



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der O. Projektentwicklungs- und Planungs- GmbH (Bw), Adresse, vertreten durch Dr. Fritz Pfister, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1190 Wien, Hackhofergasse 8, vom 2. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 2. Juni 2009 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine Kapitalgesellschaft (GmbH). Sie wird seit 04. September 2006 von demselben Steuerberater vertreten, der seit diesem Zeitpunkt auch Zustellvollmacht besitzt.

Am 19.12.2007 wurden ihr die Erklärungsformulare K1 und U1 für das Steuerjahr 2007 übermittelt. Aufgrund der Quotenvereinbarung des Finanzamtes mit dem Steuerberater waren die Erklärungen bis 14. August 2008 einzubringen. Bereits am 4. August 2008 hatte das Finanzamt die Bw im automatisierten Verfahren an die Pflicht zur Erklärungsabgabe erinnert und – offenbar als Folge eines Fristverlängerungsansuchens – eine Nachfrist (NF) bis 31.10.2008 eingeräumt. Am 15.12.2008 erfolgte die Abberufung unter Setzung einer NF bis 02.02.2009.

Nach ungenutztem Verstreichen dieser NF erinnerte das Finanzamt die Bw mittels händische Bescheids vom 13.02.2009 an die ausstehende Erklärungseinreichung und setzte eine

neuerliche NF bis 06.03.2009. Nachdem auch diese Nachfrist ergebnislos verstrichen war, erinnerte das Finanzamt die Bw mit Bescheid vom 09.04.2009 an die versäumte Erklärungsabgabe, ersuchte um Nachholung der versäumten Handlung bis 04.05.2009 und drohte im Nichterbringungsfall eine Zwangsstrafe von 500,-- EURO an (§ 111 Abs 2 BAO). Es wies außerdem darauf hin, dass die Frist zur Einreichung der Erklärungen zum Zeitpunkt der Ausfertigung dieses Bescheides bereits abgelaufen sei und durch den oben genannten (Ersatz-)Termin nicht verlängert werde. Vom Finanzamt könnten daher folgende Maßnahmen gesetzt werden:

- Festsetzung eines Verspätungszuschlages bis zu 10% der Abgabenschuld (§ 135 BAO);
- Nach Ablauf des Termins Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 184 BAO).

Die Bw ersuchte durch ihren steuerlichen Vertreter, von der Festsetzung der angedrohten Zwangsstrafe Abstand zu nehmen. Infolge beruflich bedingter längerer Aufenthalte (unklar, ob der Bw oder des steuerlichen Vertreters) in Kroatien habe der Jahresabschluss mit der Geschäftsführung noch nicht „abgeschlossen“ werden können. Die Steuererklärungen 2007 würden bis 15.05.2009 nachgereicht. Einer internen elektronischen Anmerkung vom 22.05.2009 ist zu entnehmen, dass das Finanzamt der Bw zugesagt hatte, bis Ende Mai 2009 keine Zwangsstrafe festzusetzen, der Steuerberater werde die Erklärungen bis dahin abgeben.

Beim Finanzamt war bis Ende Mai 2009 keine elektronisch (online) eingebrachte Umsatzsteuererklärung 2007 eingelangt. Mit Bescheid vom 02.06.2009 setzte daraufhin das Finanzamt eine Zwangsstrafe in angedrohter Höhe fest, „weil Sie die vorgenannte Abgabenerklärung nicht bis 04. Mai 2009 eingereicht haben“. Im Bescheidspruch wurde die Bw aufgefordert, die ausstehende Umsatzsteuererklärung bis 23.06.2009 einzureichen.

Am 02.07.2009 erhob die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter gegen diesen Bescheid Berufung, begehrte dessen ersatzlose Aufhebung und begründete den Antrag wie folgt: Gemäß Vereinbarung mit dem Finanzamt seien die Steuererklärungen 2007 per Finanzonline am 25.05.2009 eingereicht worden. Bei der Umsatzsteuer habe eine Erklärung gemäß § 6 Abs 3 UStG nachgebracht werden müssen, diese sei ebenfalls am 25.05.2009 per Fax eingereicht worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 03.07.2009 als unbegründet ab, da die Bw dem Auftrag vom 09.04.2009 nicht zur Gänze nachgekommen sei und die Umsatzsteuererklärung 2007 bis dato nicht eingereicht habe. Die Bw beantragte daraufhin durch ihren steuerlichen Vertreter, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Dem Schreiben war das Übermittlungsprotokoll betreffend Online- Einreichung der Umsatzsteuer- und der Körperschaftsteuererklärung 2007 vom 25.05.2009 beigelegt. Schriftlich (postalisch) sei eine Fristverlängerung bis 15.05.2009

beantragt, und fernmündlich eine Verlängerung bis 25.05.2009 vom zuständigen Organ des Finanzamtes gewährt worden.

Stattgebendenfalls erklärte sich die Bw mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden.

Aus dem aktenkundigen Übermittlungsprotokoll ergibt sich, dass bei der gleichzeitigen Online-Einbringung beider Abgabenerklärungen jene betreffend Umsatzsteuer 2007 am 25.05.09 vom System nicht erfasst werden konnte (die Einbringung also fehlgeschlagen war), weil bei einem erklärten Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze von NULL Vorsteuern nur hätten berücksichtigt werden können, wenn die Verzichtserklärung (Regelbesteuerungsantrag) iSd § 6 Abs 3 UStG in Anspruch genommen wurde; diese Erklärung über den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung war jedoch erst am 26.05.09 beim Finanzamt eingelangt, das diesbezügliche Fax befindet sich laut händischem Amtsvermerk vom 12.08.09 nicht im Akt. Dem Amtsvermerk ist weiters zu entnehmen, dass zwar die am 25.05.09 versuchte und fehlgeschlagene elektronische Einbringung der Umsatzsteuererklärung 2007 an Hand des Übermittlungsprotokolls mit Fehlermeldung vom Verfasser des Vermerkes registriert wurde, dass aber die Abgabenerklärung als nicht eingereicht/eingelangt zu werten war.

Das Finanzamt legte daraufhin die Zwangsstrafenakten dem UFS ohne Antragstellung vor.

Am 17. August 2009 wurde die Bw zur Umsatzsteuer 2007 mit einer nur aus abziehbaren Vorsteuern resultierenden Gutschrift von € 9.014,44 veranlagt. Die Festsetzung bewirkte eine Nachforderung von € 3.436,27, weil die aus den verarbeiteten Voranmeldungen 01-12/2007 resultierende Gutschrift um diesen Betrag höher gewesen war. Eine Reduktion der Vorsteuergutschriften war allerdings bereits anlässlich der nach Umsatzsteuer- Sonderprüfung vorgenommenen USt- Festsetzung (Nachforderung) vom 18. August 2008 erfolgt: Vorsteuern aus einem Mietvertrag waren abweichend vom Antrag laut Voranmeldung(en) für den Zeitraum 08-12/2007 (dort: € 5.552,11) mit € 3.212,93 festgesetzt (gutgeschrieben) worden. Die Frist zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2007 war wie erwähnt bereits am 04.08.09 bis 31.10.09 erstreckt worden. Die Bw reduzierte sodann in der – freilich weitaus verspätet abgegebenen – Umsatzsteuerjahreserklärung für 2007 den begehrten Vorsteuerabzug nochmals auf € 9.014,44, wovon das Finanzamt im Steuerbescheid nicht mehr abwich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 111 Abs 1 der Bundesabgabenordnung ist die Abgabenbehörde 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.

Gemäß Abs 2 leg. cit. 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 – im Regelfall hat dies schriftlich zu erfolgen.

Gemäß Abs 3 leg. cit. darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von € 2.200,-- nicht übersteigen.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Das Ermessen ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben. Bei der Ermessensübung sind im Falle der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen unter anderem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, der Grad des Verschuldens und die Höhe der allfälligen Steuernachforderungen zu berücksichtigen. Weiters sind im Rechtsmittelverfahren bezüglich die Zwangsstrafe festsetzender Bescheide nicht nur jene Umstände zu berücksichtigen, die bei der erstinstanzlichen Festsetzung der Behörde bekannt waren, sondern auch weitere, etwa erst in der Berufung geltend gemachte und von der Behörde in freier Beweiswürdigung als zutreffend beurteilte Umstände.

Im gegenständlichen Fall war dem Finanzamt bereits nach Androhung und vor Festsetzung der Zwangsstrafe bekannt, dass der Bw eine Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärungen 2007 beantragt und nachvollziehbar begründet hatte. Diesem Antrag gab das Finanzamt informell statt indem es laut Amtsvermerk fernmündlich zusagte, von einer Zwangsstrafenfestsetzung Abstand zu nehmen, wenn der Bw die Körperschaftsteuer- und die Umsatzsteuererklärung 2007 bis zum 31. Mai 2009 eingereicht haben würde. Für die Körperschaftsteuererklärung traf dies zu, während die Erfassung der zeitgleich am 25.05.09 elektronisch übermittelten Umsatzsteuererklärung an dem Umstand scheiterte, dass die daneben erforderliche Verzichtserklärung (Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs 3 UStG) am 25.05.2009 noch nicht vorlag, weshalb die Erfassung des Einlangens dieser Steuererklärung fehlschlug. Daran vermochte das am 26.05.09 registrierte Einlangen der Verzichtserklärung nichts zu ändern, wobei allerdings festzuhalten ist, dass das Fax vom 25.05.09 beim Finanzamt nicht aktenkundig wurde, demnach unauffindbar blieb, der behaupteten Übermittlung des Fax am 25.05.09 jedoch vom Finanzamt nicht widersprochen worden ist. Objektiv betrachtet waren daher die Voraussetzungen des § 111 Abs 1-2 BAO nicht einmal abstrakt eindeutig erfüllt.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe war nun aber dem Grunde nach formal zulässig, hatte doch die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter bis zum kulanter Weise vereinbarten Termin (31.05.09) die Umsatzsteuererklärung nicht abgegeben, die Verzichtserklärung freilich schon spätestens am 26.05.09 (via Fax vom 25.05.09?) eingereicht. Ohne eingelangte Abgabenerklärung konnte das Finanzamt eine Veranlagung (Festsetzung) der Umsatzsteuer 2007 jedoch nicht durchführen. Es stellt einen im Rechtsmittelverfahren im Sinne des Zweckmäßigkeitsgebotes berücksichtigungswürdigen Umstand dar, dass die beim Finanzamt de facto noch nicht eingelangte Abgabenerklärung auch nicht bis zu dem im Zwangsstrafenbescheid vorgemerkten weiteren Abgabetermin, sondern erst knapp zwei Monate später elektronisch eingereicht wurde. Die Einhaltung der Quotenvereinbarung eines steuerlichen Vertreters mit dem Finanzamt dient der kontinuierlichen gleichmäßigen Veranlagungstätigkeit. Bei Nichteinreichung von Abgabenerklärungen sind Erinnerungen und Aufträge der Abgabenbehörde gelegentlich – wie offenbar auch hier – nur mit Erzwingungsstrafen durchzusetzen.

Obwohl die Berechtigung des Finanzamtes zur Festsetzung einer Zwangsstrafe somit dem Grunde nach zu bejahen ist, erweist sich die Festsetzung jedoch als unverhältnismäßig: Während die Ermessenskontrolle unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit **für** eine Zwangsstrafenfestsetzung mit einem *Betrag ungleich 0(NULL)* spricht, weil die Bw den Aufträgen des Amtes davor nicht und danach erst weit verspätet Folge geleistet hat, sprechen Billigkeitsgründe überwiegend gegen eine Festsetzung in welcher Höhe immer:

Die Bw hat mit ihrem die Zwangsstrafenfestsetzung auslösenden – soweit aber den vorgelegten Akten und dem Bericht des Finanzamtes entnommen werden kann, in Vorzeiträumen keineswegs pflichtwidrigen – Verhalten eine Abgabenbelastung zwar objektiv hinausgezögert und die verspätete Festsetzung der ihr aus der erklärungskonformen Umsatzsteuerveranlagung entstehenden geringeren Gutschrift selbst bewirkt. Eine verspätete Verbuchung der Nachforderung in Höhe von € 3.436,27 ist daraus für die Dauer von knapp zwei Monaten entstanden. Dem Auftrag zur Einreichung wollte die Bw jedoch zunächst am 25.05.09 fristgerecht nachkommen, dies scheiterte freilich an technischen Besonderheiten des Finanzonline- Verfahrens, das qualifiziert unvollständige Erklärungen automatisch zurückweist und damit als nicht existent behandelt. Wären nämlich die Erklärungen mit oder ohne Verzichtserklärung am 25.05.09 nicht elektronisch, sondern auf dem Postweg übermittelt worden, so hätte sich – da eine Zufristung bis 15.05.2009 beantragt und nachweislich sogar bis 31.05.09 gewährt worden war – schon dem Grunde nach gar keine Berechtigung zur Festsetzung einer Zwangsstrafe ergeben. Die Einreichung der Erklärungen durch den steuerlichen Vertreter hatte allerdings zwingend im Wege von Finanzonline zu erfolgen. Diesem scheint die Nichterfassung zurückgewiesener unvollständiger Erklärungen und die

Notwendigkeit, den Einreichungsvorgang zu wiederholen, nicht bewusst gewesen zu sein, woraus sich das objektiv pflichtwidrige Verhalten der Fristüberschreitung bis 13. August 2009 erklären lässt.

Die Bw hatte immerhin versucht, den nach Zwangsstrafenandrohung vorgemerkten Einreichtermin genau einzuhalten, der Umstand einer faktisch gestundeten Nachforderung an Umsatzsteuer 2007 aus der sodann verspäteten Erklärungsabgabe wird demgegenüber vom UFS als geringfügiger Nachteil des Fiskus beurteilt. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe erscheint daher unbillig, weshalb der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben war.

Wien, am 8. September 2009