



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat Wien 10

GZ. RV/1367-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Martin Unger, Steuerberater, 1220 Wien, Hirschstettner Straße 19-21, vom 29. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch AB, vom 1. September 2011 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO im Beisein der Schriftführerin E.M. nach der am 19. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. März 2011 wurde die Berufungswerberin (Bw.) zur Abgabe der Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2009 bis zum 2. Mai 2011 aufgefordert.

Nachdem sie dieser Aufforderung keine Folge geleistet hatte, wurde sie mit weiterem Bescheid vom 31. Mai 2011 zur Abgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2009 erinnert und ersucht, diese bis 21. Juni 2011 nachzuholen. Gleichzeitig wurde der Bw. für den Fall der Nichtbefolgung dieser Aufforderung die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 500,00 angedroht.

Nachdem mit weiterem Bescheid vom 22. Juni 2011 ein Fristverlängerungsansuchen zur Abgabe der Steuererklärungen 2009 durch die Abgabenbehörde erster Instanz

zurückgewiesen und die Bw. aufgefordert wurde, die genannten Abgabenerklärungen unverzüglich einzureichen, erfolgte mit Bescheid vom 20. Juli 2011 die Festsetzung der angedrohten Zwangsstrafe in Höhe von € 500,00.

Mit Schreiben vom 18. August 2011 beantragte die Bw. die Nachsicht dieser Zwangsstrafe gemäß § 236 BAO mit der Begründung, die bisherige Verzögerung bei der Abgabe der Steuererklärungen sei einzig darauf zurückzuführen, dass, wie schon aus den Vorjahren ersichtlich, die Erstellung der Einkommensteuererklärung der Bw. äußerst komplex sei, zumal diese häufig ihre selbständige Tätigkeit im Ausland ausübe. Die Abrechnung werde zumeist nicht direkt von der Bw., sondern mit dem jeweiligen Konzertveranstalter, den Agenturen, vorgenommen. Daneben würden sich auch sehr lange Verzögerungen bei der Erfassung und Veranlagung dieser ausländischen Einkünfte im Ausland ergeben, sodass auch für Zwecke der Beurteilung, ob diese Einkünfte nur für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranzuziehen seien oder, sofern aufliegend, die im Ausland vorgeschriebene und entrichtete Steuer angerechnet werden könne. Erschwerend komme noch hinzu, dass im Ausland die Abrechnung nach Konzertjahren (Saison 2009/2010) vorgenommen werde und daher auch deshalb teilweise die Unterlagen nicht vorliegen würden.

Mit Bescheid vom 1. September 2009 wies die Abgabenbehörde erster Instanz das gegenständliche Nachsichtsansuchen ab und führte zur Begründung aus, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei gemäß § 111 BAO in Verbindung mit § 3 Abs. 2 c BAO wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen 2009 erfolgt. Diese Erklärungen seien bis dato noch immer nicht eingelangt. Nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens, welches zur Festsetzung der Zwangsstrafe führte, führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, ihr sei kein anderer Ausweg als die Festsetzung der Zwangsstrafe geblieben und es seien für die Erzwingung der Einbringung der Abgabenerklärung für die Jahre 2007 und 2008 auch mehrere Erinnerungen nötig gewesen. Zweck der Zwangsstrafe sei es, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die zusätzlichen Verfahrenskosten abzudecken. Gerade im Fall der Bw. habe sich das Finanzamt lange Zeit um die Erlangung der Abgabenerklärungen bemüht. Eine Terminsetzung von über einem Jahr sei schon außerordentlich langfristig. Deshalb habe dem Ansuchen der Erfolg versagt werden müssen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung der Bw. vom 29. September 2011 mit welcher beantragt wird, dem Nachsichtsansuchen folge zu geben. Dazu führt die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter aus, in der Begründung zur Abweisung der Nachsicht werde zwar auf den Erklärungsversand, die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen, weiters auf die Androhung der Zwangsstrafe selbst und die bereits in den Vorjahren gegebenen Verzögerungen verwiesen. Es sei jedoch keinerlei

Eingehen auf die im Rahmen der Fristerstreckungsansuchen und auf die im Nachsichtsansuchen dargelegten besonderen Umstände der Bw. als überwiegend im Ausland tätige Musikerin erfolgt. Ihre Tätigkeit verteile sich zumeist auf 12-15 Länder. Es sei darauf hingewiesen worden, dass die Abrechnung der jeweiligen Konzerte nicht durch die Bw. selbst, sondern, wie bei Musikern dieses Ranges üblich, durch Agenturen erfolge. Die Bw. und ihr steuerlicher Vertreter seien daher auf Informationen und Unterlagen der Agenturen angewiesen. Erschwerend komme hinzu, dass bei etlichen Auslandseinkünften eine Steuerveranlagung im Ausland ebenfalls abgewartet werden müsse, da in diesen Fällen eine Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Quellensteuer im Inland erfolge. Auch bei jenen Ländern, bei denen gemäß die DBA das Besteuerungsrecht im Ausland zu liegen komme, sei eine vollständige Abrechnung erforderlich, da nur dann eine korrekte anteilmäßige Verrechnung der im Inland anfallenden Betriebsaufwendungen vorgenommen werden könne. Als weiteres Erschwernis komme hinzu, dass im Ausland zum Teil bei Künstlern eine Verrechnung nach Spielsaison (z.B. Herbst 2009 auf Sommer 2010) erfolge und sich hieraus ebenfalls Verzögerungen zwangsläufig ergeben würden. Die Abgabe von vorläufigen Steuererklärungen, nur mit Inlandseinkünften hätte zu einem Verlustergebnis, der Gutschrift der Vorauszahlungen geführt und würde nicht der gesetzlichen Bestimmung der Vollständigkeit der Steuererklärung entsprechen. Diese Problematik sei dem Finanzamt bekannt. Die Bw. sei ihrer Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärungen, wie aus der Aktenlage ersichtlich, immer nachgekommen. Sie befindet sich unter dem Sachzwang der Vollständigkeit und Ordnungsgemäßheit und könne ihre Erklärungen erst dann wahrheitsgetreu abgeben, wenn die entsprechenden Unterlagen zumindest weitgehend vorliegen.

Auf diese Umstände sei immer wieder in Fristerstreckungsansuchen hingewiesen worden. Da aber ein Rechtsmittel bei Abweisung eines Fristerstreckungsansuchens hinsichtlich Abgabe von Steuererklärung nicht möglich sei, könne die Darlegung des Rechtstandpunktes und der Situation nur im Text des Ansuchens angeführt werden.

Im gegenständlichen Fall komme die Festsetzung einer Zwangsstrafe somit einer Bestrafung nahe und dürfte nach Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters gar nicht zur Anwendung gelangen, da die Bw. ihrer Erklärungspflicht letztendlich nach Vorliegen der Unterlagen und Angaben immer nachgekommen sei. Der Strafcharakter werde auch dadurch erkennbar, dass in der Bescheidbegründung auf das Verhalten in den Vorjahren hingewiesen werde und diesbezüglich überhaupt kein Rückschluss auf die Erzwingung der Abgabe der Steuererklärungen 2009 bestehe.

Sowohl die Bw. als auch ihre steuerliche Vertretung wollen natürlich bei Erreichung des Verfahrensziels, eine Veranlagung auf Basis der objektiven, wirtschaftlichen Gegebenheiten, ohne Schaden sowohl für die Finanzbehörden aber auch für die Bw. zu erreichen mitwirken. Dies sei aber nur, wie auch vom Gesetzgeber gewollt, bei Vorliegen der vollständigen Unterlagen und Angaben möglich. Es werde daher bei Prüfung des Sachverhaltes ersucht, dem Ansuchen auf Nachsicht der Zwangsstrafe stattzugeben, wobei noch anzumerken sei, dass die Bw. nicht unwesentlich im Sinne der Republik Österreich und des Kultauraustausches tätig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2012 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, in der Entscheidung über das Nachsichtsansuchen sei im Rahmen des Ermessens auch auf das bisherige steuerliche Verhalten Rücksicht zu nehmen. Deshalb sei darauf einzugehen gewesen, dass auch in den Vorjahren die Abgabenerklärungen verspätet eingebracht wurden. Der Zeitraum nach Ablauf des Jahres 2009 betrage bereits mehr als zwei Jahre, sodass trotz der angeführten Verzögerungen zur Erlangung der Unterlagen für die Erstellung der Steuererklärungen die Frist unangemessen lang sei. Bis dato seien die Steuererklärungen für das Jahr 2009 noch immer nicht eingebracht worden, sodass am 1. März 2012 die Steuerbemessungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt hätten werden müssen.

Die Einhebung der Zwangsstrafe sei daher nicht unbillig.

Rechtzeitig am 15. Mai 2012 beantragte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führte aus, in der Begründung über die Abweisung des Nachsichtsansuchens sei in Bezug auf die Ermessensübung auf das bisherige steuerliche Verhalten hingewiesen und angeführt worden, dass auch in den Vorjahren die Abgabenerklärungen verspätet eingebracht worden seien. Nicht berücksichtigt worden seien jedoch die besonderen Umstände, die zu diesen Verzögerungen geführt hätten, die sich auch zukünftig kaum verhindern lassen würden, ohne dass die Bw. im vollen Umfang ihrer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachkommen könne.

Wie aus den zwischenzeitlich eingebrachten Steuererklärungen des Jahres 2009 entnommen werden könne, erstrecke sich die künstlerische Tätigkeit der Bw. überwiegend auf das Ausland (im Jahr 2009 habe diese Auslandstätigkeit 11 verschiedene Länder mit unterschiedlicher steuerlicher Gesetzgebung betroffen). Die Inlandseinnahmen hätten sich auf nur rund € 17.000,00 belaufen, wobei die anfallenden Inlandsaufwendungen rund € 28.000,00 betragen hätten, sodass bei einer Abgabe von vorläufigen Erklärungen ein Verlustergebnis angefallen wäre, welches in der Folge zu einer ungerechtfertigten Gutschrift der geleisteten

Vorauszahlungen führen würde. Wie aus den Beilagen zur Steuererklärung entnommen werden könne, müsse bei der Bw. das Vorliegen sämtlicher, auch im Ausland erzielter Einnahmen abgewartet werden, da sich danach sowohl der auszuscheidende Anteil der ausländischen Einkünfte gemäß DBA und weiters auch der Werbungskostenanteil des gemischt genutzten Aufwandes sowohl im Bereich der selbständigen, wie auch künstlerisch nicht selbständigen Arbeit ausrichte. Auch ein mündlich vorgebrachter Hinweis, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG erfolge, sei im gegenständlichen Fall nicht zielführend, da die Bw. seitens ihrer Agenturen bzw. der Veranstalter nur Teilbeträge bzw. Nettobeträge erhalte und für die Abfassung der Steuererklärungen auf die Unterlagen seitens Dritter bezüglich Verrechnung des Bruttohonorars, unter Berücksichtigung allfälliger Abzüge an Quellensteuer, Sozialabgaben, Agenturprovisionen und teilweise vom Veranstalter getragener Reiseaufwendungen angewiesen sei. Erschwerend komme noch hinzu, dass teilweise im Ausland bei Künstlern abweichende Wirtschaftsjahre nach Konzertsaisonen erfolgen und sich auch daraus diese Verzögerungen erklären würden. Die Feststellung des Finanzamtes, die Frist sei unangemessen lang, entspreche im gegenständlichen Fall daher nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Abschließend sei noch auszuführen, dass die Bw. seit weit über zehn Jahren immer ihrer Verpflichtung, Steuererklärungen abzugeben, nachgekommen sei, sie aber darauf geachtet habe, dass in diesen auch die Vollständigkeit gewährleistet werden könne. Die Verhängung der Zwangsstrafe komme somit nicht dem verständlichen Bedürfnis der Finanz nach Erhalt der Steuererklärungen nach, sondern habe den Charakter einer Bestrafung für eine Handlung, für die die Bw. selbst kein Verschulden treffe.

In der am 5. September 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass für die Bw. eine zeitgerechte Abgabe der Steuererklärungen deswegen nicht möglich wäre, weil die ausländischen Konzertveranstalter wegen abweichender Abrechnungszeiträume (September bis Juli des jeweiligen Folgejahres) die Abrechnungen erst bis zu 2 Jahre verspätet übermittelt hätten. Es habe zwar laufend Zahlungsflüsse gegeben, deren Zuordnung hätte aber erst nach Abrechnung durch die Konzertveranstalter erfolgen können. Erst nach Vorliegen der Endabrechnung und Einordnung, ob für das jeweilige Honorar die Befreiungs- oder Anrechnungsmethode laut Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden sei, sei in der Folge erst eine Zuordnung der entsprechenden Spesen und die Erstellung einer ordnungsgemäßen Steuererklärung möglich gewesen.

Die Abgabe von zunächst vorläufigen und nachfolgend berichtigten Steuererklärungen sei in diesem Zusammenhang vom steuerlichen Vertreter als kontraproduktiv angesehen worden.

Dem Staat sei durch die verspätete Abgabe der Steuererklärungen deswegen im Ergebnis kein Schaden erwachsen, weil die Bw. ihre Vorauszahlungen laufend geleistet habe.

Wenn man die Kommentare zu § 111 BAO näher studiere komme man zum Ergebnis, dass die Zwangsstrafe ein Mittel zur Durchsetzung einer Handlung darstelle. Da jedoch im gegenständlichen Fall diese Handlung in Form der rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen für die Bw. unmöglich erbringbar gewesen sei, werde die Verhängung einer Zwangsstrafe als unbillig angesehen und es werde daher um deren Nachsicht ersucht.

Auf die Frage, warum keine Berufung gegen die Festsetzung der Zwangsstrafe eingebracht worden sei, wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgebracht, dass aufgrund seiner praktischen Erfahrung die Erfolgsaussichten einer derartigen Berufung als relativ gering angesehen worden seien, weswegen der Weg der Abgabennachsicht gewählt worden wäre, zumal hier das Element der Unbilligkeit mehr zu tragen komme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

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. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(2) 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 im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Die Unbilligkeit der Einhebung der Abgabe im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO kann nach der Lage des Falles eine persönliche oder sachliche sein. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss eine Unbilligkeit "im Einzelfall" vorliegen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt der Tatbestand der "Unbilligkeit der Einhebung nach der Lage des Falles" das Vorliegen eines in den subjektiven Verhältnissen des Steuerpflichtigen oder des Steuergegenstandes gelegenen Sachverhaltselementes voraus, aus dem sich ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgaben und den in jenem subjektiven Bereich entstehenden Nachteilen ergibt. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des

Abgabepflichtigen gefährden würde. Allerdings bedarf es zur Bewilligung einer Nachsicht nicht unbedingt einer Existenzgefährdung, besonderer finanzieller Schwierigkeiten und Notlagen, sondern es genügt, dass die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre, die außergewöhnlich sind, so etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögen möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleich käme (vgl. VwGH 29.9.2011, 2011/16/0109 sowie VwGH 1.7.2003, 2001/13/0215).

Eine sachliche Unbilligkeit ist – unbeschadet der in § 3 der Verordnung BGBI. II Nr. 435/2005 beispielsweise aufgezählten Fälle – nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer abnormalen Belastungswirkung und verglichen mit anderen Fällen zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise in eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0010).

Den Antragsteller trifft im Nachsichtsverfahren eine erhöhte Mitwirkungspflicht, er hat einwandfrei und unter Ausschluss jeglichen Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann. Das Schwerpunkt der Behauptungs- und Beweislast liegt beim Nachsichtswerber, die Behörde ist jedoch nicht von ihrer Ermittlungspflicht befreit (VwGH 20.5.2010, 2009/15/0008).

Für die Praxis bedeutet dies, dass das Finanzamt beim Einlangen eines Nachsichtsansuchens nicht von sich aus ermitteln muss, ob die Voraussetzungen für die Bewilligung vorliegen. Legt der Nachsichtswerber jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist schon allein aus diesem Grund das Nachsichtsansuchen abzuweisen. Die Abgabenbehörde hat die Schlüssigkeit und Vollständigkeit des Vorbringens zu prüfen, muss aber nicht von sich aus allfällige Nachsichtsgründe ermitteln.

Die Bw. hat ausschließlich Gründe dargetan, weshalb ihr eine zeitgerechte Abgabe der Steuererklärungen 2009 nicht möglich gewesen sei und weswegen ihr kein Verschulden an deren verspäteten Abgabe anzulasten sei. Dieses Vorbringen wendet sich inhaltlich gegen die Festsetzung der zugrunde liegenden Zwangsstrafe und wäre in einem Berufungsverfahren gegen den Festsetzungsbescheid vorzubringen gewesen. Es wurde von der Bw. jedoch nicht vorgebracht, aus welchen Gründen die Einhebung der ihr in Rede stehenden Zwangsstrafe persönlich oder sachlich unbillig wäre.

Aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, die Nachsicht nach § 236 BAO nicht dazu dient, im vorangegangenen Festsetzungsverfahren allenfalls unterlassene Einwendungen nachzuholen (VwGH 7.7.2011 (vgl. Ritz, BAO-Kommentar § 236 Tz 14)).

Im hier gegenständlichen Nachsichtsverfahren wurden ausschließlich Argumente vorgebracht, weswegen die Verhängung der Zwangsstrafe als unbillig angesehen werde. Der Kernpunkt des Berufungsvorbringens bezieht sich auf das Nichtverschulden der Bw. an der nicht zeitgerechten Abgabe der Steuererklärungen und somit auf die Ermessensübung im Rahmen der Zwangsstrafenfestsetzung bezieht. Der steuerliche Vertreter brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung dazu vor, dass die rechtzeitige Abgabe der Steuererklärungen unmöglich gewesen sei und daher die Verhängung der Zwangsstrafe als unbillig angesehen werde. Der Unbilligkeitstatbestand des § 236 BAO stellt jedoch nicht auf die Festsetzung, sondern auf die Einhebung einer Abgabe ab.

Die sachliche Unbilligkeit muss eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein (VwGH 11.11.2004, 2004/16/0077).

Die Bw. hat jedoch keine Gründe vorgebracht, welche die Annahme einer persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit der Einhebung der hier in Rede stehenden Zwangsstrafe im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO rechtfertigen würden.

Da somit im Lichte der ob zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder eine persönliche noch eine sachliche Unbilligkeit in der Abgabeneinhebung dargetan wurde, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. September 2012