

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Sonja Stradner in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30. Dezember 2019 betreffend Nachsicht der Zwangsstrafen 2016 und 2017 gemäß § 236 BAO, Steuernummer ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 27.11.2019 brachte der Beschwerdeführer (Bf.) einen Antrag auf „Abschreibung der Verordnungsstrafen vom Februar 2018 und März 2019, jeweils iHv 300,- € sowie Abschreibung der Eintreibungsgebühr iHv 174,30 € aus dem Jahr 2019“ ein. Begründend führte er aus, dass die Strafen und Gebühren durch eine Fehleinschätzung seiner Tätigkeit durch einen Finanzamtsmitarbeiter zustande gekommen seien. Er habe seit April 2014 nur mehr Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit. Die Einkommensteuerbescheide seien mittlerweile richtiggestellt worden.

Mit Bescheid vom 30.12.2019 wies das Finanzamt den Antrag ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Festsetzung der angeführten Zwangsstrafen nach Maßgabe der Bestimmungen des § 111 Abs. 1 BAO zulässig gewesen sei. Der Bf. sei trotz mehrmaliger Aufforderung samt Androhung von Zwangsstrafen seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen für die Jahre 2016 und 2017 nicht nachgekommen.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde, die wiederum auf den Irrtum des Finanzamtes hinwies, dass der Bf. beim Finanzamt als Selbständiger geführt worden sei, obwohl er seit April 2014 nur Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit erziele. Die weiteren Handlungen des Finanzamtes (Aufforderung zur Abgabenerklärung, Erlassung von Zwangsstrafen) seien aufgrund dieser Fehleinschätzung in Bezug auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfolgt und müssten als nichtig behandelt werden.

Das Finanzamt erließ am 19.02.2020 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, schilderte den Verfahrensgang für die Festsetzung der Zwangsstrafen 2016 und 2017 und führte begründend aus, dass zur Einreichung von Abgabenerklärungen derjenige verpflichtet sei, der hierzu von der Abgabenbehörde aufgefordert werde. Selbst wenn der Bf. ausschließlich nichtselbständige Einkünfte erziele, sei der dennoch - bei Aufforderung durch das Finanzamt – verpflichtet, Steuererklärungen abzugeben. Die Festsetzung der Zwangsstrafen liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Mit einem Strafbetrag iHv jeweils 300,- € pro Jahr seien diese nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit am unteren Ende des gesetzlich zulässigen Höchstbetrages von 5.000,- € für die einzelne Zwangsstrafe angesetzt gewesen. Der Bf. habe keine berücksichtigungswürdigen Gründe vorgebracht, warum die Festsetzung der Zwangsstrafen nicht angemessen sei.

Der Bf. beantragte daraufhin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Er brachte vor, dass keinerlei Anhaltspunkte für eine Abgabepflicht bestanden haben und somit in der Aufforderung des Finanzamtes zur Einreichung der Abgabenerklärungen eine Ermessensüberschreitung oder Ermessensmissbrauch zu sehen sei.

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt Verwaltungsakt am 29.04.2020 dem Bundesfinanzgericht vor, wobei der Fall der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung am 10.01.2023 zugeteilt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erzielte in den Jahren bis 2014 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und war daher zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet. Für die Veranlagungsjahre 2010 brachte der Bf. eine Einkommensteuererklärung und für das Jahr 2015 sowohl eine Einkommensteuer- als auch Umsatzsteuererklärung beim Finanzamt ein. In allen anderen Jahren ab 2008 bis 2017 wurden die Einkünfte des Bf. aufgrund fehlender Abgabenerklärungen seitens des Finanzamtes geschätzt. Die Gewerbeberechtigung des Bf. war von 17.09.2008 bis 31.12.2017 aufrecht. Der Bf. hat keine Unterhaltsverpflichtungen.

Betreffend das **Veranlagungsjahr 2016** ergibt sich folgende Zeitleiste:

Datum	Ereignis
19.12.2016	Steuererklärungsformulare E1 und U1 wurden an den Bf. verschickt
02.11.2017	Erinnerungsschreiben betr. Steuererklärungen; Frist bis 23.11.2017
18.12.2017	Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen unter Androhung einer Zwangsstrafe iHv 300,- €; Frist bis 10.01.2018
05.02.2018	Bescheid über Festsetzung der Zwangsstrafe; Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe iHv 500,- €; Frist bis 26.02.2018

Gegen den **Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe 2016** vom 05.02.2018 erhob der Bf. kein Rechtsmittel. Der Bescheid ist daher **rechtskräftig**. Die Zwangsstrafe 2016 iHv 300,- € hat der Bf. bezahlt.

Der Bf. hat trotz Verhängung der Zwangsstrafe und Androhung einer weiteren höheren Zwangsstrafe keine Steuererklärungen betreffend das Jahr 2016 abgegeben. Am 11.04.2018 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016, wobei die Einkünfte und Umsätze im Schätzungsweg ermittelt wurden.

Betreffend das **Veranlagungsjahr 2017** ergibt sich folgende Zeitleiste:

Datum	Ereignis
21.12.2017	Steuererklärungsformulare E1 und U1 wurden an den Bf. verschickt
23.11.2018	Erinnerungsschreiben betr. Steuererklärungen; Frist bis 14.12.2018
21.01.2019	Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen unter Androhung einer Zwangsstrafe iHv 300,- €; Frist bis 11.02.2019
04.03.2019	Bescheid über Festsetzung der Zwangsstrafe; Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe iHv 500,- €; Frist bis 25.03.2019

Gegen den **Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe 2017** vom 04.03.2019 erhob der Bf. kein Rechtsmittel. Der Bescheid ist daher **rechtskräftig**. Die Zwangsstrafe 2017 iHv 300,- € hat der Bf. bezahlt.

Der Bf. hat trotz Verhängung der Zwangsstrafe und Androhung einer weiteren höheren Zwangsstrafe keine Steuererklärungen betreffend das Jahr 2017 abgegeben.

Am 17.05.2019 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2017, wobei die Einkünfte und Umsätze im Schätzungsweg ermittelt wurden. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 8.729,00 €. Mit Datum vom 04.11.2019 erfolgte eine Berichtigung des Finanzamtes gemäß § 293 BAO zu Bescheid vom 17.05.2019. Die Einkommensteuer 2017 wurde nunmehr iHv 18,00 € statt 8.729,00 € vorgeschrieben.

Am 27.11.2019 brachte der Bf. einen Antrag auf Abschreibung der Verwaltungsstrafen 02/2018 und 03/2019 iHv jeweils 300,- €, sohin insgesamt 600,- € für die Zwangsstrafen 2016 und 2017, sowie der Eintreibungsgebühr iHv 174,30 € aus dem Jahr 2019 ein und beantragte die Gutschrift der bezahlten Beträge auf sein Konto. Aufgrund einer Fehleinschätzung des Finanzamtes seien Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit angenommen und er daher zur Abgabe von Steuererklärungen aufgefordert worden. Der am 17.05.2019 aufgrund einer Schätzung erlassene Einkommensteuerbescheid 2017 sei berichtigt worden, die angeführten Strafen und Gebühren jedoch noch nicht.

Sowohl im Abweisungsbescheid vom 30.12.2019 als auch in der Beschwerdeentscheidung vom 19.02.2020 hat sich das Finanzamt inhaltlich mit der Thematik auseinandergesetzt, dass die Zwangsstrafen ordnungsgemäß nach den Bestimmungen des § 111 BAO verhängt wurden. Der Bf. war trotz mehrmaliger Aufforderung, auch nach Androhung der Festsetzung von Zwangsstrafen, seiner Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen nicht nachgekommen.

Das Ermessen wurde dahingehend ausgeübt, dass als Zwangsstrafe jeweils ein Betrag iHv 300,- (das sind 6% des gesetzlich zulässigen Höchstbetrages von 5.000,- € je Zwangsstrafe), somit am unteren Ende des zulässigen Spektrums, festgesetzt wurde. Der Bf. erzielte in den Jahren der Zwangsstrafenfestsetzung 2018 und 2019 regelmäßige Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit. Ein Ermessensmissbrauch wird nicht festgestellt.

Eine Beurteilung, ob aus Sicht des Finanzamtes eine Nachsicht zu gewähren sei, ist nicht erfolgt. Der Bf. hat keine Gründe angeführt, weshalb die Einbringung der Zwangsstrafen sachlich oder persönlich unbillig sei.

2. Beweiswürdigung

Obige Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich schlüssig aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, der Einsichtnahme in das Unternehmensregister und den – in Wahrnehmung der amtswegigen Ermittlungspflicht - aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes bezogenen Dokumenten.

Der am 27.11.2019 eingebrachte Antrag auf Abschreibung der Verwaltungsstrafen 02/2018 und 03/2019 wird vom Gericht als Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 BAO hinsichtlich der festgesetzten Zwangsstrafen 2016 und 2017 gewürdigt. Da die Rechtsmittelfrist betreffend die Zwangsstrafenbescheide 2016 und 2017 bereits abgelaufen war und keine Wiederaufnahme

der Verfahren betreffend Zwangsstrafenbescheide 2016 und 2017, sondern dezidiert eine Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten seitens des Bf. beantragt wurde, kann das Anbringen des Bf. nur als Nachsichtsansuchen gemäß § 236 BAO gewertet werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre. Zwangsstrafen sind gemäß § 3 Abs. 2 lit. c BAO Abgaben im Sinne der BAO (§ 3 Abs. 1 BAO) und können daher nachgesehen werden.

Der Bf. hat die mit Bescheiden vom 05.02.2018 und 04.03.2019 festgesetzten Zwangsstrafen zur Gänze entrichtet. Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 leg.cit. auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Die **Unbilligkeit** im Sinn des § 236 BAO kann **persönlicher oder sachlicher** Natur sein (§ 1 der zu § 236 BAO ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 435/2005 idF BGBl. II Nr. 2019/236).

Die weiteren Bestimmungen der **Verordnung betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinnes des § 236 BAO** lauten auszugsweise:

§ 2. Eine persönliche Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn die Einhebung

1. die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner ihm gegenüber unterhaltsberechtigten Angehörigen gefährden würde;
2. mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, etwa wenn die Entrichtung der Abgabenschuldigkeit trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Vermögensveräußerung möglich wäre und dies einer Verschleuderung gleichkäme.

§ 3. Eine sachliche Unbilligkeit liegt bei der Einhebung von Abgaben insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;
2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die

- a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder
- b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Eine sachliche Unbilligkeit ist – unbeschadet der in § 3 der genannten Verordnung beispielsweise aufgezählten Fälle – nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auch dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt (VwGH 27.06.2013, 2013/15/0173, 20.05.2010, 2006/15/0337, mwN). Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 04.06.2020, Ra 2019/15/0117-6; 20.05.2010, 2006/15/0337).

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist es im Nachsichtsverfahren Sache des Nachsichtswerbers, im Sinne der ihn treffenden Mitwirkungspflicht einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 27.6.2013, 2013/15/0173).

Eine Abgabennachsicht gemäß § 236 BAO setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung voraus (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077); eine solche kann grundsätzlich nicht damit begründet werden, dass die Abgabenfestsetzung zu Unrecht erfolgt ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben. Somit liegt Unbilligkeit nur vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn nur eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig".

Bringt der Bf. nun vor, dass die Zwangsstrafen nur aufgrund der Fehleinschätzung des Finanzamtes hinsichtlich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zustande gekommen seien, ist für den Bf. nichts zu gewinnen. Die Aufforderung des Finanzamtes zur Abgabe von Steuererklärungen löst gemäß § 133 Abs. 1 BAO eine Verpflichtung des Abgabepflichtigen aus. Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in der Bestrafung der Person, sondern darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Es wäre für den Bf. durch Abgabe der Steuererklärungen sehr einfach gewesen, die Festsetzung einer Zwangsstrafe abzuwenden.

Eine steuerliche Auswirkung, die ausschließlich Folge eines als generelle Norm mit umfassendem persönlichen Geltungsbereich erlassenen Gesetzes ist und durch die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise berührt werden, kann aber nicht durch Nachsicht behoben werden (VwGH 04.08.2005, 2001/17/0158, mwN). Da die Erfüllung dieser Verpflichtung keine atypischen Auswirkungen bei dem Bf. hatte, kann keine sachliche Unbilligkeit vorliegen. Die Verhängung einer Zwangsstrafe lag weder im offenbaren Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen noch wurzelte sie in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf, auf den der Bf. keinen Einfluss gehabt hätte.

Die behauptete Unbilligkeit muss vielmehr in Umständen liegen, die die Entrichtung der Abgabe selbst betreffen. Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass die Nachsicht gemäß § 236 BAO nicht dazu dient, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 04.06.2020, Ra 2019/15/0117-6; 07.07.2011, 2008/15/0010; vgl. zusammenfassend mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes *Stoll*, BAO, 2436;). Die sich gegen den Sachbescheid richtenden Einwendungen können daher keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO begründen.

Wie festgestellt, wurden die Zwangsstrafen iHv jeweils 300,- € am unteren Ende der zulässigen Höhe festgesetzt und erzielte der Bf. in den Jahren der Zwangsstrafenfestsetzung 2018 und 2019 regelmäßige Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit. Eine persönliche Unbilligkeit im Sinne der Existenzgefährdung des Abgabepflichtigen kann seitens des Gerichts nicht erkannt werden. Weder hat der Bf. Beschwerde gegen die Zwangsstrafenbescheide an sich erhoben, noch hat er um Ratenzahlung aufgrund wirtschaftlicher Unzumutbarkeiten angesucht. Auch im Nachsichtsansuchen hat der Bf. keine Gründe angeführt, die bei der Einbringung der Zwangsstrafen zu berücksichtigen wären.

Da somit im Lichte der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung dargetan wurde, war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die vorliegende Entscheidung erfolgte in Übereinstimmung mit der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die Revision war daher nicht zulässig.

Wien, am 6. Mai 2024