



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.Bw., vertreten durch Stb., vom 19. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf vom 13. September 2011 betreffend Zwangsstrafen 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 29.3.2011 erinnerte die Abgabenbehörde die Berufungswerberin (Bw.) daran, dass sie offenbar übersehen habe, die Umsatz – und Einkommensteuererklärung 2009 fristgerecht einzureichen. Sie werde ersucht, dies nachzuholen.

Weitere Erinnerungsschreiben erfolgten mit Schreiben vom 17.5., 26.7., 29.7. und 23.8.2011. Mit Bescheid vom 29.7.2011 forderte die Abgabenbehörde die Bw. - unter Androhung einer Zwangsstrafe von 300,00 € - auf, die Erklärungen bis 19.8.2011 abzugeben.

Am 13.9.2011 erging der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 300,-, da die genannten Abgabenerklärungen nicht bis 19.8.2011 eingereicht wurden.

Die gegen den Zwangsstrafenfestsetzungsbescheid fristgerecht erhobene Berufung enthielt die Begründung, dass die verlangte Leistung unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.2.1994, 93/13/0025 lt. Ritz, BAO, Komm. 3. Auflg. Tz 9 zu §

111) unzumutbar wäre. Die Veranlagungen für die Vorjahre bis 2007 seien nach einer Betriebsprüfung und Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat unerledigt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 14.11.2011 wurde wie folgt begründet:

Betrifft: < Z E I T R A U M 2 0 0 9

Erklärung Versand Eingang

E1 17.12.2009

U1 17.12.2009

Ereignis

Quote 18.06.2010

Abber-Quot 29.03.2011 NF 16.05.2011

Abweisung 17.05.2011 NF 10.06.2011

Frist 24.06.2011 NF 25.07.2011

Abweisung 26.07.2011 NF 26.07.2011

Erinn-ZO 29.07.2011 NF 19.08.2011 ZO 300 EUR

Abweisung 23.08.2011 NF 23.08.2011

Fests-ZO 13.09.2011 NF 04.10.2011 ZO 300 EUR

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.

Die Einreichung von Abgabenerklärungen durch den Steuerpflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366; 28.10.1998, 98/14/0091; 26.1.1998, 97/17/0035).

Dies ergibt sich aus § 111 Abs. 1 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne des § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff BAO (VwGH 16.11.1993, 89/14/0139).

Im gegenständlichen Fall wurde am 29.7.2011 ein Bescheid erlassen, mit welchem unter Androhung einer Zwangsstrafe LH. von € 300.- eine Frist bis 19.8.2011 zur Nachreichung der Erklärungen für das Jahr 2009 gesetzt wurde.

Zuvor wurde die Abgabenpflichtige automatisch daran erinnert, dass er übersehen habe, die Abgabenerklärungen 2009 fristgerecht einzureichen (eine mehrmalige Fristverlängerung mit Nachfristsetzung war diesem Schreiben vorausgegangen).

Vor diesem Hintergrund, dass der Abgabenpflichtige die gesetzten Fristen bzw. Nachfrist wie in der Legende aufgezeigt ungenutzt verstrichen ließ, rechtfertigt die in der Berufung vorgebrachte Begründung nicht, dass wie beantragt der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ersatzlos aufgehoben wird.

Die Verhängung einer Zwangsstrafe ist nur zulässig ist, wenn die Leistung objektiv möglich und die Erfüllung zumutbar ist. Objektiv möglich ist die Erbringung der Leistung, wenn der

Erfüllung durch den Abgabepflichtigen - gemessen an den tatsächlichen Verhältnissen - äußere, unüberwindbare Hindernisse nicht im Wege stehen.

Die unter Androhung von Zwang verlangten Leistungen müssen (soll die sodann festgesetzte Zwangsstrafe rechtmäßig sein) erfüllbar sein (StoII, a.a.O., § 111, S 1201).

Selbst bei einer laufenden Betriebsprüfung ist es objektiv möglich und auch zumutbar Abgabenerklärungen für die Folgejahre einzureichen. Denn Handlungen der Abgabenbehörde, die in irgendeiner Form der Realisierung eines Abgabenanspruches dienen, führen nicht dazu, dass ein Abgabepflichtiger seiner Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflicht und damit auch seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen enthoben wäre (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0086).

Dass beim Abfassen der Abgabenerklärungen über bestimmte Punkte kein endgültiges Urteil gewonnen werden kann oder Gründe vorliegen, die der abschließenden Beurteilung im Wege stehen, befreit nicht von der Pflicht zur zeitgerechten Abgabe von Steuererklärungen.

Ist für den Abgabepflichtigen im Zeitpunkt der Erstellung und Einreichung der Abgabenerklärung ungewiss, ob bestimmte Sachverhalte gegeben sind oder nicht, so ist es durchaus gerechtfertigt (und mitunter sogar geboten), dass der Abgabepflichtige einzelne Erklärungspositionen oder je nach der Bedeutung für das Gesamterklärungswerk die Erklärung als solche als vorläufig erklärt.

Werden die Punkte bezeichnet, über die noch kein endgültiges Urteil gewonnen werden kann und werden die Gründe angegeben, die der abschließenden Beurteilung im Wege stehen, so hindert die solchermaßen erklärte Vorläufigkeit nicht die behördliche Veranlagungstätigkeit und die Abgabenerklärungspflicht ist erfüllt (StoII, a.a.O., Band 2, § 133, S 1515).

Aufgrund des gegebenen Sachverhaltes war es objektiv möglich und zumutbar, die Abgabenerklärungen 2009 vorzulegen.

Am 13.9.2011 dem Tag der Ausfertigung des Bescheides über die Festsetzung der strittigen Zwangsstrafe, hatte der Abgabepflichtige die Steuererklärungen 2009 noch nicht eingereicht, sodass die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Zwangsstrafe vorlagen.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat. Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich aus § 20 BAO, wobei die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu beachten sind.

Der Abgabepflichtige ist den mehrmaligen Aufforderungen zur Einreichung der Steuererklärungen 2009 bis dato nicht nachgekommen.

Somit war die Festsetzung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Grunde nach zweckmäßig.

Was die Höhe der Zwangsstrafe von € 300,- betrifft wurde auf die wirtschaftlichen Verhältnisse Bedacht genommen(€ 300,- ist lediglich 6% der höchst zulässigen Zwangsstrafe von € 5.000,-).>

Im Zuge des Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend ausgeführt:

„Offensichtlich unstrittig ist, dass im Zeitpunkt der Verhängung der Zwangsstrafe eine verlässliche rechtliche Beurteilung der für die Erstellung der Abgabenerklärungen wesentlichen Frage, ob die von der o.a. Abgabepflichtigen im Jahr 2009 (wie in den Vorjahren) betriebene

Vermietung eines Wohnhauses in S. als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu qualifizieren war, nicht möglich war, da zum Zeitpunkt der Verhängung der Zwangsstrafe ein diesbezügliches Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat anhängig war.

Strittig ist sohin lediglich, ob der o.a. Abgabepflichtigen angesichts dieser Rechtsunsicherheit die Einreichung von Abgabenerklärungen für das Jahr 2009 möglich und zumutbar war oder nicht.

Wenn das dortige Finanzamt dies unter Hinweis auf STOLL, BAO, Komm., (1994) S. 1515, bejaht, so ist ihm entgegenzuhalten, dass sich die gegenständliche Kommentarstelle nur auf Ungewissheiten hinsichtlich des Sachverhalts, nicht aber auf solche hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung bezieht, sodass daraus nichts gewonnen werden kann.

Ganz abgesehen davon, führt STOLL an der zitierten Kommentarstelle nur aus, dass bei Vorliegen einer Ungewissheit hinsichtlich des Sachverhalts der Abgabenerklärungspflicht durch zugleich erklärte Vorläufigkeit der Abgabenerklärungen entsprochen werden kann, nicht aber, ob in einem solchen Fall von einer Zumutbarkeit der Erfüllung der Abgabenerklärungspflicht auszugehen ist oder nicht.

Darüber hinaus muss fraglich erscheinen, ob nach der Rechtsansicht von STOLL und der im Übrigen herrschenden Meinung in einem derartigen Fall die Erfüllung der Abgabenerklärungspflicht überhaupt als möglich angesehen werden kann: Wie STOLL, aaO, 1514, zutreffend ausführt, kennt die österreichische Abgabenverfahrensordnung nämlich vorläufige Abgabenerklärungen nicht, sodass zu bestreiten ist, dass zu einem Zeitpunkt, zu dem infolge erheblicher Rechtsunsicherheiten nur vorläufige Abgabenerklärungen eingereicht werden könnten, überhaupt vorn Bestand der Erklärungspflicht und nicht von ihrer Sistierung bis zur Behebung der Rechtsunsicherheit auszugehen ist. Für eine solche Sistierung spricht insbesondere die Möglichkeit - und gängige Praxis - der Finanzbehörden, bei solchen rechtlichen Unsicherheiten, die schon - wie auch hier zutreffend - in Vorjahren bestanden haben, deren abschließende Klärung durch den Unabhängigen Finanzsenat bzw. die Höchstgerichte abzuwarten, ehe eine Veranlagung für Folgejahre stattfindet, zumal durch eine frühere Veranlagung nichts gewonnen wäre; in einem ihr folgendes Berufungsverfahren ist nämlich die Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO möglich und wird regelmäßig praktiziert: Gesteht also der Gesetzgeber den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz bei Unsicherheit über die Lösung einer Rechtsfrage die Verfahrensaussetzung iSv § 281 BAO zu, so kann es nicht dem Abgabepflichtigen zugesonnen werden, "klüger" als die Abgabenbehörde zu sein und Abgabenerklärungen mit dem ihnen impliziten Anspruch der Richtigkeit dem Finanzamt einzureichen.

Sohin wird die Rechtsauffassung vertreten, dass in solchen Fällen, in denen eine Verfahrensaussetzung iSv § 281 BAO in Betracht kommt, die Einreichung von Abgabenerklärungen objektiv unmöglich oder jedenfalls unzumutbar ist.

Da diese unsere Rechtsansicht jedenfalls vertretbar ist:" selbst wenn sie sich letztendlich als unrichtig herausstellen sollte -, ergibt sich ein weiterer Grund der Unzulässigkeit der streitverfangenen Zwangsstrafenfestsetzung insofern, als die o.a. Abgabepflichtige die Einreichung der Abgabenerklärungen für 2009 solcherart aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht unterlassen hat, sodass es eine unbillige Ermessensübung wäre, trotz dieses Handelns aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht mit Zwangsstrafenfestsetzung gegen die o.a. Abgabepflichtige vorzugehen."

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Die Vorlage von Steuererklärungen durch den Abgabepflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden. Dies ergibt sich aus der obigen Bestimmung in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff BAO.

Eine Zwangsstrafenfestsetzung setzt die vorherige Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe in einer bestimmten Höhe voraus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 111, Tz. 7). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall gegeben.

Nach herrschender Auffassung ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe nur dann unzulässig, wenn die verlangte Leistung unmöglich, die Erfüllung unzumutbar oder bereits erfolgt wäre (vgl. Ritz, a. a. O., § 111, Tz. 3). Objektiv möglich ist die Erbringung der Leistung, wenn der Erfüllung durch den Abgabepflichtigen - gemessen an den tatsächlichen Verhältnissen - keine äußereren, unüberwindbaren Hindernisse im Wege stehen. Die unter Androhung von Zwang verlangten Leistungen müssen, soll die sodann festgesetzte Zwangsstrafe rechtmäßig sein, erfüllbar sein. Unzumutbar wäre eine geforderte Leistung etwa dann, wenn sie nur unter unverhältnismäßig großem Aufwand erbracht werden könnte und der Aufwand hiefür in Relation zum möglichen Ergebnis in keinem Verhältnis zum objektiven behördlichen Interesse an der Leistung stünde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1201).

Die Bw. vertritt die Rechtsauffassung, dass in Fällen einer Ungewissheit der rechtlichen Beurteilung, in denen eine Verfahrensaussetzung nach § 281 BAO in Betracht kommt, die Einreichung von Abgabenerklärungen objektiv unmöglich oder jedenfalls unzumutbar ist. Im vorliegenden Fall hätte die Bw. daher aus vertretbarer Rechtsansicht die Einreichung der Abgabenerklärung für 2009 unterlassen, da die rechtliche Beurteilung der Feststellungen der Betriebsprüfung für die Vorjahre bis 2007 unter Verweis auf das anhängige Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat noch offen sei. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe würde daher eine unbillige Ermessensübung darstellen.

Wie dazu bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, ist es in Falle des Vorliegens von Ungewissheit im Zeitpunkt der Erstellung und Einreichung der Abgabenerklärung, ob bestimmte Sachverhalte gegeben sind oder nicht, durchaus gerechtfertigt (und mitunter sogar geboten), dass der Abgabepflichtige einzelne Erklärungspositionen oder je nach der Bedeutung für das Gesamterklärungswerk die Erklärung als solche als vorläufig erklärt. Bestand im Zeitpunkt, zu dem die Einkommensteuererklärung über Aufforderung des Finanzamtes einzureichen gewesen wäre, noch keine endgültige Erkenntnis bzw. abschließende Beurteilung über den gegenständlichen Sachverhalt, so berechtigt dies die Bw. jedoch nicht zur Nichteinreichung der Steuererklärung. Vielmehr hätte die Bw. die für die bestandene Ungewissheit maßgeblichen Gründe gegenüber dem Finanzamt offen legen müssen, wodurch einerseits der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO entsprochen und andererseits die Veranlagungstätigkeit nicht behindert worden wäre (vgl. Stoll, a.a.O, S 1515).

Der Bw. vertritt weiters die Auffassung, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe eine unbillige Ermessensübung darstelle. Dazu ist festzustellen, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat. Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Norm, wobei die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit grundsätzlich und subsidiär zu beachten sind (vgl. Stoll, a. a. O., S. 207).

Die Bw. ist den mehrmaligen Aufforderungen zur Einreichung der Steuererklärungen laut Aktenlage tatsächlich nie nachgekommen und muss sich das Verhalten des mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung beauftragten und damit in Verzug geratenen steuerlichen Vertreters anrechnen lassen. Es erfolgte mit 5.12.2011 eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, welche mit Berufung vom 23.1.2012 angefochten und mit Berufungsvorentscheidung mit endgültiger Erlledigung vom 1.3.2012 beendet wurde.

Im vorliegenden Fall war somit die Festsetzung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zweckmäßig. Etwaige Unbilligkeitsgründe sind nicht zu erkennen, zumal der Umstand, dass die Einwendung betreffend die offene Berufung über die Vorjahre bis 2007 mit Berufungsentscheidung vom 10.10.2011, RV/2141-W/11 erledigt wurde, der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2009 somit nicht entgegenstand.

Zur Höhe der Zwangsstrafe ist darauf zu verweisen, dass es gängige - und mit den gesetzlichen Vorgaben in Einklang stehende - Verwaltungspraxis der Finanzämter ist, den Prinzipien der Verhältnismäßigkeit und der Anwendung des geringsten Zwangsmittels folgend eine Ausmessung im unteren möglichen Bereich vorzunehmen. Erweist sich diese geringe Zwangsstrafe, die gegenständlich nur im Ausmaß von 6% des möglichen Höchstbetrages bemessen wurde, als ausreichend, um ein künftig gesetzmäßiges Verhalten des Abgabepflichtigen herbeizuführen, wurde damit dem Gesetzeszweck bereits entsprochen.

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten.

Trotz der festgesetzten Zwangsstrafe in Höhe von € 300,- war ein nachhaltiges Bemühen der Bw., behördlichen Aufforderungen Folge zu leisten, nicht auszumachen, sodass die Vorschreibung einer Zwangsstrafe zweckmäßig scheint, um der Bw. nachdrücklich vor Augen zu führen, dass abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen sind und behördlichen Anordnungen - sofern nicht berücksichtigungswürdige Hinderungsgründe vorgebracht werden - nachzukommen ist.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Wien, am 31. August 2012