



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dr. Kurt Folk, KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Friedrich WODITSCHKA, Steuerberater, 2170 Poysdorf, Friedhofstr. 41, vom 20. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vom 19. Jänner 2009 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe gem. § 111 BAO wegen Nichtabgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 nach der am 28. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen 2007.

Der Bw. wurde mit Schriftsatz vom 4. August 2008 aufgetragen, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2007 bis 25. August 2008 beim Finanzamt einzureichen. Mit Schriftsatz vom 19. November 2008 wurde die Bw. nochmals unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe i.H.v. 300 € aufgefordert, die o.a. Abgabenerklärungen bis 10. Dezember 2008 einzureichen.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2008 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bw. um Fristverlängerung bis 31. Dezember 2008.

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2008 wurde das Ansuchen um Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2007 zurückgewiesen, da es verspätet eingebracht wurde.

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2008 wurde die Bw. nochmals unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe i.H.v. 300 € aufgefordert die o.a. Abgabenerklärungen bis spätestens 2. Jänner 2009 einzureichen.

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2009 wurde die mit Bescheid vom 12. Dezember 2008 angedrohte Zwangsstrafe gem. § 111 BAO mit 300 € festgesetzt, da die Abgabenerklärungen nicht bis zum 2. Jänner 2009 eingereicht wurden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. erhob gegen den o.a. Bescheid Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung dem Grunde und der Höhe nach von 300 €
- Die Einreichung der o.a. Erklärungen durch die steuerliche Vertretung habe bis dato aus Termingründen der Klientin nicht erfolgen können.

Die Einreichung sollte aber bis spätestens 15. März 2009 seitens der Bw. erfolgen.

- Aufgrund einer nachträglichen Änderung der Quotenregelung durch das Finanzministerium sei die Klientin aus der Quotenregelung für 2007 gänzlich herausgefallen. Alle Klienten, deren Erklärungen 2006 entweder in Papierform oder nach dem 30. April des Folgejahres abgegeben worden seien, seien nicht mehr in der Quotenregelung des Folgejahres erfasst; dies sei unsachlich und abzulehnen.

Es sei nicht nur auf die Bedürfnisse der Finanzämter, sondern auch auf die Bedürfnisse anderer Klienten Bedacht zu nehmen, weil es neben dem Finanzamt noch andere Aufgaben in der Klientenbetreuung gebe.

- Die Festsetzung einer Zwangsstrafe stelle daher nur eine Machtdemonstration der Behörde dar.
- Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei die bisherige Quotenvereinbarung durch die einseitige Schwerpunktsetzung auf die elektronische Erklärungseinreichung gefährdet. Durch unnötige Fristverlängerungsansuchen, würde nur Zeit für produktive Tätigkeit verloren gehen.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2009 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Hinsichtlich der Änderungen betreffend die Quotenregelung sei die Kammer der Wirtschaftstreuhänder umfangreich informiert worden, weshalb nicht von einer Unsachlichkeit oder Machtdemonstration der Behörde gesprochen werden könne.
- Die Bw. habe die vom Finanzamt gesetzten Fristen ungenutzt verstreichen lassen.
- Da am 19. Jänner 2009 die Abgabenerklärungen noch nicht eingelangt seien, sei die Festsetzung der bereits angedrohten Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Grunde nach zu Recht erfolgt.
- Betreffend Höhe der Zwangsstrafe von 300 €, sei auf die wirtschaftlichen Verhältnisse Bedacht genommen worden.

Die Bw. stellte gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Bis dato habe die Quotenregelung immer klaglos funktioniert und es sei auch zu keinerlei Sanktionen gekommen, wenn die Abgabenerklärungen nicht fristgerecht bis zum 30. April des zweitfolgenden Kalenderjahres eingebracht worden seien.
- Diese Vereinbarung sei nunmehr vom Finanzamt (bzw. Finanzministerium) dahingehend verschärft worden, dass eine Erklärung nach dem 30. April des zweitfolgenden Kalenderjahres dazu führe, dass dieser Fall für das Folgejahr aus der Quote falle.
- Der steuerliche Vertreter habe am 10. Dezember 2008 ein Fristverlängerungsansuchen bis zum 31. Dezember 2008 abgegeben, das jedoch unter Fristsetzung bis zum 2. Jänner 2009 abgewiesen worden sei.
- Die Vertreterin des Finanzamtes wies nochmals darauf hin, dass die Bw. aufgefordert worden sei, die Erklärungen innerhalb einer gesetzten Frist abzugeben, dieser Aufforderung jedoch nicht nachgekommen und auch kein Fristerstreckungsansuchen innerhalb der gesetzten Frist abgegeben habe. Ein nach Ablauf der Frist eingebrachtes Fristverlängerungsansuchen könne nicht mehr positiv behandelt werden. Wenn bis zum 2. Jänner 2009 die Erklärungen eingebracht worden wären, wäre auch keine Zwangsstrafe verhängt worden.

***Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Unbestritten ist, dass der steuerliche Vertreter der Bw. trotz wiederholter Erinnerungen und Setzung von Fristen, zuletzt unter Androhung einer Zwangsstrafe, die Steuererklärungen des Jahres 2007 erst am 16. März 2009 elektronisch einreichte.

Da es der steuerliche Vertreter der Bw. verabsäumt hatte, die Abgabenerklärungen 2006 fristgerecht (= bis spätestens 30. April 2008) abzugeben, fiel ihr Fall für das Folgejahr aus dessen Quote. Die Vorgangsweise des Finanzamtes wurde vom Finanzministerium für alle gleichgelagerten Fälle vorgegeben, was auch im Juli 2007 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mitgeteilt wurde, die ihrerseits ihre Mitglieder mit Rundschreiben Nr. 8/2007 aus Dezember 2007 und Nr. 1/2008 aus Jänner 2008 informierte.

Die Information über den Ausschluss von der Quotenregelung wurde am 7. Mai 2008 in die DataBox des steuerlichen Vertreters A zugestellt, und blieb von diesem bis dato ungelesen. Ebenso ungelesen blieben die Quotenlisten mit Stichtag 30. September 2008, 11. November 2008, 12. Dezember 2008, 11. Februar 2009, 11. März 2009 und 15. April 2009.

Der einzelfallbezogene Ausschluss aus der Quote wurde seitens des Finanzministeriums nur im Wege von FinanzOnline mitgeteilt.

Der Bw. wurde mit Schriftsatz vom 4. August 2008 aufgetragen, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2007 bis 25. August 2008 beim Finanzamt einzureichen.

Mit Schriftsatz vom 19. November 2008 wurde die Bw. nochmals unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe i.H.v. 300 € aufgefordert, die o.a. Abgabenerklärungen bis 10. Dezember 2008 einzureichen.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2008 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bw. um Fristverlängerung bis 31. Dezember 2008.

Mit Bescheid vom 11. Dezember 2008 wurde das Ansuchen um Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2007 zurückgewiesen, da es verspätet eingebracht wurde.

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2008 wurde die Bw. nochmals unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe i.H.v. 300 € aufgefordert die o.a. Abgabenerklärungen bis spätestens 2. Jänner 2009 einzureichen.

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2009 wurde die mit Bescheid vom 12. Dezember 2008 angedrohte Zwangsstrafe gem. § 111 BAO mit 300 € festgesetzt, da die Abgabenerklärungen bis zu diesem Zeitpunkt nicht eingereicht worden waren.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 134 Abs. 1 BAO normiert:

Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sind bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des

Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

§ 134 Abs. 2 BAO normiert:

Die Abgabenbehörde kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Die "Quotenregelung" beruht auf § 134 Abs. 1 letzter Satz BAO ("Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden."), wobei als Grundlage für die Regelung durch den Finanzminister eine Vereinbarung zwischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder und dem Finanzministerium herangezogen wurde, diese Regelung besteht seit 1980.

Die Quotenfälle je Finanzamt für das Veranlagungsjahr 2006 sind die am 30. September des Jahres 2007 noch offenen Fälle. Diese Anzahl der Quotenfälle wird in der Folge, also für die Ermittlung der Monatsquote späterer Quotenzeiträume, dynamisch ermittelt; allfällige Zu- und Abgänge an Fällen nach dem 30. September beeinflussen die "Anzahl der offenen Fälle je Finanzamt per 30. September des Jahres 2007" rückwirkend. Es gilt daher immer der aufrechte Bestand der betreuten Fälle.

Der Quotenzeitraum gibt an, in welchen Zeiträumen innerhalb des Beobachtungszeitraumes jeweils eine bestimmte Anzahl von Quotenfällen des betreffenden Veranlagungsjahres mindestens eingereicht werden müssen; es gibt 5 Quotenzeiträume – im gegenständlichen Fall waren dies für die Abgabe der Abgabenerklärungen 2006 die Zeiträume bis 31. Oktober 2007 (20 %), bis 30. November 2007 (40 %), bis 31. Jänner 2008 (60 %), bis 29. Februar 2008 (80 %) und bis 31. März 2008 (100 %).

Hinsichtlich der zum 31. März 2008 noch immer offenen Fälle galt die Frist zur Abgabe dieser Fälle ohne Einzelansuchen bis zum 30. April 2008 erstreckt; für Abgabetermine nach dem 30. April 2008 hätte es eines Einzelansuchens bedurft. Dieses wurde jedoch nicht gestellt, obwohl die Abgabenerklärungen 2006 erst am 4. Mai 2008 eingereicht wurden.

Fälle, in denen die Steuererklärungen 2006 nach Ende des verlängerten Quotenzeitraums, d.h. nach dem 30. April 2008, eingebracht wurden (unbeachtlich, ob in Papierform oder in elektronischer Form) fielen für die Veranlagung 2007 nicht mehr in die Quotenvereinbarung. Da im gegenständlichen Fall die Abgabenerklärungen 2006 erst am 4. Mai 2008 (ohne vorheriges Ersuchen um Fristverlängerung) eingebracht wurden, fiel der gegenständliche Fall für die Veranlagung 2007 aus der Quote des steuerlichen Vertreters.

Die Quotenregelung ist eine zweiseitige Vereinbarung zwischen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und dem Finanzministerium unter welchen Voraussetzungen

Parteienvertreter bestimmte Fristenverlängerungen für die Abgabe der Erklärungen ihrer Klienten freiwillig in Anspruch nehmen können, wenn sie sich an bestimmte Parameter halten. Wenn dies nicht der Fall ist, sind die gesetzlichen Fristen (= 30. April des Folgejahres in Schriftform und 30. Juni des Folgejahres via FinanzOnline) maßgebend.

Dem Finanzamt obliegt es, nach Ablauf der gesetzlichen Fristen Abgabenerklärungen jederzeit ohne Angabe von Gründen vom steuerlichen Vertreter abzuverlangen, gegebenenfalls deren Abgabe auch durch Androhung einer Zwangsstrafe (§ 111 BAO) zu erzwingen.

§ 111 Abs. 1 BAO normiert:

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.

§ 111 Abs. 2 BAO normiert:

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 in Verzug ist.

§ 111 Abs. 3 BAO normiert:

Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5000 Euro nicht übersteigen.

Da die gem. § 111 Abs. 1 BAO geforderte Erbringung von Leistungen (= Abgabe von Steuererklärungen) nur durch die Bw. bzw. durch einen bevollmächtigten Vertreter rechtswirksam erfolgen kann, die Abgabe aber nicht fristgerecht erfolgt ist, war die Abgabenbehörde gem. § 111 Abs. 1 BAO berechtigt, dies durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen.

Gem. § 111 Abs. 2 BAO erfolgte im gegenständlichen Fall die Androhung einer Zwangsstrafe mit Bescheid vom 19. November 2008, in dem die Bw. nochmals mit Setzung einer angemessenen Frist (= 10. Dezember 2008) zur Abgabe der Abgabenerklärungen 2007 aufgefordert wurde.

Die Zwangsstrafe soll die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele unterstützen und die Abgabepflichtigen zur Einhaltung ihrer Obliegenheiten anhalten (vgl. VwGH vom 9.12.1992, 91/13/0204).

Im gegenständlichen Fall ist die Bw. durch die Nicht-Abgabe ihrer Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 bis spätestens 30. Juni 2008 säumig geworden. Unter Bedachtnahme, dass die Frist zur Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 gem. § 134 Abs. 1 BAO grundsätzlich bei elektronischer Übermittlung

bereits am 30. Juni 2008 endete und eine Quotenregelung für 2007 für den gegenständlichen Fall nicht bestand, sind die Fristerstreckungen bis 2. Jänner 2009 als ausreichend und angemessen zu betrachten.

Der Bw. stand bis zum Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2008 eine um mehr als fünf Monate längere Frist als grundsätzlich vom Gesetz vorgesehen zur Verfügung, die sie zur Übermittlung etwaiger fehlender Unterlagen an ihre steuerliche Vertretung und zur Besprechung mit dieser hätte nützen können.

Die Abgabe der Erklärung innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist war somit nicht unzumutbar, eine konkrete Unmöglichkeit wurde auch nicht behauptet.

Ergänzend wird festgehalten, dass das Fristverlängerungsansuchen vom 10. Dezember 2008 jedenfalls nach Ablauf der Frist (= 30. Juni 2008) zur Einreichung der gegenständlichen Erklärung erfolgte und daher nur zurückgewiesen werden konnte. Dennoch wurde aber die beantragte Frist als Nachfrist gewährt.

Die Bw. wurde mehrmals vom Finanzamt aufgefordert, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 abzugeben, so am 4. August 2008, und unter Androhung einer Zwangsstrafe am 19. November 2008 und am 12. Dezember 2008.

Am 19. Jänner 2009, dem Tag der Ausfertigung des bekämpften Bescheides über die Festsetzung der strittigen Zwangsstrafe, hatte die Bw. die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2007 noch nicht eingereicht, sodass jedenfalls die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Zwangsstrafe vorlagen.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung werden bei der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen u.a. das steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen und die Höhe der allfälligen Steuernachforderung zu berücksichtigen sein (vgl. Ritz BAO-Kommentar, 3. Aufl., Rz. 10 zu § 111).

Hinsichtlich der Verschuldensfrage wurde vorgebracht, dass der beauftragte Steuerberater in vollem Bewusstsein der rechtlichen Folgen ("durch Fristverlängerungs-ansuchen, die wahrscheinlich nicht einmal gelesen werden, gehe nur Zeit für produktive Arbeiten verloren") der Nichtabgabe der abverlangten Abgabenerklärungen und der Nichtbeantragung von Fristverlängerungen, derartige Schritte unterlassen hat.

Nach herrschender Lehre vermag die Beauftragung eines Steuerberaters mit der Wahrung der Abgabenangelegenheiten den Vertretenen nicht zu enthaften.

Der gewillkürte Bevollmächtigte (§ 83 BAO) ist nämlich lediglich ermächtigt, aber nicht der Abgabenbehörde gegenüber verpflichtet, die den Vertretenen treffenden Verpflichtungen zu erfüllen.

Dem Vertretenen obliegt die Verpflichtung seinen Vertreter in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten verborgen bleiben.

Das Verschulden des Vertreters ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten (VwGH vom 13.3.1997, 93/14/0011, 22.1.2003, 2002/08/0259). Dass diesen aber insoweit er auf die Aufforderungen des Finanzamtes nicht reagierte, ein Verschulden trifft, ist offensichtlich.

Gem. § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in 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. Die Billigkeit dieser Entscheidung war durch die bereits angeführte, ausreichende, insgesamt zur Verfügung stehende Zeitspanne sowie dadurch gegeben, dass der Bw. genau der beantragte (= 31. Dezember 2008) zusätzliche Zeitraum zur Einreichung der Steuererklärungen als Nachfrist (= 2. Jänner 2009) zur Verfügung gestellt wurde.

Die Zweckmäßigkeit der Entscheidung war dadurch gegeben, dass das Finanzamt der Bw. keine schwer erfüllbare, kurze Nachfrist auferlegte, gleichzeitig aber zum Ausdruck brachte, dass es die fristgerechte Einreichung der Steuererklärungen bis spätestens 2. Jänner 2009, d.h. über sechs Monate nach dem gesetzlich vorgesehenen Termin, von der Bw. erwartete. Zur Höhe der Zwangsstrafe, die von der Bw. nicht konkret bekämpft wird, wird festgehalten, dass diese bloß 6 % vom insgesamt möglichen Strafraumen (300 : 5000 max) und nur 2 % des Steuerbetrages (300 : 14.411,18 ESt) entspricht und somit als angemessen angesehen wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. Juli 2009