungsbescheid gestellt.

Der Antrag auf Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides wurde mit Bescheid vom 16.08.2010 als unbegründet abgewiesen. Die gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 20.09.2010 fristgerecht erhobene Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht direkt vorgelegt.

In den angeführten Eingaben der Bf wurde zusammengefasst im Wesentlichen ausgeführt, dass der Abgabenbehörde sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien.

Sämtliche Bücher und Aufzeichnungen seien im allgemein lesbaren Portable Document Format in der Version 1.3. PDF/A (Archiv) vorgelegt worden. Zudem sei der Behörde ein Ausdruck der Dateienregister übermittelt worden. Die Validierungsprüfsumme sei bekannt gegeben worden. Die Abgabenbehörde sei in der Lage gewesen, die Vollständigkeit und Richtigkeit der Datenträger zu überprüfen.

Das Verlangen der Behörde, sämtliche „für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen notwendigen Aufzeichnungen und Unterlagen in Belegform“ vorzulegen, sei widersprüchlich, weil eine Buchführung sowohl in Papierform als auch in Form digitaler Aufzeichnungen auf Datenträgern erfolgen könne. Die Forderung der Abgabenbehörde, sämtliche Unterlagen und Grundaufzeichnungen in Papierform bereits vor Beginn der Prüfungshandlungen vorzulegen, sei unzulässig. Eine

derartige Aufforderung führe eine digitale Buchführung ad absurdum. Es gebe auch keine Vorschrift zur zwingenden vollständigen Vorlage von Belegen in Papierform.

Zudem seien seitens der Behörde zu keinem Zeitpunkt Aussagen über die zur Verfügung gestellten Datenträger getätigt worden. Die Abgabepflichtigen seien im Unklaren darüber gelassen worden, ob und inwieweit sie ihrer Mitwirkungspflicht entsprochen hätten bzw. ob noch weitere Handlungen notwendig seien.

Auch sei die Fristsetzung im Vorhalt vom 27.04.2009 zu kurz gewesen.

II. Rechtslage und Erwägungen

II.1. Gemäß § 111 Abs. 1 BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl 2007/99 ab 29.12.2007 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.

Gemäß 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 grundsätzlich schriftlich erfolgen.

Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

II.2. Wie bereits dargelegt, wurde der Vorhalt vom 27.04.2009 der Bf am 30.04.2009, einem Donnerstag, zugestellt. Der Freitag, der 01.05.2009, war ein gesetzlicher Feiertag. Der 02.05.2009 und 03.05.2009 fielen auf ein Wochenende (Samstag/Sonntag). Sämtliche Grundaufzeichnungen und Unterlagen in Papierform sollten am Montag, dem 04.05.2009, bei der Abgabenbehörde einlangen. Der Bf stand sohin ein Werktag zur Erfüllung des behördlichen Auftrages zur Verfügung. Eine derartige Frist ist nach Ansicht des Senates jedenfalls unangemessen, zumal von der Aufforderung der Abgabenbehörde nicht nur das Einzelunternehmen der Bf, sondern das gesamte Firmengeflecht (insgesamt zwölf Unternehmen) betroffen waren.

II.3. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 13.08.2010, wonach die Berufungswerberin mehrfach daraufhin gewiesen worden sei, Unterlagen seien in Papierform vorzulegen, ist Folgendes zu erwidern:

Den Ankündigungen der Außenprüfung vom 27.02.2009 bzw. 17.03.2009 ist lediglich zu entnehmen, dass sämtliche Unterlagen und Aufzeichnungen, die zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für steuerlichen Abgaben notwendig sind, vorzulegen sind (Bilanzen, GuV, Eingangsrechnungen, Ausgangsrechnungen, Barbelege). Die Prüfungsankündigungen enthalten keine Aufforderung, die angeforderten Unterlagen (ausschließlich) in Papierform vorzulegen.

In der Niederschrift vom 15.04.2009 wird zwar festgehalten, die Bf sei darauf aufmerksam gemacht worden, Originalunterlagen (Belege, Verträge etc) vorzulegen, weil Digitalkopien unzureichend seien. Von einer Vorlage sämtliche Grundaufzeichnungen und Unterlagen in Papierform ist darin aber keine Rede. Hinzu kommt noch, dass nach den Beschwerdeausführungen eine Belegvorlage in Papierform einzig deshalb verlangt worden sei, weil „wir gerne blättern“.

Aktenkundig nachvollziehbar ist lediglich, dass die Bf (erstmal) mit Vorhalt vom 27.04.2009 zur Vorlage sämtlicher abgabenrechtlich relevanter Unterlagen in Papierform aufgefordert wurde. Diese Aufforderung hat 12 Unternehmen (Einzelunternehmen, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Kommanditgesellschaften, Mitunternehmerschaften) umfasst. Die Erfüllung dieses Auftrages sollte im Ergebnis innerhalb einer Frist von fünf Tagen erfolgen, wobei die von der Abgabenbehörde gesetzte Frist einen gesetzlichen Feiertag sowie ein Wochenende umfasste. Dass eine derartige Fristsetzung nicht angemessen ist, wurde bereits dargelegt.

II.4. Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung aufgrund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fällt ua auch die Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen zum Zweck der Durchführung einer Betriebsprüfung (*Ritz*, BAO⁶, § 111 Tz 2 mwN).

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist dann rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (*Ritz*, BAO⁶, § 111 Tz 3 mwN) oder bereits erfolgt ist (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 111 E 27ff mwN).

II.5. Gemäß § 131 Abs. 3 BAO können zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen Datenträger verwendet werden, wenn die inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist; die vollständige und richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle soll durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden. Wer Eintragungen in dieser Form vorgenommen hat, muss, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

II.6. Die Bf betont immer wieder eine EDV-Buchhaltung geführt zu haben. Wie diese Speicherbuchführung eingerichtet und geführt wurde, welche Buchungssoftware und welche Speichermedien verwendet wurden, auf welche Art und Weise eine elektronische Archivierung von Belegen erfolgt ist, wurde von der Abgabenbehörde nicht festgehalten bzw. dokumentiert. Aktenkundig ist lediglich, dass die Bf aufgefordert wurde Originalunterlagen (Belege, Verträge) vorzulegen, weil "Digitalkopien" nicht ausreichend seien.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bzw. Aufzeichnungen der Bf ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht zu untersuchen. Es ist lediglich zu prüfen, ob die Festsetzung der Zwangsstrafe zur Erzwingung der Vorlage von Unterlagen in Papierform anstelle von Datenträgern zulässig war.

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und den Abgabepflichtigen zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Daher darf eine Zwangsstrafe nicht mehr verhängt werden, wenn die Anordnung – wenn auch verspätet – befolgt wurde. (Ritz, BAO⁶, § 111 Tz 1 mwN).

Wird vom Abgabepflichtigen eine positive Leistung, also eine Handlung verlangt, so muss in der Aufforderung die Leistung zu erbringen, das, was von ihm verlangt wird, so deutlich umschrieben sei, dass der Abgabepflichtige klar und zweifelsfrei seine Leistungsverpflichtung erkennen kann, um danach handeln zu können. Die gesetzlichen Bestimmungen, auf die die Abgabenbehörde ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stützt, müssen angegeben werden. Die Bezugnahme auf § 111 BAO reicht nicht aus. (Stoll, BAO-Kommentar, 1200, mwN).

Mit Vorhalt vom 27.04.2009, mit welchem die Androhung der Zwangsstrafe erfolgt ist, wurde ua die Vorlage sämtlicher das Einzelunternehmen der Bf betreffende Grundaufzeichnungen und anderer Buchhaltungsunterlagen in Papierform verlangt. Die Bf hat am 20.04.2009 der Abgabenbehörde einen Datenträger übergeben, auf dem (offenkundig) auch die das Einzelunternehmen der Bf betreffende Daten gespeichert waren. Die auf der am 15.04.2009 übermittelten CD enthaltenen Dateien wurden von der Abgabenbehörde gesichtet. Weiters wurde festgehalten, welche Unterlagen zu den einzelnen Steuersubjekten vorgelegt worden sind. Eine derartige Vorgangsweise ist bezüglich des am 20.04.2009 überlassenen Datenträgers nicht dokumentiert.

Die Abgabenbehörde hat sich mit der von der Bf geführten EDV-Buchhaltung überhaupt nicht auseinandergesetzt. Auch wurde nicht dargelegt, auf welche gesetzlichen Bestimmungen die gegenständliche Aufforderung gestützt worden ist. Eine gesetzliche Verpflichtung zur Vorlage sämtlicher Unterlagen in Papierform besteht beim Vorliegen einer Speicherbuchführung aber nicht. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe erweist sich daher auch aus diesem Grund als unzulässig.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 08.06.2009 war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid war aufzuheben.

II.7. Der Bescheid gemäß § 293 BAO tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides, sondern ergänzt diesen, bildet somit mit diesem eine Einheit (Ritz, BAO⁶, § 293 Tz 19 mwN). Wird der berichtigte Bescheid aufgehoben, so verliert der berichtigende Bescheid seine rechtliche Grundlage; eine gegen ihn gerichtete Bescheidbeschwerde ist als unzulässig geworden zurückzuweisen (Ritz, BAO⁶, § 293 Tz 24 mwN).

Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 08.06.2009, welcher mit Bescheid vom 17.08.2009 gem. § 293 BAO berichtigt worden war, wurde lt. Spruchpunkt I. stattgegeben und der Zwangsstrafenbescheid aufgehoben; die Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid vom 17.08.2009 war somit als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis bzw. einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis oder der Beschluss 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.

Mit dem Erkenntnis über die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe war keine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage zu lösen; die Rechtsfolge der Zurückweisung der Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid ergibt sich aus dem Gesetz (§ 260 Abs. 1 lit. a BAO). Es war daher keine Revision zuzulassen.

Innsbruck, am 18. Februar 2020