



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 9. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 9. Jänner 2008 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) ist Jurist. Er erzielte in den letzten Jahren ua Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständige Einkünfte. Er wird zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt.

Mit Bescheid vom 22.8.2007 wurde der Bw vom Finanzamt (FA) aufgefordert, die nicht fristgerecht eingelangten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2006 bis 12.9.2007 einzureichen.

Mit Bescheid vom 1.10.2007 wurde der Bw vom FA erneut aufgefordert, die bis dahin nicht eingelangten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2006 bis 22.10.2007 einzureichen.

Mit Bescheid vom 12.11.2007 wurde der Bw vom FA erneut aufgefordert, die bis dahin nicht eingelangten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2006 bis 3.12.2007 einzureichen, wobei gleichzeitig eine Zwangsstrafe iSd § 111 Abs 2 BAO bis € 500,00,-- angedroht wurde.

Mit Bescheid vom 9.1.2008 wurde die angedrohte Zwangsstrafe iHv € 300,00,-- festgesetzt. Gleichzeitig wurde der Bw aufgefordert, die bis dahin nicht eingelangten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2006 bis 30.1.2008 einzureichen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde iw ausgeführt, dass die Steuererklärungen für den Bw jedes Jahr eine Qual seien, weshalb er die Erklärungen nicht fristgerecht „geschafft habe“.

Die Zwangsstrafe selbst sei aber aus verschiedenen Gründen rechtswidrig.

Der Bw sei mit dem Androhung-Bescheid vom 12.11.2007 ausdrücklich „ersucht“ und nicht „aufgefordert“ worden, die genannten Erklärungen nachzuholen.

Des Weiteren könne auch ein Verspätungszuschlag verhängt oder die Bemessungsgrundlage geschätzt werden, was den Zwangsstrafenbescheid konterkariere.

Der Bw habe im Hinblick auf das Prinzip der Anwendung des gelindesten noch zum Ziel führenden Mittels darauf vertraut, dass die Bemessungsgrundlage geschätzt werde und er dann in der Berufung das Notwendige richtig stellen können. Das FA habe jedoch rechtswidriger Weise eine Zwangsstrafe verhängt.

Der bekämpfte Bescheid sei rechtswidriger Weise ohne jeden Bezug auf die individuellen steuerlichen Verhältnisse des Bw nicht vom Sachbearbeiter des Bw, sondern von jemandem, der lediglich verkürzte Informationen hätte, verhängt worden. Ansonsten wäre die Zwangsstrafe wohl gar nicht verhängt worden, da der Bw wieder mit einem Guthaben zu rechnen habe. In diesem Falle bringe eine Zwangsstrafe nichts. Hiezu passe, dass der Bw zu seiner am 2.1.2007 abgegebenen Einkommensteuererklärung für 2005 kürzlich ein mit 2.1.2008 datiertes Schreiben seines steuerlichen Sachbearbeiters erhalten habe, womit er „ersucht“ werde, bis 3.3.2008 seine ESt-Erklärung 2005 zu ergänzen. Wüsste der Bw nicht um die Sachbearbeiter-fremde Verhängung der Zwangsstrafe, entstünde die Optik, der Bescheid über die Zwangsstrafe sei erlassen worden, um von jemandem, von dem man kein Steuergeld bekomme, wenigstens über eine Zwangsstrafe Geld zu erhalten. Die bewusste Vernachlässigung seiner individuellen steuerlichen Verhältnisse lasse den Zwangsstrafen-Bescheid sogar als absolut nichtig erscheinen, sei er doch nur formal gegen den Bw ergangen, inhaltlich aber gegen irgend jemanden, der die Steuererklärungen nicht abgegeben habe und dem € 500,00,-- Zwangsstrafe angedroht worden seien, sodass inhaltlich gesehen gar kein individueller Akt vorliege.

Aus rechtlicher Sicht ergebe sich daher der weitere Berufungsgrund, dass zwar der Bw für die bisherige Nicht-Erklärung des Jahres 2006 bestraft werde, das FA selbst aber den Steuerbescheid 2005 ein Jahr nach Erklärung noch nicht erlassen habe. Aus rechtlicher Sicht

habe auch das Finanzamt rechtzeitig seine „Erklärungen“ (Bescheide etc) abzugeben. Tue es dies nicht, dürfe es dies auch nicht vom Steuerzahler fordern.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Berufung zurückzuweisen, da das als „Bescheid“ titulierte Schriftstück vom 9.1.2008 absolut nichtig sei oder in eventu die Zwangsstrafe aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 25.7.2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, da die gesetzlichen Voraussetzungen für die Verhängung einer Zwangsstrafe vorgelegen hätten.

Im Vorlageantrag wurde iw vorgebracht, die Abgabenbehörde zweiter Instanz möge prüfen, ob nicht die Angelegenheit zur neuerlichen Erlassung einer BVE zurückzuverweisen wäre, da ggstdl BVE auf die Begründung der Berufung überhaupt nicht eingehen, sodass sich die Frage stelle, warum überhaupt eine BVE erlassen wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Sachverhaltsmäßig ist unbestritten, dass der Bw vom FA mehrfach schriftlich aufgefordert wurde, die fehlenden Umsatz und Einkommensteuererklärungen für 2006 abzugeben, wobei der Bw mit Bescheid vom 12.11.2007 nicht nur unter Setzung einer angemessenen Frist aufgefordert wurde, die fehlenden Erklärungen abzugeben, sondern ihm gleichzeitig auch die Zwangsstrafe iSd § 111 BAO angedroht wurde. (Siehe oben).

Die Nichtabgabe der Erklärungen wird vom Bw nicht in Abrede gestellt (s Berufung).

Ferner ist unbestritten und ergibt sich aus den vom FA vorgelegten Unterlagen, dass der Bw in den Vorjahren immer wieder aufgefordert werden musste, die Steuererklärungen abzugeben. Allerdings kam er diesen Aufforderungen regelmäßig nach, bevor eine Zwangsstrafe verhängt werden musste.

Im ggstdl Fall kam der Bw den Aufforderungen hingegen nicht nach, sodass das FA mit dem bekämpften Bescheid eine Zwangsstrafe iHv € 300,-- verhängte.

Der Bw hat die Erklärungen bis dato nicht abgegeben.

Auch an die Abgabe der Erklärungen für 2007 musste der Bw erinnert werden. Diese hat er bis dato nicht abgegeben.

Der Bw ist Jurist, hatte im Jahr 2005 (das nicht rechtskräftig letztveranlagte Jahr) ein Einkommen von € 14.835,- und Sorgepflichten für mehrere Kinder, wobei nach den

vorliegenden Informationen (Abfrage im Abgabeninformationssystem des Bundes) davon auszugehen ist, dass das Einkommen des Bw in den Folgejahren absinken wird.

Aus rechtlicher Sicht folgt.

Gemäß § 111 Abs 1 erster Satz BAO idfd ggstdl Fall geltenden Fassung (idgF) 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 diesebezügliche Verpflichtung besteht.

Gemäß § 111 Abs 2 BAO idgF muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, 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 idgF darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von € 2.200,-- nicht übersteigen.

Gemäß § 134 Abs 1 BAO idgF sind die Abgabenerklärungen bis zum Ende des Monates April bzw bei elektronischer Übermittlung bis zum Ende des Monates Juni eines jeden Jahres einzureichen, wobei der Bundesminister für Finanzen diese Fristen allgemein erstrecken kann. Gemäß Abs 2 kann die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern.

Die gegenständliche Aufforderung zur Einreichung der Abgabenerklärungen stellt eine Anordnung auf Grund gesetzlicher Befugnisse dar, deren Befolgung mittels Zwangsstrafe durchgesetzt werden kann. Der Festsetzung der Zwangsstrafe ging eine Aufforderung bzw Androhung im Sinne des § 111 Abs 2 BAO voran. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung der Zwangsstrafe sind daher gegeben.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde (*VwGH 26.6.1992, 89/17/0010*). Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit – unter Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei – und nach Zweckmäßigkeit – unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben - zu treffen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die der Behörde im Zeitpunkt der Entscheidung bekannt sind. Dazu zählen zB das steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen (Neigung zur Verschleppung und zur Verzögerung, wiederholte Verletzung abgabenrechtlicher

Verpflichtungen, begründeter Verdacht der Fortsetzung des pflichtwidrigen Verhaltens, erwiesener hoher Grad beharrlicher Passivität oder Renitenz), der Umfang und die Vordringlichkeit des Verfahrens sowie die Höhe der allfälligen Steuernachforderung oder auch die Aussichtschancen auf den Erfolg des Zwangsmittels unter Berücksichtigung der bisherigen Aktenlage (vgl *Stoll, BAO, Kommentar, 1200, sowie Madlberger, ÖStZ 1987, 249 ff.*).

Weiters kann auch der Grad des Verschuldens (erkennbare Nachlässigkeit oder Bewusstheit und Absicht des Nichterfüllens behördlicher Aufträge) berücksichtigt werden (vgl *Stoll, ebenda; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 111 Rz 10*).

Was das bisherige steuerliche Verhalten des Bw anlangt, so musste dieser bereits in den Vorjahren an die Abgabe der Steuererklärungen für 2005, 2004, 2003, 2001 und 2000 sowie im heurigen Jahr an die Abgabe der Steuererklärungen für 2007 erinnert werden. Der nunmehrige Wiederholungsfall zeigt, dass der Bw die Pflicht zur pünktlichen Einreichung der Abgabenerklärungen vernachlässigt.

Dem Argument des Bw, es handele sich beim angefochtenen Bescheid des FA um einen Nichtbescheid, kann nicht gefolgt werden.

Der Bescheid ist individuell-konkret an den Bw ergangen. Alle vorgeschriebenen Bescheidmerkmale sind vorhanden. Die individuellen steuerlichen Verhältnisse des Bw wurden vom FA bei der Höhe der Zwangsstrafe berücksichtigt.

Die Optik, der Bescheid über die Zwangsstrafe sei erlassen worden, um von jemandem, von dem man kein Steuergeld bekomme, wenigstens über eine Zwangsstrafe Geld zu erhalten, wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht gesehen. Der Bw hätte die Verhängung der Zwangsstrafe ganz einfach verhindern können, indem er die Steuererklärungen fristgerecht oder zumindest vor Verhängung der Zwangsstrafe abgegeben hätte. Für die Verhängung der Zwangsstrafe betreffend die Abgabe der Steuererklärungen für 2006 ist auch irrelevant, ob das FA den Steuerbescheid für 2005 bereits erlassen hat oder nicht. Für die Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde nach ist weiters irrelevant, ob der Bw ein Guthaben erwartet, wobei anzumerken ist, dass der (letztveranlagte) Einkommensteuerbescheid für 2005 eine Abgabennachforderung (nicht rechtskräftig) ausweist, die deutlich höher ist als die Abgabengutschrift betreffend Umsatzsteuer für 2005 (nicht rechtskräftig); die Erwartungshaltung des Bw – es sei „*wieder*“ mit einem Guthaben zu rechnen – ist demnach wenig aussagekräftig.

Dass der Bw mit dem Androhungs-Bescheid „*ersucht*“ und nicht „*aufgefordert*“ wurde, die genannten Erklärungen nachzuholen, ist zwar richtig, allerdings folgt dem Satz „*Sie werden ersucht, dies bis 3. Dezember 2007 nachzuholen*“ der Satz „*Falls Sie diesem Ersuchen nicht Folge leisten, kann gegen Sie eine Zwangsstrafe von 500,-- Euro festgesetzt werden*

(*Androhung im Sinne des § 111 Abs 2 der Bundesabgabenordnung*)". Diese beiden Sätze können im Zusammenhang nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nur so verstanden werden, dass es sich um eine verbindliche Aufforderung handelt, da bei Nichtbefolgen die Verhängung einer Zwangsstrafe angedroht wird. Dem Bw als Jurist musste dies klar sein, zumal er selbst auf eine früher ähnliche Formulierung im Justizbereich hinweist.

Die Ausführungen des Bw über die „*Anwendung des gelindesten noch zum Ziel führenden Mittels*“ gehen ins Leere, da es Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (s *Ritz, BAO Kommentar, 3., überarbeitete Auflage S 326*). Zwangsstrafen und Verspätungszuschläge haben unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen, sie sind daher gegebenenfalls nebeneinander verhängbar (S *Ritz, aaO, S 409*). Sie stehen nicht in Konkurrenz zueinander und schon aus diesem Grund ist die Maxime vom „*gelindesten noch zum Ziel führenden Mittel*“ nicht anwendbar. Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen wie im ggstdl Fall steht es im Ermessen der Abgabenbehörde, eine Zwangsstrafe zu verhängen. Für das Verhängen eines Verspätungszuschlages fehlt es im ggstdl Fall hingegen an der Tatbestandsvoraussetzung der „*festgesetzten Abgabe*“, sodass auch aus diesem Grund die Ausführungen des Bw ins Leere gehen.

Ziel der Schätzung nach § 184 BAO ist es hingegen, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden können.

Dass die Abgabenbehörde, bevor sie die Besteuerungsgrundlagen schätzt, versucht, diese zu ermitteln und dazu die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Abgabe der Erklärungen mit den geetzlich vorgesehenen Instrumentarien durchzusetzen trachtet, entspricht der amtswegigen Ermittlungspflicht des § 115 BAO.

Eine Rechtswidrigkeit des Zwangsstrafenbescheides liegt daher nicht vor.

Durch die Einbringung des Vorlageantrags gilt die Berufung wieder als unerledigt, sodass mit vorliegender Berufungsentscheidung über den Erstbescheid des FA abzusprechen ist. Auf die Ausführungen des Bw betreffend BVE braucht daher nicht eingegangen zu werden, da diese mit ggstdl Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Die Höhe der Zwangsstrafe ist angemessen und als für den Bw günstig zu bezeichnen. Sie beträgt 13,64% der zum Zeitpunkt der Androhung gesetzlichen Maximalhöhe von € 2.200,-. Dies ist beim bisherigen steuerlichen Verhalten des Bw – beharrliche Nichtabgabe der Steuererklärungen für 2006, Nichtabgabe der Steuererklärungen für 2007, Erinnerung zur Abgabe der Steuererklärungen in den Jahren 2005, 2004, 2003, 2001 und 2000 – als

durchaus am unteren Rand der möglichen im Einzelfall angemessenen Bandbreite zu bewerten. Dabei werden der fortwährenden Vernachlässigung der Pflicht zur pünktlichen Einreichung der Abgabenerklärungen das geringe Einkommen des Bw und seine Sorgepflichten gegenübergestellt, da ansonsten mit der vom FA festgesetzten Höhe der Zwangsstrafe nicht das Auslangen gefunden werden könnte.

Die Zwangsstrafe wurde somit dem Grunde und der Höhe nach zu Recht festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2008