

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***BE*** in der Beschwerdesache ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr***, über die Beschwerde vom 2. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 26. März 2019 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2016 der Beschwerdeführerin (Bf) langte am 3.1.2018 elektronisch beim Finanzamt ein.

Mit Ergänzungsersuchen vom 2.10.2018 ersuchte das Finanzamt um Übermittlung des Kaufvertrags, des Mietvertrags, der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten, des Anlagenverzeichnisses und der Bilanz.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 15.1.2019 wurden der Kaufvertrag und ein händisch berichtigter Auszug aus der Firmenbuchbilanz, eine Saldenliste zum 31.12.2016, eine berichtigte Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2016 und ein Kaufvertrag über die Liegenschaft vorgelegt. Hinsichtlich des Anlagenverzeichnisses wurde auf den Kaufvertrag verwiesen. Der Mietvertrag sei mündlich abgeschlossen worden.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 31.1.2019 wurde um Beantwortung diverser Fragen und um Vorlage der Seite 2 des Kaufvertrages, der berichtigten Bilanz 2016, der Bilanz 2017 und einer Prognoserechnung ersucht.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 5.3.2019 wurden die fehlende Seite des Kaufvertrages, die berichtigte Firmenbuchbilanz 2016 und die Firmenbuchbilanz 2017, jeweils mit Anlagenspiegel, übermittelt. Hinsichtlich der Fragen wurde auf die durchgeführte Außenprüfung 2018 (Anmerkung: bei der ***1***, damalige Kommanditistin und Mieterin der Bf) verwiesen. Eine Prognoserechnung sei aufgrund der Aktualität nicht sinnvoll.

Mit Ergänzungsersuchen vom 7.3.2019 wurde die Bf um Ergänzung betreffend Bilanzen 2016 und 2017 und um Vorlage einer Prognoserechnung bis zum 21.3.2019 ersucht. Bei den übermittelten Bilanzen handle es sich um Firmenbuchbilanzen. Die Bf sei laut Gesetz verpflichtet, Bilanzen für die Steuererklärungen 2016 und 2017 vorzulegen. Unter Zitierung des § 44 Abs 1 und 2 EStG wurde darauf verwiesen, dass die im Gesetz angeführten Abschriften und Berichte, wie Jahresabschluss, Gewinn- und Verlustrechnung, Adaptierung der Bilanz nach Steuerrecht (Darstellung und Gliederung der außerbilanzmäßigen Zu- und Abrechnungen) bereits kraft Gesetz der Abgabenbehörde vorzulegen seien. Es werde auch nochmals ausdrücklich um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht. Falls sie diesem Ersuchen nicht Folge leiste, könne gem. § 111 BAO eine Zwangsstrafe in Höhe von 300 Euro festgesetzt werden. Gegen die Androhung der Zwangsstrafe sei ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Mit Antwortschreiben vom 26.3.2019 wurden Bilanzen für die Jahre 2016 und 2017 samt GuV übermittelt und mitgeteilt, dass eine Prognoserechnung nicht vorgelegt werden könne, da der Vertrag nicht zustande gekommen sei.

Mit Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 26.3.2019 wurde die angedrohte Zwangsstrafe gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit 300 Euro festgesetzt, da die Vorlage der Bilanzen 2016 und 2017 sowie der Prognoserechnung unterlassen worden sei. Gleichzeitig wurde die Bf neuerlich aufgefordert, bis 9.4.2019 die bisher unterlassene Handlung nachzuholen. Falls sie auch dieser Aufforderung nicht Folge leiste, werde eine weitere Zwangsstrafe in Höhe von 500 Euro festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich gewesen, da die Bf der vorgenannten Aufforderung nicht nachgekommen sei. Die vorgelegten Bilanzen seien nicht vollständig bzw. würden von den abgegebenen Steuererklärungen abweichen. Es sei kein Anlageverzeichnis (zB Bestandteil der Bilanz) vorgelegt worden. Laut Aussage der Bf könne eine Prognoserechnung nicht erstellt werden, da der Vertrag nicht zustande gekommen sei. Um welchen Vertrag gehe es hierbei? Es werde um eine entsprechend ausführliche Sachverhaltsdarstellung der Bf ersucht.

Dagegen erhob die Bf mit Schriftsatz vom 29.4.2019 fristgerecht Beschwerde. Alle Unterlagen seien ausführlich und zeitgerecht übersandt worden, sogar eine BP sei hierüber gemacht worden und es ergebe sich kein Rechtsgrund einer Bestrafung:

- Anlageverzeichnis siehe Anlagenspiegel gem. Bilanz
- Die am 1.5.2018 berichtigte Steuererklärung 2016 sei im Rahmen der BP von ***1*** dem Finanzamt übermittelt worden.
- Der Kaufvertrag, welcher am 14.1.2019 per Post übersandt worden sei, sei nicht zustande gekommen, da die Zahlung nicht vereinbarungsgemäß gemacht worden sei.
- Aus diesem Grund könne derzeit auch keine bzw. nur eine Prognoserechnung mit Null gemacht werden.
- Im Rahmen der BP sei auch eine Querprüfung der Bf gemacht worden, worüber der Steuerberater Auskunft geben könne.

Mit der Bf am 29.7.2019 zugestellten Beschwerdeentscheidung (irrtümlich erfolgte die Datumsangabe 24.7.2019 nur auf der Zweitschrift des Finanzamtes) wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Mit Vorhalt vom 02.10.2018 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, diverse Unterlagen für die Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2016 nachzureichen. Dieser Aufforderung wurde nicht fristgerecht nachgekommen. Am 31.01.2019 erging ein neuerlicher Vorhalt mit der Androhung einer Zwangsstrafe gem. § 111 BAO in der Höhe von 300 Euro. Da die Vorhaltbeantwortung bzw. die angeforderten Unterlagen nicht vollständig beigebracht wurden, erging am 7.3.2019 ein Ersuchen um Ergänzung mit der neuerlichen Androhung einer Zwangsstrafe gem. § 111 BAO in der Höhe von 300 Euro. Da diesem Ergänzungsersuchen wiederum keine Folge geleistet wurde, erfolgte am 26.3.2019 per Bescheid die Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von 300 Euro. Des Weiteren erfolgte eine neuerliche Aufforderung unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe in der Höhe von 500 Euro die unterlasse Handlung bis 9.4.2019 nachzuholen. Da der vorgenannten Aufforderung nicht fristgerecht nachgekommen wurde und auch keine konkreten Gründe genannt wurden, weshalb der steuerliche Vertreter der Bf nicht in der Lage gewesen ist, die Unterlagen innerhalb der vorgegeben Frist vorzulegen, erfolgte am 30.04.2019 per Bescheid die zweite Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 500 Euro.

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.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liegt dem Grund und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenhörde. Bei der Ermessensübung im Zusammenhang mit der Verhängung der Zwangsstrafe wurde die Höhe des Abgabebetrages, der finanzielle Vorteil und die Fristüberschreitung berücksichtigt. Aus den angeführten Gründen und der Nichtabgabe der angeforderten Unterlagen bzw. erneuten Androhung und Festsetzung der Zwangsstrafe gem. § 111 BAO am 07.03.2019 in Höhe von € 500,-, ist die Verhängung der Zwangsstrafe in Höhe von € 300,- am 07.03.2019 gerechtfertigt.

Mit Schriftsatz vom 9.8.2018 stellte die Bf fristgerecht einen Vorlageantrag. Es werde auf die Beschwerde vom 27.5.2019 und das mit der zuständigen Bearbeiterin des Finanzamts geführte Telefonat vom 22.7.2019 verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 16.9.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Ergänzungsersuchen vom 7.3.2019, dem zwei von der Bf beantwortete Ergänzungsersuchen vorangegangen waren, wurde die Bf unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 300 Euro mit Verweis auf § 44 EStG 1988 aufgefordert, für die Jahre 2016 und 2017 den Jahresabschluss, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Darstellung der steuerrechtlichen Adaptierung der Bilanz vorzulegen. Weiters wurde noch einmal um Vorlage einer Prognoserechnung gebeten.

Dieser Aufforderung wurde nicht vollständig und nicht fristgerecht Folge geleistet. Die Bf legte Bilanzen für die Jahre 2016 und 2017 samt GuV vor. Eine Prognoserechnung wurde mit der Begründung, dass der Vertrag nicht zustande gekommen sei, nicht übermittelt.

Die angedrohte Zwangsstrafe wurde mit Bescheid vom 26.3.2019 festgesetzt.

Bei der ***2***, der damaligen Kommanditistin und Mieterin der Bf, fand im Jahr 2018 eine Außenprüfung über die Jahre 2016 und 2017 statt.

Nach Androhung und Verhängung einer weiteren Zwangsstrafe erließ das Finanzamt die Feststellungsbescheide 2016 und 2017. Die Bf hatte keine weiteren Unterlagen vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Verfahrensgang, der auf dem vorgelegten Akt des Finanzamtes und der Abfrage des Bundesfinanzgerichts im Abgabensinformationssystem des Bundes betreffend ua. die vom Finanzamt nicht vorgelegten Ergänzungsersuchen vom 2.10.2018 und 31.1.2019 samt deren Beantwortung sowie der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 7.3.2019 beruht, gibt auch den zu beurteilenden Sachverhalt wieder.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 44 Abs 1 EStG 1988 muss, wer Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, anlässlich der Einreichung der Steuererklärung der Abgabenbehörde eine Abschrift der Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) und der Gewinn- und Verlustrechnung vorlegen. Diese müssen auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruhen.

Gemäß § 44 Abs 2 EStG 1988 sind Beträge, die in den Übersichten nicht steuerlichen Erfordernissen entsprechen, durch geeignete Zusätze oder Anmerkungen diesen anzupassen, wenn nicht eine besondere Übersicht mit dem Zusatz „für steuerliche Zwecke“ beigelegt wird.

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. Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss gemäß § 111 Abs 2 BAO 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. Gemäß § 111 Abs 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 Euro nicht übersteigen.

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Nach § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 Abs 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 161 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Nach Abs 2 hat die Abgabenbehörde, wenn sie gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung Bedenken hegt, die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

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.

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Behörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer Pflichten zu verhalten (vgl zB VwGH 27.9.2000, 97/14/0112; VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022).

Im vorliegenden Fall wurde die Bf unter Androhung einer Zwangsstrafe mit Verweis auf § 44 EStG 1988 aufgefordert, für die Jahre 2016 und 2017 den Jahresabschluss, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Darstellung der steuerrechtlichen Adaptierung der Bilanz vorzulegen. Weiters wurde noch einmal eine Prognoserechnung erbeten.

Die Aufforderung zur Vorlage dieser Unterlagen fällt unter die auf Grund gesetzlicher Befugnisse nach § 111 Abs 1 BAO getroffenen Anordnungen. Die Aufforderung auf Vorlage der angesprochenen Unterlagen erfolgte somit auf Grund gesetzlicher Befugnisse und war daher zulässig.

Dieser Aufforderung kam die Bf zwar nicht vollständig und nicht fristgerecht nach, sie legte Bilanzen für die Jahre 2016 und 2017 samt GuV vor. Eine Prognoserechnung wurde mit der Begründung, dass der Vertrag nicht zustande gekommen sei, nicht übermittelt.

Die Verhängung einer Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0079).

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“ beizumessen, während dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ zukommt (vgl. VwGH 11.12.1992, 92/17/0178).

Es gilt aber jedenfalls, im Rahmen der Ermessensentscheidung auf die besonderen Verhältnisse des einzelnen Falles Bedacht zu nehmen.

Die Bf hat die mit Ergänzungsersuchen vom 7.3.2019 unter Androhung einer Zwangsstrafe angeforderten Unterlagen nicht vollständig vorgelegt und hinsichtlich der Prognoserechnung angeführt, eine Prognose könne nicht vorgelegt werden, da der Vertrag nicht zustande gekommen sei. Bereits in Beantwortung des vorangehenden Ergänzungsersuchens hat die Bf ausgeführt, dass die Prognoserechnung aufgrund der Aktualität nicht sinnvoll sei. In ihrer Beschwerde führt die Bf aus, sie habe alle (näher bezeichneten) Unterlagen ausführlich und zeitgerecht übersandt und es ergebe daher keinen Rechtsgrund zu einer Bestrafung. Damit zeigt die Bf auf, dass sie versucht hat, der Anordnung des Finanzamtes vollständig nachzukommen. Dies zeigt aber auch auf, dass die Anforderung des Finanzamtes nicht in ausreichender Klarheit formuliert war (beispielsweise ein Hinweis darauf, dass der bereits vorliegende Anlagespiegel den steuerlichen Anforderungen nicht genügt oder hinsichtlich der Prognoserechnung auch die Aufforderung zur Klärung des Umstandes, weshalb die Bf deren Vorlage aufgrund der Aktualität als nicht sinnvoll erachtet).

Es ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei einer Zwangsstrafe lediglich um ein Pressionsmittel handelt, das eingesetzt werden soll, um eine gebotene Leistung herbeizuführen, nicht jedoch, um ein unrechtmäßiges Verhalten zu bestrafen (vgl. Stoll, BAO, 1192).

Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann die Festsetzung der Zwangsstrafe auch im Hinblick auf das Gebot der Zweckmäßigkeit nicht als gerechtfertigt erachtet werden.

Es war daher 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.

Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage der Rechtmäßigkeit einer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Ermessensübung kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl zB VwGH 27.3.2019, Ra 2018/12/0022, mwN), weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 2. Jänner 2025