

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Elisabeth Hafner als Vorsitzende, die Richterin Mag. Melanie Maier sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Andreas Michor und Joachim Rinösl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Ingrid Huber, Feldweg 7, 9241 Wernberg, über die Beschwerden

1. vom 5. März 2015 gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 18. Februar 2015 und
2. vom 17. April 2015 gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 10. April 2015, jeweils Steuernummer ***StNr***,

des Finanzamtes Österreich, vertreten durch ADirⁱⁿ Barbara Kropfitsch, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. März 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Orasch zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Verfahrensparteien ist die Frage der Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Zwangsstrafen gemäß § 111 BAO strittig.

Mit dem an die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) ergangenen Bescheid der belangten Behörde vom 18.02.2015 wurde wegen Nichtvorlage von Unterlagen im Rahmen einer

gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (in der Folge kurz: GPLA) eine Zwangsstrafe in Höhe von 500 Euro festgesetzt.

In der dagegen am 05.03.2015 erhobenen Beschwerde beantragte die Bf. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides mit der Begründung, dem Prüfer seien die angeforderten Unterlagen in der Kanzlei der Steuerberaterin vollständig überreicht und auch unverzüglich weitere Unterlagen auf Anforderung zur Verfügung gestellt worden. Ausgenommen davon seien die Dienstpläne, da diese lt. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht als Arbeitszeitaufzeichnungen gelten würden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.03.2015 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, dies unter Hinweis auf § 138 Abs. 2 und § 111 Abs. 1 BAO. Bei den Dienstplänen handle es sich um vorzulegende Uraufzeichnungen.

Daraufhin stellte die Bf. am 17.04.2015 einen Vorlageantrag und brachte ergänzend vor, die Arbeitszeitaufzeichnungen seien gem. § 138 Abs 2 BAO vollständig vorgelegt worden. Die Notwendigkeit der Vorlage der Dienstpläne sei nicht gegeben, zumal es in der Praxis oft üblich sei, dass im Einvernehmen Dienste untereinander getauscht werden und diese Änderung nicht unbedingt am Dienstplan vermerkt würden.

Mit Vorlagebericht vom 18.05.2015 legte die belangte Behörde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Die Beschwerdesache ist zu GZ. ***1*** anhängig.

Mit Bescheid vom 10.04.2015 setzte die belangte Behörde eine weitere Zwangsstrafe in Höhe von 1.500 Euro fest.

Dagegen erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde und verwies zur Begründung im Wesentlichen auf ihre Beschwerde vom 05.03.2015 gegen den Bescheid vom 18.02.2015.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 08.05.2015 ab.

Am 05.06.2015 begehrte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht unter Verweis auf ihre bisherigen Schriftsätze und brachte zum Vorlagebericht der belangten Behörde vom 18.05.2015 ergänzende Klarstellungen, insbesondere zum Prüfungsablauf, vor.

Mit Vorlagebericht vom 09.07.2015 legte die belangte Behörde die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Die Beschwerdesache ist zu GZ. ***2*** anhängig.

Aufgrund Pensionierung des bisher zuständigen Richters wurden die gegenständlichen Beschwerdesachen vom Geschäftsverteilungsausschuss der Gerichtsabteilung 5014 zur Erledigung zugeteilt.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 03.02.2022 wurde die belangte Behörde ersucht, die bezughabenden GPLA-Akten samt Arbeitsbogen vorzulegen. Dieser Aufforderung ist die belangte Behörde mit Schreiben vom 15.02.2022 nachgekommen.

Am 15.03.2022 fand die mündliche Verhandlung in Anwesenheit der Bf., ihres Geschäftsführers ***3***, ihrer steuerlichen Vertreterin und der Amtsvertreterin statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenskundigen Unterlagen und des Vorbringens der Parteien in der mündlichen Verhandlung folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Das nicht protokollierte Einzelunternehmen des ***3***, ein Gastronomiebetrieb, wurde rückwirkend zum Stichtag 31.12.2012 in die am ***Datum*** errichtete beschwerdeführende GmbH eingebracht. ***3*** hält 90% der Anteile an der Bf. und fungiert als Geschäftsführer.

Beim Einzelunternehmer und bei der Bf. fand jeweils eine GPLA-Prüfung statt, der Prüfungsbeginn erfolgte am 21.01.2015 in der Kanzlei der steuerlichen Vertreterin. Anschließend wurden die Prüfungen in den Räumlichkeiten des Finanzamtes fortgesetzt. Bei ***3*** umfasste die Prüfung die Zeiträume 01.01.2011 – 31.12.2013 und bei der Bf. die Zeiträume 01.01.2013 – 31.12.2013. Am 29.12.2015 wurden beide GPLA-Prüfungen ohne Feststellungen abgeschlossen.

Sowohl bei der Bf. als auch bei ***3*** wurden Zwangsstrafen festgesetzt. Sämtliche Bescheide wurden angefochten.

Die Bf. wurde von der belangten Behörde mit Ersuchen um Ergänzung vom 30.01.2015 aufgefordert, folgende Unterlagen vorzulegen:

1. Dienstpläne
2. Arbeitszeitaufzeichnungen
3. Monatliche Lohn- und Gehaltsabrechnungen
4. Dienstzettel – Arbeitsverträge
5. Buchhaltung auf elektr. Datenträger (gem. § 131 u 132 BAO)

6. Firmenfahrzeug – Fahrtenbücher bzw. sonstige Aufzeichnungen (Berechnung - Privatnutzung).

Dafür wurde von der belangten Behörde eine Frist bis 13.02.2015 eingeräumt. Für den Fall der Nichtvorlage wurde die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von 500 Euro angedroht.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 18.02.2015 setzte die belangte Behörde die erste Zwangsstrafe mit der Begründung fest, dass die Bf. der Aufforderung vom 30.01.2015 nicht nachgekommen sei. Gleichzeitig wurde die Bf. – unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe in Höhe von 1.500 Euro – aufgefordert, die bisher unterlassene Handlung bis 06.03.2015 nachzuholen.

Mit dem zweiten angefochtenen Bescheid vom 10.04.2015 setzte die belangte Behörde eine weitere Zwangsstrafe in Höhe von 1.500 Euro fest.

Auch ***3*** wurde mit Ersuchen um Ergänzung vom 30.01.2015 aufgefordert, folgende Unterlagen vorzulegen:

1. Dienstpläne
2. Arbeitszeitaufzeichnungen
3. Monatliche Lohn- und Gehaltsabrechnungen
4. Dienstzettel – Arbeitsverträge
5. Buchhaltung auf elektr. Datenträger (gem. § 131 u 132 BAO).

Dafür wurde von der belangten Behörde ebenfalls eine Frist bis 13.02.2015 eingeräumt. Für den Fall der Nichtvorlage wurde die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von 500 Euro angedroht.

Mit Bescheid vom 18.02.2015 setzte die belangte Behörde die erste Zwangsstrafe mit der Begründung fest, dass ***3*** der Aufforderung vom 30.01.2015 nicht nachgekommen sei. Gleichzeitig wurde er – unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe in Höhe von 1.500 Euro – aufgefordert, die bisher unterlassene Handlung bis 06.03.2015 nachzuholen. Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde erhoben (GZ. ***4***).

Mit dem zweiten angefochtenen Bescheid vom 10.04.2015 setzte die belangte Behörde eine weitere Zwangsstrafe in Höhe von 1.500 Euro fest. Dagegen wurde Beschwerde erhoben (GZ. ***5***).

Es wird festgestellt, dass die belangte Behörde mit den Punkten 1 bis 5 der Ergänzungsersuchen idente Unterlagen von der GmbH und von ***3*** angefordert hat. Die festgesetzten Zwangsstrafen erweisen sich daher, insoweit sie überschneidende Zeiträume im Jahr 2013 betreffen, als doppelt verhängt.

Weiters wird festgestellt, dass die Bf. mit Ausnahme der Dienstpläne sämtliche angeforderten Unterlagen fristgerecht vorgelegt hat.

Im Zuge einer von der Finanzpolizei am 07.03.2013 durchgeführten Kassennachschau wurden die Dienstpläne für den Zeitraum 04.03. – 10.03.2013 fotografiert. Es handelt sich dabei um einen Dienstplan für die beiden Mitarbeiter im Küchenbereich und einen weiteren Dienstplan für die drei Mitarbeiter im Service-Bereich. Diese beiden Dienstpläne standen dem GPLA-Prüfer als Kontrollmaterial zur Verfügung.

Nach Androhung einer dritten Zwangsstrafe durch die belangte Behörde hat die Bf. die noch vorhandenen Dienstpläne am 14.12.2015 beigebracht. Insgesamt wurden drei Dienstpläne aus dem Jahr 2011, neun Dienstpläne aus dem Jahr 2012 und ein Dienstplan aus dem Jahr 2013 vorgelegt.

Im Gastronomiebetrieb der Bf. wurden die Dienstpläne im Vorhinein für die folgende Arbeitswoche erstellt, um das Personal einteilen zu können. Die tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden wurden dann in den Arbeitszeitaufzeichnungen erfasst, wobei dies im Beschwerdezeitraum noch händisch erfolgte. Zwischen den Dienstplänen und Arbeitszeitaufzeichnungen ergaben sich Diskrepanzen beispielsweise aufgrund von Krankenständen, Amtswegen oder Arztbesuchen. Die Bf. hat die Dienstpläne nur teilweise aufbewahrt.

2. Beweiswürdigung

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Dass das Einzelunternehmen des ***3*** im Jahr 2013 rückwirkend in die Bf. eingebracht wurde, ist unstrittig und wurde überdies aus einer Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das offene Firmenbuch festgestellt.

Die Feststellungen zum Ablauf der Prüfungen und zur Chronologie der Festsetzung der Zwangsstrafen bei der Bf. und beim Einzelunternehmen stützen sich auf die im Gerichtsakt aufliegenden Aktenteile, den vom Bundesfinanzgericht angeforderten GPLA-Arbeitsbogen sowie die Angaben des Bf. und der Amtsvertreterin in der mündlichen Verhandlung. Zudem wurden für die Feststellung des Sachverhalts die bei den Beschwerdesachen des ***3*** vorgelegten Aktenteile herangezogen.

Aus dem Gesamtbild ist ableitbar, dass die Zwangsstrafen betreffend das Jahr 2013 doppelt verhängt wurden. Dies wurde von der Amtsvertreterin in der mündlichen Verhandlung auch nicht bestritten.

Dass mit Ausnahme der Dienstpläne sämtliche angeforderten Unterlagen fristgerecht vorgelegt wurden, ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes aus der Verfahrensablauf nachvollziehbar. Von der belangten Behörde wird sowohl in der Beschwerdeentscheidung vom 18.03.2015 als auch in der Beschwerdeentscheidung vom 08.05.2015 zur Abweisung der Beschwerden lediglich begründend ausgeführt, dass die Dienstpläne nicht vorgelegt wurden. Die weiteren angeforderten Arbeitszeitaufzeichnungen, monatlichen Lohn- und Gehaltsabrechnungen, Dienstzettel – Arbeitsverträge und Buchhaltung auf elektr. Datenträger wurden dem GPLA-Prüfer offenkundig fristgerecht zur Verfügung gestellt. Der GPLA-Prüfer hat auch in den Bezug habenden Berichten vom 29.12.2015 vermerkt, dass er in Lohnkonten, Arbeitsaufzeichnungen, Dienstpläne und Buchhaltung Einsicht genommen hat.

Welche Dienstpläne von der Finanzpolizei im Rahmen der Kontrolle am 07.03.2013 fotografiert wurden, ist aktenkundig. Zu welchem Zeitpunkt weitere Dienstpläne von der Bf. vorgelegt wurden, ist für das Bundesfinanzgericht aufgrund des aktenkundigen Vermerkes des GPLA-Prüfers nachvollziehbar.

Dass die nur auszugsweise aufbewahrten Dienstpläne im Gastronomiebetrieb der Bf. zur Einteilung des Personals geführt wurden, die tatsächlichen (und im Einzelfall abweichenden) Dienstzeiten der Mitarbeiter jedoch in den Arbeitszeitaufzeichnungen vollständig erfasst wurden, ergibt sich aus den Angaben der Bf. in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtsgrundlagen

§ 111 BAO lautet:

(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.

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich 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.

Rechtliche Erwägungen

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Zweck einer Zwangsstrafe, die Abgabenbehörden bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 09.12.1992, 91/13/0204; VwGH 27.09.2000, 97/14/0112). Bei der Festsetzung der Zwangsstrafe handelt es sich (dem Grunde und der Höhe nach) um eine Ermessensentscheidung der Abgabenbehörde im Sinne des § 20 BAO (VwGH 22.02.2000, 96/14/0079; VwGH 26.06.1992, 89/17/0010).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Tz 5 ff mwN). Weiters sind die in § 20 angeführten Gesichtspunkte der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu beachten. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei verstanden, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben.

Bei der Festsetzung von Zwangsstrafen sind bei der Ermessensübung insbesondere folgende Umstände zu berücksichtigen: Das bisherige Verhalten der Partei bei Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabepflichtigen und die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 111 Tz 10 mwN).

Das Verwaltungsgericht ist in seinem Erkenntnis gehalten, die Ermessensübung der Abgabenbehörde zu prüfen und das Ermessen in seinem Erkenntnis eigenverantwortlich zu üben (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20, Tz 11). Das bedeutet, dass die Berechtigung zur Verhängung der Zwangsstrafen vom Bundesfinanzgericht auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unter Bedachtnahme auf die bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Kriterien eigenständig zu beurteilen war.

Zu den Leistungen, die von der Abgabenbehörde durch Verhängung einer Zwangsstrafe erzwungen werden können, gehört auch die Vorlage von Büchern und Aufzeichnungen zum Zweck der Durchführung einer Prüfung.

Von der belangten Behörde wurden im Beschwerdefall im Rahmen der GPLA-Prüfung folgende Unterlagen angefordert:

- Dienstpläne
- Arbeitszeitaufzeichnungen
- Monatliche Lohn- und Gehaltsabrechnungen
- Dienstzettel – Arbeitsverträge
- Buchhaltung auf elektr. Datenträger (gem. § 131 u 132 BAO)
- Firmenfahrzeug – Fahrtenbücher bzw. sonstige Aufzeichnungen (Berechnung – Privatnutzung)

Der Bf. wurde die Festsetzung der beschwerdegegenständlichen Zwangsstrafen unter Setzung einer Frist schriftlich angedroht und in weiterer Folge in der angedrohten Höhe von 500 Euro und 1.500 Euro festgesetzt. Bei der Festsetzung hat die belangte Behörde jedoch nicht berücksichtigt, dass die Bf. sehr wohl Unterlagen fristgerecht vorgelegt hat. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nämlich unzweifelhaft, dass nur die Dienstpläne von der Bf. nicht vorgelegt wurden. Die Dienstpläne dienten im Gastronomiebetrieb des Bf. der Personaleinsatzplanung und wurden auch nur teilweise aufbewahrt. Die tatsächlichen Dienstzeiten der Mitarbeiter konnten den Arbeitszeitaufzeichnungen entnommen werden, welche dem Prüfer vorgelegt wurden.

Die Berechtigung zur Verhängung von Zwangsstrafen war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes somit bereits dem Grunde nach nicht gegeben, sodass die angefochtenen Bescheide aufzuheben waren.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Entscheidungswesentlich war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes.