

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 17. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 21. Oktober 2016 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe 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

I. Verfahrensgang/Sachverhalt

1. Am 23. November 2015 fertigte das Finanzamt F eine als Androhung einer Zwangsstrafe intendierte Erledigung aus, die mit „*Ersuchen um Ergänzung/Auskunft*“ überschrieben wurde. Diese Erledigung lautete im Adressfeld wie folgt:

„Herrn

XY

A-Straße

Ort 1

Unternehmung Z

B-Straße

Ort 2

z. Hd. XY

Z-KG

C-Straße

Ort 3

z. Hd. XY“

Pkt. 1) dieser Erledigung enthielt folgende Aufforderung:

„Sie werden aufgefordert, folgende Unterlagen binnen der gesetzten Frist vollständig vorzulegen:

- *Eine Aufstellung über sämtliche von Ihnen durchgeführten Leistungen in den Jahren 2008 bis 2014, gegliedert nach Ländern und Kalenderjahren;*
- *Sämtliche Ausgangsrechnungen der Kalenderjahre 2008 bis 2014;*
- *Die Bilanzen und Steuererklärungen (zu Umsatz- und Ertragsteuern), welche in den Kalenderjahren 2008 bis 2014 im Ausland eingereicht wurden, samt allfälliger ergangener Steuerbescheide;*
- *Eine Aufstellung mit Name und Geburtsdatum sämtlicher Personen, welche in den Jahren 2008 bis 2014 an von Ihnen oder auf Ihre Rechnung durchgeführten Leistungen mitgewirkt haben;*

Wenn die angeforderten Unterlagen nicht binnen der gesetzten Frist vollständig vorgelegt werden, wird eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 1.000,- über Herrn XY verhängt.“

Das „Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“ enthielt weiters die Aufforderung, konkret gestellte Fragen zu beantworten und Beweismittel vorzulegen. Das XY zugestellte „Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“ sollte bis zum 11. Dezember 2015 beantwortet werden.

2. Am 21. Oktober 2016 erließ das Finanzamt F einen an XY, A-Straße, Ort 1, gerichteten Bescheid betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, mit dem gegenüber XY wegen Unterlassens der Vorlage der im „Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“ vom 23. November 2015 genannten Unterlagen gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe von 1.000,00 € festgesetzt wurde. Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich gewesen, weil der Abgabepflichtige der Aufforderung zur Vorlage der angeführten Unterlagen bisher nicht nachgekommen sei. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass die Vorlage dieser Unterlagen von der Abgabenbehörde teilweise schon mehrfach verlangt und auch von XY zugesagt worden sei, so etwa anlässlich dessen Vorsprachen beim Finanzamt F am 13. Oktober 2015 und 18. November 2015.

3. Gegen den Bescheid betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe erhob XY am 17. November 2016 (Datum der Einbringung beim Finanzamt F: 21. November 2016) fristgerecht Beschwerde, mit der er die ersatzlose Aufhebung dieses Bescheides beantragte. Zur Begründung verwies er auf geltende Befangenheitsbestimmungen, weshalb der Bescheid durch die involvierte Person bzw. das Organ gar nie hätte erlassen werden dürfen. Überdies wurde eingewendet, dass die

vom Finanzamt F angesprochene erhöhte Mitwirkungspflicht im Hinblick auf den bestehenden bzw. behaupteten Auslandsbezug in seinem konkreten Fall nicht gelte.

4. Das Finanzamt F wies die Beschwerde vom 17. November 2016 mit Beschwerdeverentscheidung vom 8. Februar 2019 als unbegründet ab. Zusammenfassend wurde festgehalten, dass dem Beschwerdeführer mit dem „*Ersuchen um Ergänzung/Auskunft*“ die Erbringung einer unvertretbaren Leistung, nämlich die Beantwortung des Vorhaltes und Vorlage entsprechender Unterlagen, bis zu einem bestimmten Zeitpunkt aufgetragen worden sei; bei Nichterfüllung sei die Verhängung einer Zwangsstrafe angedroht worden. Der Beschwerdeführer habe den Vorhalt nicht beantwortet, sodass die Verhängung der Zwangsstrafe zu Recht erfolgt sei.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liege dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Da der Beschwerdeführer mehrmals aufgefordert worden sei, die angeforderten Unterlagen einzureichen, sei das Verschulden an der Nichterfüllung der geforderten Leistung unstrittig. Die Höhe der Zwangsstrafe sei im Hinblick auf die Erbringung der „*im Erstbescheid geforderten Leistungen*“ ebenfalls angemessen und verhältnismäßig.

5. Am 13. März 2019 stellte XY fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend brachte der Abgabepflichtige vor, dass die Befangenheitsgründe immer noch vorlägen, auf eine Selbsteinschätzung der betroffenen Person komme es gerade nicht an. Überdies habe er die Auskunftspflicht zu allen Fragen erfüllt. Rückfragen seinerseits aufgrund unklarer Aufforderungen rechtfertigten keine Zwangsstrafe, zumal die Rückfragen von der Abgabenbehörde nie beantwortet und die Fragen somit nie ausreichend konkretisiert worden seien. Die festgesetzte Zwangsstrafe sei dem Grunde und der Höhe nach weder zweckmäßig noch angemessen noch verhältnismäßig.

6. Mit Vorlagebericht vom 4. Juli 2019 legte das Finanzamt F die gegenständliche Beschwerde vom 17. November 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Rechtslage

1. Gemäß § 111 Abs. 1 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.

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 (§ 111 Abs. 2 BAO).

Gemäß § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

Gemäß § 111 Abs. 4 BAO ist gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Zu den Leistungen, die von der Abgabenbehörde durch Verhängung einer Zwangsstrafe erzwungen werden können, gehört auch die Einreichung von Steuererklärungen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 111 Rz 2).

2. Für schriftliche Bescheide gelten gemäß § 93 Abs. 1 BAO außer den ihren Inhalt betreffenden besonderen Vorschriften die Bestimmungen der Abs. 2 bis 6, wenn nicht nach gesetzlicher Anordnung die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen genügt.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Verfügungen, die nur das Verfahren betreffen, können gemäß § 94 BAO schriftlich oder mündlich erlassen werden. Gegen nur das Verfahren betreffende Verfügungen ist ein abgesondertes Rechtsmittel gemäß § 244 BAO nicht zulässig. Diese können erst in der Bescheidbeschwerde gegen den die Angelegenheit abschließenden Bescheid angefochten werden.

Gemäß § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen einer Abgabenbehörde dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung.

III. Erwägungen

1. Verfahrensleitende Verfügungen sind idR jene, bei denen die sie regelnde Norm ausdrücklich ein abgesondertes Rechtsmittel ausschließt (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 94 Rz 4). Darunter fällt konkret auch die Androhung einer Zwangsstrafe (§ 111 Abs. 4 BAO iVm § 244 BAO).

Nur das Verfahren betreffende Verfügungen (verfahrensleitende Verfügungen) sind nach der zur BAO herrschenden Ansicht Bescheide (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 94 Rz 2, mwN; *Stoll*, BAO, 984; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³, § 94 (Stand 1.8.2011, rdb.at) Anm 1; *Tanzer in Alt-huber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 94, 294; *Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, Abgabenverfahren I³, § 94 Rz 2). Für den Bescheidcharakter verfahrensleitender Verfügungen sprechen § 92 Abs. 1 lit. a BAO (wonach Erledigungen, die Rechte oder Pflichten begründen, in Bescheidform zu erlassen sind) sowie die Anordnung in solche Verfügungen regelnden Bestimmungen, wonach ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist. Eine solche Bestimmung ist

in der BAO - abgesehen von dem generell für alle das Verfahren betreffenden Verfügungen geltenden § 244 BAO - etwa konkret die Bestimmung des § 111 Abs. 4 BAO betreffend die Androhung einer Zwangsstrafe.

Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind nur das Verfahren betreffende Verfügungen (verfahrensleitende Verfügungen) Bescheide (vgl. VwGH 16.3.1988, 87/13/0252-0255; VwGH 2.5.1991, 89/13/0040; VwGH 12.6.1991, 91/13/0132).

Unter verfahrensleitenden Verfügungen sind somit Bescheide zu verstehen, *„die der Einleitung und Abführung eines Verfahrens sowie der bindenden Gestaltung der einzelnen Verfahrensschnitte, der Anordnung deren Reihenfolge und Beendigung in einer Art dienen, dass die Behörden und Parteien gebunden sind, denen aber noch eine abschließende (verfahrensbeendende oder über die Angelegenheit des Verfahrens in der Sache absprechende) bescheidmäßige Erledigung nachfolgt“* (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 94 Rz 3, unter Hinweis auf Stoll, BAO-Handbuch, 225).

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass es sich bei der Androhung einer Zwangsstrafe um einen (ein abgesondertes Rechtsmittel gemäß § 111 Abs. 4 BAO ausschließenden) Bescheid handelt.

2. Die vom Finanzamt F als Androhung einer Zwangsstrafe intendierte Erledigung vom 23. November 2015 wurde mit *„Ersuchen um Ergänzung/Auskunft“* überschrieben. Abgesehen davon, dass diese Erledigung nicht mit dem Wort *„Bescheid“* gekennzeichnet wurde (vgl. § 93 Abs. 2 BAO), was nur dann unschädlich ist, wenn sich - wie im vorliegenden Beschwerdefall - aus dem Inhalt kein Zweifel am normativen Gehalt ergibt (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0162; VwGH 24.11.1997, 93/17/0173; VwGH 28.9.2004, 2002/14/0035; vgl. auch Ritz/Koran, BAO⁷, § 93 Rz 4, mwN), lautete diese Erledigung im Adressfeld wie folgt:

„Herrn

XY

A-Straße

Ort 1

Unternehmung Z

B-Straße

Ort 2

z. Hd. XY

Z-KG

C-Straße

Ort 3

z. Hd. XY“

3. Im Hinblick auf § 93 Abs. 2 BAO ist die Personenumschreibung notwendiger Bestandteil eines Bescheidspruches mit der Wirkung, dass ohne gesetzmäßige Bezeichnung des Adressaten im Bescheidspruch, zu dem auch das Adressfeld zählt, kein individueller Verwaltungsakt gesetzt wird (vgl. etwa VwGH 21.7.1993, 91/13/0162; VwGH 13.3.1997, 96/15/0118; VwGH

17.12.1998, 98/15/0086; VwGH 21.10.1999, 99/15/0121; VwGH 2.8.2000, 99/13/0014; VwGH 16.2.2006, 2006/14/0011; VwGH 12.12.2007, 2005/15/0040; VwGH 27.2.2008, 2002/13/0224; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; VwGH 27.4.2016, 2013/13/0003).

Die Bezeichnung des Bescheidadressaten muss klar und deutlich sein, da nur für diesen Fall an denjenigen, an welchen der betreffende Bescheid sein Leistungsgebot richtet, auch die Erbringung der entsprechenden Leistung verlangt wird. Dieses Gebot der eindeutigen Identifizierung des Bescheidadressaten ist bei natürlichen Personen in der Regel durch Nennung ihres Namens (Vor- und Zunamen) erfüllt (VwGH 18.4.1986, 85/17/0140). Die Nennung des Bescheidadressaten im Spruch muss somit von solcher Deutlichkeit und Verständlichkeit sein, dass eine eindeutige Identifizierung möglich ist, Verwechslungen ausgeschlossen sind und die Zuordnung des Bescheides zur Person des spruchmäßig Bezeichneten zweifelsfrei vorgenommen werden kann.

Ein „Deuten“ eines bloß fehlerhaft bezeichneten Bescheidadressaten ist zulässig und geboten, wenn die Identifizierung des Adressaten durch die fehlerhafte Bezeichnung nicht in Frage gestellt wäre und kein Zweifel an der Identität des Empfängers bestünde (vgl. VwGH 24.9.2003, 97/13/0224; VwGH 24.11.2004, 2004/13/0138; VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005). Im Übrigen kommt eine Umdeutung der fehlerhaften Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht in Betracht und ist daher unzulässig (VwGH 9.12.1992, 91/13/0013). Wird der Bescheidadressat nicht im normativen Text selbst, sondern nur am Kopf des Bescheides (etwa im Adressfeld) genannt, schadet dies nicht (VwGH 21.5.1992, 90/17/0036).

4. Bezogen auf den vorliegenden Beschwerdefall ist der Bescheidadressat in der als Androhung einer Zwangsstrafe intendierten Erledigung vom 23. November 2015 nicht eindeutig definiert bzw. nicht hinreichend identifizierbar. Z zufolge § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid im Bescheidspruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Bescheide haben sich somit gemäß § 93 Abs. 2 BAO an ein einziges Steuersubjekt zu richten. Diesem Anspruch wird die Erledigung vom 23. November 2015 nicht gerecht, zumal sie im Adressfeld gleich drei Personen (Personenvereinigungen, Personengemeinschaften) nennt (XY als natürliche Person, die ausländische Unternehmung Z und schließlich die inländische Z-KG). Bei isolierter Betrachtung des Bescheidadressaten ist somit nicht ersichtlich, wer überhaupt als Steuersubjekt in Betracht kommen soll.

Auch der weitere Spruchbestandteil der Erledigung vom 23. November 2015 („*Sie werden aufgefordert, ...*“) lässt nicht erkennen, wer im Hinblick auf die im Adressfeld genannten Personen (Personenvereinigungen, Personengemeinschaften) vom Leistungsgebot konkret betroffen und zur Vorlage der angeführten Unterlagen aufgefordert sein sollte. Bezeichnenderweise gab auch XY in seiner E-Mail an das Finanzamt F vom 27. November 2015 zu verstehen, dass er selbst „*als Rechtsträger gar keine Leistungen durchgeführt*“ habe. (In der Erledigung vom 23. November 2015 wurde ua. eine „*Aufstellung über sämtliche von Ihnen durchgeführten Leistungen in den Jahren 2008 bis 2014*“ eingefordert.) Somit ist auch aus dem normativen Text selbst der als

Androhung einer Zwangsstrafe intendierten Erledigung nicht ersichtlich, welches Steuersubjekt von der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen konkret betroffen sein sollte.

5. Vom Bundesfinanzgericht ist nicht nur die mangelnde Bescheidqualität der Erledigung vom 23. November 2015 zu beanstanden, auch inhaltlich ist diese Erledigung im Hinblick auf § 111 BAO mit Mängeln behaftet:

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 sein, dass der Abgabepflichtige klar und zweifelsfrei seine Leistungsverpflichtung erkennen kann, um danach handeln zu können (vgl. *Stoll*, BAO, 1200). Diesem Erfordernis hat die als Androhung einer Zwangsstrafe intendierte Erledigung im Hinblick auf den Beschwerdeführer XY, gegen den letztlich die Zwangsstrafe festgesetzt wurde, nicht entsprochen (vgl. dazu seine Einwendungen in der E-Mail an das Finanzamt F vom 27. November 2015).

Zu erwähnen ist auch, dass die gesetzlichen Bestimmungen, auf die die Abgabenbehörde ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stützt, angegeben werden müssen; die Bezugnahme auf § 111 BAO reicht nicht aus (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 111 Rz 7, mit Hinweis auf *Stoll*, BAO, 1200, und *Kuhn* in *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Betriebsprüfung I, C 3, § 111 Abschn 3.3). Auch diesem Erfordernis hat die als Androhung einer Zwangsstrafe intendierte Erledigung nicht entsprochen.

6. Für die Bescheidqualität ist die Nennung des eindeutig definierten bzw. hinreichend identifizierbaren Bescheidadressaten unverzichtbar (vgl. VwGH 24.3.1993, 88/07/0072; VwGH 1.7.1993, 90/17/0385). Die als Androhung einer Zwangsstrafe intendierte Erledigung vom 23. November 2015 erfüllte diese Voraussetzungen nicht und ging daher ins Leere.

Jede Zwangsstrafenfestsetzung setzt die vorherige (in der Regel schriftliche) Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe voraus (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 111 Rz 7). Das gesetzliche Erfordernis der einer Festsetzung vorangehenden Androhung der Zwangsstrafe ist mangels Bescheidqualität der als Androhung einer Zwangsstrafe intendierten Erledigung vom 23. November 2015 nicht erfüllt. Überdies ist die Erledigung vom 23. November 2015 mit einer inhaltlichen Mangelhaftigkeit im Hinblick auf die Erfordernisse des § 111 BAO behaftet.

Der angefochtene Zwangsstrafenbescheid vom 21. Oktober 2016 war daher vom Bundesfinanzgericht aufzuheben.

IV. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Im Hinblick auf die zu beurteilende Rechtsfrage der Bescheidqualität der als Androhung einer Zwangsstrafe intendierten Erledigung der belangten Behörde vom 23. November 2015 und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 29. Juli 2022