

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 9.4.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 4.4.2018 betreffend Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Zwangsstrafe wird mit EUR 200,00 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 4.4.2018 wurde gegenüber dem Bf. wegen Nichteinreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2016 unter Verweis auf die mit Bescheid vom 22.2.2018 erfolgte Androhung eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 300,00 festgesetzt.

Unter einem forderte die belangte Behörde den Bf. auf, die bisher nicht eingereichten Abgabenerklärungen bis 25.4.2018 einzureichen.

In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus, dass der Bf. die genannten Erklärungen nicht innerhalb der im Bescheid über die Androhung der Zwangsstrafe gesetzten Frist eingereicht habe.

Der Bf. trat dem Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe mit Beschwerde vom 9.4.2018 entgegen.

Hierin brachte der Bf. zusammengefasst vor, dass seine steuerlichen Agenden nicht von ihm, sondern seiner Ehefrau wahrgenommen würden. Diese sei am 15.1.2018 per Hubschrauber ins LKH Ort1 eingeliefert worden und dort bis zum 5.2.2018 in Behandlung gewesen. Zwischen 28.2.2018 und 22.3.2018 habe sie sich schließlich zu Rehabilitationszwecken in Ort2 aufgehalten. Außerdem habe seine Tochter am 4.9.2017 einen Herzstillstand erlitten und sei nach diversen stationären Aufenthalten in Ort1 und Ort3 am 7.2.2018 nach Hause entlassen worden. Nach einem Selbstmordversuch befindet

sich seine Tochter schließlich seit 2.4.2018 im Klinikum Ort4. Seine Ehefrau und er müssten seitdem jeden Tag auf den dreijährigen Enkelsohn aufpassen.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde des Bf. mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.4.2018 als unbegründet ab.

Unter Verweis auf die einschlägigen Rechtsnormen begründete die belangte Behörde die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Zwangsstrafe mit dem Umstand, dass die im Bescheid über die Androhung der Zwangsstrafe gesetzte Frist zur Einreichung der gegenständlichen Abgabenerklärungen letztlich fruchtlos verstrichen sei.

Mit Eingabe vom 19.4.2018 wandte sich der Bf. unter Verweis auf sein bisheriges Vorbringen gegen die Beschwerdevorentscheidung.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 12.6.2018 zur Entscheidung vor.

In der bezughabenden Stellungnahme wies die Amtsvertreterin der belangten Behörde auf die einschlägige Rechtslage und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hin und erstattete im Wesentlichen folgendes Vorbringen:

Die belangte Behörde habe dem Bf. die Frist zur Einreichung der Steuererklärungen insgesamt viermal verlängert. Im Übrigen sei der Bf. vor Erlassung des Bescheids über die Androhung einer Zwangsstrafe nochmals vergeblich zur Abgabe der Erklärungen aufgefordert worden.

Die Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2016 sei vom Bf. schließlich am 19.4.2018, mithin nach Erlassung des angefochtenen Bescheids, bei der belangten Behörde eingebracht worden. Aus der erklärungsgemäßen Veranlagung habe sich letztlich eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von EUR 451,00 ergeben. Die Umsatzsteuer sei mit EUR 0,00 festgesetzt worden.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei insofern zu Recht erfolgt, als die vom Bf. vorgetragenen Umstände keine Unzumutbarkeit oder Unmöglichkeit der Abgabe der Steuererklärungen begründeten. Da der Bf. in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2014, 2015 und 2016 Steuerberatungskosten geltend gemacht habe, sei davon auszugehen, dass der Bf. bei der Erstellung der Abgabenerklärungen auf fachkundige Hilfe außerhalb der Familie zurückgreifen konnte. Unabhängig hiervon hätte der Bf. bis zur Verhängung der Zwangsstrafe jedenfalls genug Zeit für die Einreichung der Steuererklärungen gehabt.

Vor dem Hintergrund einer möglichen Höchststrafe von EUR 5.000,00 sowie des Umstandes, dass der Bf. seiner Verpflichtung zur Einreichung von Steuererklärungen auch in den Vorjahren erst nach wiederholter Aufforderung nachgekommen ist, sei die Zwangsstrafe unter Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsschwächen mit EUR 300,00 festgesetzt worden.

Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

Der Bf. erzielt unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung und ist zur Abgabe von Umsatz- und Einkommensteuererklärungen verpflichtet.

Im Jahr 2015 reichte der Bf. die Umsatzsteuererklärung 2014 erst nach einer Aufforderung und einer Fristverlängerung ein.

Die Umsatzsteuererklärung des Jahres 2015 wurde vom Bf. erst nach bescheidmäßiger Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 100,00 - welcher wiederum zwei fruchtbare Fristverlängerungen vorangegangen waren - am 13.4.2017 eingereicht.

Im Jahr 2017 gab die belangte Behörde den Anträgen des Bf. auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2016 mit Bescheiden vom 23.6.2017, 26.7.2017, 6.10.2017 sowie 30.11.2017 - sohin insgesamt viermal - statt.

Nachdem der Bf. die Abgabenerklärungen nicht innerhalb der im letztgenannten Bescheid bis zum 2.1.2018 verlängerten Frist eingereicht hatte, wurde er von der belangten Behörde aufgefordert, dies bis zum 1.2.2018 nachzuholen.

Nach fruchtbarem Verstreichen dieser Frist wurde dem Bf. mit Bescheid vom 22.2.2018 unter Setzung einer Nachfrist bis zum 15.3.2018 die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von EUR 300,00 angedroht. Diese wurde schließlich mit Bescheid vom 4.4.2018 festgesetzt, welcher dem Bf. spätestens am 9.4.2018 zugestellt wurde.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Zwangsstrafe wurde vom Bf. in weiterer Folge mit Beschwerde vom 9.4.2018 bekämpft.

Letztlich reichte der Bf. die Abgabenerklärungen am 19.4.2018 bei der belangten Behörde ein. Aus der erklärungsgemäßen Veranlagung des Bf. resultierte bei einem steuerpflichtigen Einkommen von EUR 21.235,60 eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von EUR 451,00. Die Umsatzsteuer wurde mit EUR 0,00 festgesetzt.

Der Bf. nimmt für die Erledigung seiner steuerlichen Angelegenheiten die Hilfe eines Steuerberaters sowie seiner Ehefrau in Anspruch. Diese befand sich zwischen 15.1.2018 und 5.2.2018 sowie zwischen 28.2.2018 und 22.3.2018 in - teilweise intensivmedizinischer - stationärer Behandlung in Heilanstalten in Ort1 und Ort2.

Die Tochter des Bf. erlitt am 7.9.2017 einen Herzstillstand wurde nach diversen stationären Aufenthalten in Ort1 und Ort3 zu Zwecken der (intensiv-)medizinischen Behandlung und Rehabilitation am 7.2.2018 nach Hause entlassen.

Aufgrund eines am 2.4.2018 unternommenen Selbstmordversuchs seiner Tochter und ihrer daraufhin erfolgten Unterbringung im Klinikum Ort4 haben der Bf. und dessen Ehefrau die Betreuung des dreijährigen Enkelsohnes übernommen.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen beruhen auf dem jeweiligen Vorbringen der Verfahrensparteien sowie den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen und stehen im Wesentlichen außer Streit.

Auch das Bundesfinanzgericht sieht letztlich keine Veranlassung, den sich aus der Aktenlage ergebenden Sachverhalt in Zweifel zu ziehen:

Im Einzelnen schließt sich das Bundesfinanzgericht zunächst der Annahme der belangten Behörde an, dass die Geltendmachung von Steuerberatungskosten hinreichende Rückschlüsse auf die tatsächliche Inanspruchnahme steuerlicher Beratungsdienstleistungen zulässt.

Gegen die den gesundheitlichen Zustand seiner nahen Angehörigen betreffenden Ausführungen des Bf. hegt das Bundesfinanzgericht ebenso keine Bedenken, zumal deren Richtigkeit letztlich auch von der belangten Behörde nicht substantiiert bestritten wurde.

Die Feststellung, dass der angefochtene Bescheid dem Bf. spätestens am 9.4.2018 zugestellt wurde, ergibt sich schließlich aus der gleichlautenden Datierung der Beschwerde.

Rechtliche Beurteilung

Im gegenständlichen Verfahren steht die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Zwangsstrafe in Streit.

Gemäß § 111 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 - zuvor angedrohten - Zwangsstrafe zu erzwingen, welche den Betrag von EUR 5.000,00 nicht übersteigen darf.

Grundsätzlich dürfen Zwangsstrafen iSd § 111 BAO unter anderem zur Erzwingung einer Anordnung auf Einreichung von Abgabenerklärungen angedroht und festgesetzt werden (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366; VwGH 28.10.1998, 98/14/0091).

Unrechtmäßig ist eine entsprechende Androhung und Festsetzung von Zwangsstrafen iSd § 111 BAO allerdings dann, wenn bereits die auf die Einreichung von Abgabenerklärungen gerichtete Anordnung mit Rechtswidrigkeit belastet ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 133 Rz 11).

Tatsächlich ist die im vorliegenden Fall ergangene Anordnung der belangten Behörde jedoch nicht zu beanstanden:

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen nämlich bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen.

Da der Bf. seiner - im gegenständlichen Verfahren unstrittigen - Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärungen für das Jahr 2016 auch nach mehrmaliger Verlängerung der Einreichfrist (zuletzt bis zum 2.1.2018) zunächst nicht nachgekommen ist, erfolgte die diesbezügliche Anordnung der belannten Behörde jedenfalls zu Recht.

Die Unzulässigkeit der Verhängung der Zwangsstrafe ließe sich demnach allenfalls mit der Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der zu erzwingenden Leistung begründen (VwGH 16.11.1993, 89/14/0139; VwGH 22.4.1991, 90/15/0186).

Dass ihm die Einreichung der Abgabenerklärungen unmöglich oder unzumutbar gewesen wäre, vermag der Bf. allerdings nicht überzeugend darzulegen:

Das Vorbringen des Bf., dass seine steuerlichen Angelegenheiten von seiner Ehefrau besorgt werden, begründet nämlich im Hinblick auf dessen erwiesene Inanspruchnahme von steuerlichen Beratungsdienstleistungen keine Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Einreichung seiner Abgabenerklärungen.

Selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass der Bf. die Erstellung dieser Unterlagen üblicherweise seiner Ehefrau überantwortet, wäre es jedenfalls an ihm gelegen, diesen Teil seiner steuerlichen Agenden im Fall ihrer krankheitsbedingten Verhinderung an seinen berufsmäßigen steuerlichen Vertreter zu delegieren.

Im Übrigen wurde dem Bf. die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen bereits vor dem Auftreten der gesundheitlichen Probleme seiner Ehefrau vier Mal verlängert.

Die belangte Behörde zeigt daher zutreffend auf, dass dem Bf. bis zur Verhängung der Zwangsstrafe jedenfalls genügend Zeit zur Verfügung gestanden war, um die Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen - allenfalls mit Hilfe seiner Frau oder eines fachkundigen Dritten - einzureichen.

Ob der Bf. für die Besorgung seiner steuerlichen Agenden fremde Hilfe benötigt oder in Anspruch nimmt, kann letztlich aber überhaupt hintangestellt bleiben:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann eine Zwangsstrafe bei Nichtabgabe von Steuererklärungen nämlich auch dann verhängt werden, wenn dem Abgabepflichtigen bei der Auffassung der Erklärungen niemand zur Hand geht. Auch in diesem Fall ist er nach bestem Wissen und Gewissen unter Verwendung der hierfür vorgesehenen amtlichen Vordrucke verpflichtet, die Erklärungen zeitgerecht abzugeben. Ob sein Wissen dazu ausreicht, diese richtig abzugeben oder nicht, ist hierbei unmaßgeblich (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066).

Schließlich ist dem Bf. zwar zuzubilligen, dass die Ereignisse rund um seine Tochter mit einer seelischen Belastung einhergehen; dass auch dies letztlich keine Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der abverlangten Leistung zu begründen vermag, zeigt sich allerdings schon daran, dass der Bf. nach dem Selbstmordversuch seiner Tochter sehr wohl in der Lage war, die ausständigen Abgabenerklärungen binnen relativ kurzer Zeit (rund zwei Wochen) einzureichen.

Im Übrigen ist auch hier auf die mehrmaligen Fristverlängerungen (schon vor dem Herzstillstand der Tochter des Bf. ist die Einreichfrist immerhin bereits zweimal verlängert worden) und die konsumierten Steuerberatungsdienstleistungen zu verweisen.

Im Ergebnis war es dem Bf. daher weder unmöglich noch unzumutbar, die eingeforderten Abgabenerklärungen fristgerecht einzureichen.

Die Verhängung der Zwangsstrafe kann schließlich auch nicht daran scheitern, dass der Bf. seiner Verpflichtung, die Abgabenerklärungen einzureichen, am 19.4.2018 letztlich doch nachgekommen ist.

Die - fristgerechte oder verspätete - Leistung steht der Festsetzung einer Zwangsstrafe nämlich (nur) dann entgegen, wenn der Anordnung vor Zustellung des Festsetzungsbescheids, mithin vor Wirksamkeit desselben, entsprochen wurde (VwGH 22.4.1991, 90/15/0186). Im gegenständlichen Verfahren trifft dies jedoch nicht zu, da der Festsetzungsbescheid dem Bf. spätestens am 9.4.2018 und somit vor Einreichung der Abgabenerklärungen zugestellt wurde.

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen erweist sich daher die Festsetzung der Zwangsstrafe als grundsätzlich zulässig.

Die tatsächliche Verhängung derselben liegt letztlich allerdings dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 22.2.2000, 96/14/0079).

Nunmehr sind Ermessensentscheidungen insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordert (VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083; *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 93 Rz 13 mwN).

Insoweit die belangte Behörde die Festsetzung der Zwangsstrafe sowohl im angefochtenen Bescheid als auch der Beschwerdevorentscheidung lediglich damit begründet, dass der Bf. der Aufforderung zur Einreichung der Abgabenerklärungen nicht binnen der zuletzt gesetzten Frist bis zum 15.3.2018 Folge geleistet habe, so vermag dies keine gesetzmäßige Begründung darzustellen (BFG 11.4.2018, RV/5101444/2017).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide jedoch im Rechtmittelverfahren saniert werden (VwGH 30.06.2015, 2012/15/0045; VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281), mithin auch im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

Bei der Ermessensübung sind unter anderem das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei, der ihr anzulastende Grad des Verschuldens, ihre wirtschaftliche Verhältnisse sowie die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen zu berücksichtigen (vgl. hierzu die Nachweise bei *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 111 Rz 10).

Zu Gunsten des Bf. muss zunächst Berücksichtigung finden, dass die gegenständliche Veranlagung letztlich zu keiner Nachforderung geführt hat. Vor diesem Hintergrund erscheint dem Bundesfinanzgericht eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 300,00 als

überhöht, zumal die belangte Behörde dem Bf. im Hinblick auf die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen für das Jahr 2015 bei zumindest annähernd vergleichbarer Säumnis eine Zwangsstrafe in Höhe von lediglich EUR 100,00 - mithin einem Drittel der verfahrensgegenständlichen Zwangsstrafe - angedroht hat.

Für ein gänzliches Absehen von einer Zwangsstrafe verbleibt jedoch aus nachfolgenden Gründen kein Raum:

Zweck der Zwangsstrafe ist es nämlich, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022).

Nunmehr offenbart ein Vergleich mit vorangegangenen Jahren, dass der Bf. seine Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen in zunehmendem Maße vernachlässigt.

Während für die Erklärungen des Jahres 2014 noch mit einer Aufforderung und einer Fristverlängerung das Auslangen gefunden werden konnte, bedurfte es im Jahr 2017 bereits der Androhung einer Zwangsstrafe, um den Bf. mit letztlich beinahe einjähriger Verspätung zur Einreichung seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2015 zu veranlassen. Die Frist zur Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2016 wurde vor Festsetzung der angefochtenen Zwangsstrafe im Ergebnis gar insgesamt sechsmal fruchtlos verlängert.

Vor dem Hintergrund dieser negativen Tendenz ist die Verhängung einer Zwangsstrafe schon aus spezialpräventiven Gründen geboten, um den Bf. in Zukunft zur fristgerechten Einreichung seiner Abgabenerklärungen zu verhalten.

Schließlich sind auch die vom Bf. ins Treffen geführten privaten Gründe insbesondere im Hinblick auf die mehrmaligen und zum Teil auch bereits lange vor dem Auftreten der geltend gemachten Umstände gewährten Fristverlängerungen nicht geeignet, um die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen zu rechtfertigen.

Im Lichte obiger Ausführungen und unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. erachtet das Bundesfinanzgericht eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 200,00 als angemessen.

Im Ergebnis war der Beschwerde daher teilweise stattzugeben.

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.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgte in Einklang mit der im Einzelnen zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. Juli 2018