



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch M-SteuerberatungsGmbH, vom 24. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 25. Juli 2006 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Zwangsstrafe wird in Höhe von 240 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine im Immobiliengeschäft tätige Kapitalgesellschaft, die im März 2006 die Firmenbezeichnung von S-GmbH auf A-GmbH geändert und ihren Sitz von B. nach S. verlegt hat.

Wegen Nichterfüllung der für berufsmäßige Parteienvertreter geltenden Quotenvereinbarung wurde der seinerzeitige steuerliche Vertreter der Bw. vom vormals zuständigen Finanzamt Y. ersucht, die Abgabenerklärungen der Bw. betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 30. 4. 2006 einzureichen.

Da die Steuererklärungen nicht innerhalb dieser Frist einlangten, erging mit Bescheid des nunmehr zuständigen Finanzamtes X. vom 24. 5. 2006 die neuerliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärungen für 2004 bis 16. 6. 2006. Gleichzeitig erfolgte die Androhung einer Zwangsstrafe von 360 €.

Dem am 21. 6. 2006 elektronisch eingebrachten Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen gab das Finanzamt X. mit Bescheid vom 21. 6. 2006 keine Folge. Dazu führte das Finanzamt aus, dass die Abgabenerklärungen im Fall der Einreichung

bis 17. 7. 2006 als fristgerecht eingebracht gelten. Eine weitere Fristverlängerung könne im Hinblick auf den kontinuierlichen Fortgang der Veranlagung nicht gewährt werden.

Da die Abgabenerklärungen auch in der Folge nicht einlangten, setzte das Finanzamt X. mit Bescheid vom 25. 7. 2006 die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 360 € fest. Zugleich wurde die Bw. unter Androhung der Verhängung einer weiteren Zwangsstrafe von 720 € aufgefordert, die Abgabenerklärungen bis 16. 8. 2006 einzureichen.

Am 24. 8. 2006 langten die Abgabenerklärungen auf elektronischem Weg beim Finanzamt X. ein.

In der gegen den Zwangsstrafenbescheid erhobenen Berufung vom 24. 8. 2006 beantragte der vormalige steuerliche Vertreter der Bw. die Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides mit der Begründung, dass durch die Einreichung der Abgabenerklärungen der Rechtsgrund für die Verhängung der Zwangsstrafe weggefallen sei (OGH 21.4. 2005, 6Ob43/05z).

Nachdem das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. 9. 2006 abgewiesen hatte, brachte der vormalige steuerliche Vertreter der Bw. mit Eingabe (Telefax) vom 3. 10. 2006 einen Vorlageantrag ein, der zwar kein Sachvorbringen, wohl aber einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Zwangsstrafe (§ 212a BAO) enthielt. Diesem Aussetzungsantrag entsprach die Abgabenbehörde erster Instanz am 27. 10. 2006.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist nach Maßgabe der Bestimmungen des § 111 Abs. 1 BAO zulässig. Danach 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. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle muss, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, 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 Abs. 3 leg. cit. darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 2.200 Euro nicht übersteigen.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung kann die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden. Dies ergibt sich aus § 111 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff BAO (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 133, Tz 11).

Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in der Bestrafung der Person, sondern darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Hieraus folgt, dass Zwangsstrafen bei juristischen Personen, die gemäß §§ 80 ff BAO eines gesetzlichen Vertreters bedürfen, auch gegen den Vertretenen festgesetzt werden dürfen (VwGH 27. 9. 2000, 97/14/0112).

Eine Zwangsstrafenfestsetzung setzt die vorherige Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe in einer bestimmten Höhe voraus. Diese Voraussetzungen sind im Berufungsfall unstrittig gegeben.

Strittig ist ausschließlich, ob die Festsetzung der Zwangsstrafe unter dem Aspekt rechtens ist, dass der vormalige steuerliche Vertreter der Bw. der Aufforderung des Finanzamtes zur Einreichung der Steuererklärungen für 2004 nach Zustellung des Zwangsstrafenbescheides entsprochen hat. Der diesbezügliche Standpunkt der Bw., durch die Einreichung der Abgabenerklärungen am 24. 8. 2006 sei der Rechtsgrund für die Verhängung der Zwangsstrafe weggefallen, ist nicht berechtigt: Zwar hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22. 4. 1991, 90/15/0186, dem ein mit dem Berufungsfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde lag, ausgesprochen, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe dann unzulässig ist, wenn die verlangte Leistung bereits erbracht wurde. Nach Ansicht des Gerichtshofes ist aber der maßgebliche Zeitpunkt für die Erbringung der angeordneten Leistung die Wirksamkeit (§ 97 BAO) des die Zwangsstrafe festsetzenden (erstinstanzlichen) Bescheides. Dies bedeutet, dass die Anlastung einer Zwangsstrafe nur dann rechtswidrig ist, wenn der behördlichen Anordnung (sei es fristgerecht oder nach Ablauf der bestimmten Frist) vor der Zustellung des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides entsprochen wurde. Wurde hingegen – wie im Berufungsfall – die Anordnung erst nach diesem Zeitpunkt befolgt, so hat dies auf die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Festsetzung einer Zwangsstrafe keinen Einfluss. Die Befolgung der behördlichen Anordnung nach Zustellung des Zwangsstrafenbescheides stellt keine für die Berufungsentscheidung bedeutsame, gemäß § 280 BAO auch im Berufungsverfahren zu berücksichtigende neue Tatsache dar. Somit steht die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen für 2004 der Abweisung der Berufung gegen den Zwangsstrafenbescheid nicht entgegen (vgl. Ritz, aaO, § 111 Tz 1, § 280 Tz 5, § 289 Tz 61; Stoll, BAO-Kommentar, 1201).

Soweit sich die Bw. auf das zu einer Zwangsstrafe nach § 283 HGB ergangene Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 21. 4. 2005, 6Ob43/05z, stützt, ist ihr zu entgegnen, dass diese Entscheidung angesichts der gravierenden Unterschiede zwischen dem gerichtlichen und dem verwaltungsbehördlichen Zwangsstrafenverfahren für den Berufungsfall nicht einschlägig ist. Im Übrigen hat dieser Gerichtshof die Entscheidung der Unterinstanzen, mit welchen die Anträge der zur Offenlegung von Unterlagen gemäß §§ 277 ff HGB verpflichteten Geschäfts-

führer, von der Durchsetzung der Zwangsstrafe wegen Erfüllung der Vorlagepflicht Abstand zu nehmen, abgewiesen wurden, im Ergebnis bestätigt. Nach Ansicht des Obersten Gerichtshofes sei lediglich von der Einhebung der Zwangsstrafe abzusehen, wenn ihr Zweck erreicht ist, ehe der als Zwangsstrafe auferlegte Betrag entrichtet wurde.

Im Bereich des Abgabenrechtes liegt die Verhängung einer Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde, 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, aaO, 207).

Die Bw. ist den mehrmaligen Aufforderungen zur Einreichung der Steuererklärungen erst nach Verhängung der Zwangsstrafe nachgekommen. Sie muss sich das Verhalten des mit der Abgabe der Steuererklärungen beauftragten und damit in Verzug geratenen steuerlichen Vertreters anrechnen lassen. Im Berufungsverfahren ist nicht hervorgekommen, dass der vom Finanzamt geforderte Erfolg auch ohne Anwendung von Zwangsmitteln erreichbar gewesen wäre. Somit war die Festsetzung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung dem Grunde nach zweckmäßig. Etwaige Unbilligkeitsgründe sind nicht zu erkennen.

Was die Höhe der Zwangsstrafe betrifft, so ist der Bw. allerdings zuzugestehen, dass ihr steuerliches Verhalten in der Vergangenheit einwandfrei war. Aus der Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dieses wesentliche Ermessenskriterium (vgl. Ritz, aaO, § 111 Tz. 10) bei der Bemessung der Zwangsstrafe in Höhe von 360 € nicht ausreichend Berücksichtigung gefunden. Ebenso wenig hat das Finanzamt bei der Ausmessung dieses Betrages auf den für die Ermessensübung bedeutsamen weiteren Umstand Bedacht genommen, dass die Veranlagung zur Umsatzsteuer 2004 zu keiner Nachforderung geführt hat und hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 keine Tarifsteuer angefallen ist.

Auf der anderen Seite ist weder ein qualifiziertes Verschulden an der nicht rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärungen (wie etwa eine grundsätzliche Neigung zur Verschleppung und Verzögerung von Abgabenverfahren) feststellbar noch die Befürchtung angebracht, die Bw. werde auch bei der Einreichung der Steuererklärungen für die Folgejahre säumig sein. Da das Finanzamt seine Ermessensübung nicht begründet hat, ist letztlich nicht nachvollziehbar, weshalb die Festsetzung der Zwangsstrafe gerade im Betrag von 360 € geboten sein sollte. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz spricht daher insgesamt gesehen nichts gegen eine Reduzierung der Zwangsstrafe um ein Drittel, wird doch durch diese Abänderung ein angemessenes Verhältnis zwischen der Höhe der Zwangsstrafe (240 €) und der Körper-

schaftsteuernachforderung für 2004 (rd. 660 €) erreicht, wodurch nicht zuletzt auch dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel Rechnung getragen wird.

Dem auf die ersatzlose Bescheidbehebung gerichteten Mehrbegehren war nicht zu entsprechen, weil es der Abgabenbehörde unbenommen bleiben muss, die Vorlage angeforderter Abgabenerklärungen mit den ihr zu Gebote stehenden Mitteln zu erzwingen. Im Hinblick auf die obige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine gänzliche Abstandnahme von der verhängten Zwangsstrafe auch nicht deshalb gerechtfertigt, weil die Bw. die Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärungen – offenbar unter dem Eindruck der vom Finanzamt angewendeten Zwangsmaßnahme – schließlich befolgt hat. Zwar sollen Zwangsstrafen nicht ein rechtswidriges Verhalten in der Vergangenheit ahnden, sondern ein bestimmtes künftiges Verhalten herbeiführen, wobei es dem Zweck von Zwangsstrafen als Beugemittel entspricht, Zwang zu unterlassen, wenn nichts mehr zu erzwingen ist. Dies führt aber nicht zu einer Ermessensfehlerhaftigkeit bei der Festsetzung der Zwangsstrafe, nur weil jenes Verhalten, das durch eine derartige Zwangsmaßnahme erzwungen werden sollte, in der Folge gesetzt wurde. Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. Jänner 2007