



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A KG, Adresse, vertreten durch Dr. B, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, Adresse1, vom 18. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. Jänner 2009 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. August 2008 wurde die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) darauf hingewiesen, dass sie offenbar übersehen habe, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2007 sowie die Umsatzsteuererklärung 2007 fristgerecht einzureichen. Sie werde ersucht, dies bis 25. August 2008 nachzuholen.

Da die Bw. dieser Aufforderung nicht nachkam, wurde sie am 18. November 2008 – unter Androhung einer Zwangsstrafe von 300,00 € – abermals aufgefordert, die Erklärungen bis 9. Dezember 2008 abzugeben.

Die Bw. ließ auch diese Frist ungenutzt verstreichen, sodass mit Bescheid vom 16. Jänner 2009 die angedrohte Zwangsstrafe von 300,00 € festgesetzt wurde. Gleichzeitig wurde die Bw. aufgefordert, die bisher nicht abgegebenen Erklärungen bis 6. Februar 2009 einzureichen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. lediglich vor, die Berufungsausführungen und Anträge nachreichen zu wollen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 6. Mai 2009 forderte die Abgabenbehörde die Bw. auf, die ihrer Berufung anhaftenden Mängel bis 6. Juni 2009 zu beheben und eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, welche Änderungen beantragt würden sowie eine Begründung nachzutragen.

Diesem Auftrag wurde fristgerecht entsprochen und im Wesentlichen vorgebracht, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Da im vorliegenden Fall nur eine Begründung hinsichtlich des Grundes der Festsetzung angeführt sei, führe die fehlende Begründung hinsichtlich der Höhe zu einem Verfahrensmangel. Auf Grund dieses Verfahrensmangels der fehlenden Begründung werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Darstellung des bisherigen Verwaltungsgeschehens sowie Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen der §§ 111 und 134 BAO führte das Finanzamt aus, dass im gegenständlichen Fall die Frist zur Abgabe der Erklärungen für 2007 am 30. April 2008 abgelaufen sei. Die Abgabepflichtige habe die Abgabenerklärungen trotz wiederholter Erinnerung und Androhung der Zwangsstrafe nicht bis zum Ablauf der Nachfrist am 9. Dezember 2008 eingereicht. Die Abgabenbehörde sei daher grundsätzlich berechtigt gewesen, die angedrohte Zwangsstrafe festzusetzen.

Die mit 300,00 € festgesetzte Zwangsstrafe betrage nur 6 % des gesetzlich zulässigen Höchstbetrages. In der Berufung seien keine berücksichtigungswürdigen Gründe vorgebracht worden, warum die Festsetzung der Zwangsstrafe nicht angemessen oder überhöht wäre. Es sei lediglich behauptet worden, dass die Ermessensübung auch hinsichtlich der Höhe zu begründen sei, da keine "fixen Tarife" für die Höhe der Zwangsstrafen vorgesehen seien.

Zu berücksichtigen sei, dass die Abgabepflichtige die Erklärungsfrist ungenutzt habe verstreichen lassen und ihrer Verpflichtung auch nach mehrfachen Erinnerungen nicht nachgekommen sei. Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei ein geeignetes Mittel, um die Abgabepflichtige künftig zur Einhaltung der Erklärungspflicht anzuhalten. Die Höhe der Zwangsstrafe erscheine angemessen, sei doch durch ihr pflichtwidriges Verhalten ein erhöhter Verwaltungsaufwand verursacht worden. Überdies sei die Höhe der Zwangsstrafe am unteren

Rand des zulässigen Spektrums angesiedelt. Daraus ergebe sich, dass das eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt worden sei.

In dem fristgerecht gestellten Vorlageantrag wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der in der Berufungsvorentscheidung dargestellte Sachverhalt außer Streit gestellt werde.

Insbesondere werde außer Streit gestellt, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liege, wobei die Obergrenze der Zwangsstrafe 5.000,00 € betrage und daher die mit 300,00 € festgesetzte Zwangsstrafe 6 % dieses Höchstbetrages ausmache. In der Berufung sei angeführt worden, dass der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Höhe keinerlei Begründung enthalte. In der Berufungsvorentscheidung werde angeführt, dass in der Berufung keine berücksichtigungswürdigen Gründe vorgebracht worden seien, warum die Zwangsstrafe nicht angemessen oder überhöht wäre.

Dem Finanzamt sei zu entgegnen, dass bei einer Ermessensentscheidung die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen seien, wobei die Begründung in einer Weise erfolgen müsse, dass der behördlichen Erledigung zu Grunde liegende Denkprozess für die Partei auch nachvollziehbar sei. Aus der Berufung sei ersichtlich, dass der Bescheid deshalb angefochten worden sei, weil er keine nachvollziehbare Begründung enthalte, warum die Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 € festgesetzt worden sei. Die Ausführung der Behörde, dass in der Berufung keine berücksichtigungswürdigen Umstände vorgelegt worden seien, zeige, dass sie das rechtliche Problem der fehlenden Begründung nicht erkenne. Da die Berufung sich gegen die fehlende Bescheidbegründung richte, könne die Behörde nicht damit argumentieren, dass keine berücksichtigungswürdigen Gründe seitens der Abgabepflichtigen vorgelegt worden seien, da die Nichtvorlage von Gründen nichts mit der fehlenden Begründung durch die Behörde zu tun habe.

Auch die weiteren Ausführungen, dass die Zwangsstrafe die Abgabepflichtige künftig zur Einhaltung ihrer steuerlichen Verpflichtungen anhalten bzw. ein erhöhter Verwaltungsaufwand abgedeckt werden solle, gingen ins Leere, da diese Argumentation nur die Zwangsstrafe rechtfertigen könne, aber für die Höhe der Zwangsstrafe nicht zielführend sei (abgesehen davon, dass auch nicht dargelegt worden sei, wie der erhöhte Verwaltungsaufwand ermittelt worden sei und zudem unberücksichtigt bleiben würde, dass auf Grund der sich aus der Veranlagung 2007 ergebenden Gutschriften der Finanzverwaltung ein Zinsvorteil entstanden sei).

Hinsichtlich des letzten Argumentes des Finanzamtes, die Zwangsstrafe sei am unteren Ende des Spektrums angesiedelt, woraus sich ergebe, dass das Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt worden sei, sei nur festzuhalten, dass jede Entscheidung innerhalb des angeführten

Spektrums eine Ermessensentscheidung darstelle; der Behörde sei allerdings zu entgegnen, dass die Ausübung des eingeräumten Ermessens nur dann im Sinne des Gesetzes geübt werde, wenn sie im Sinne des Gesetzes auch begründet werde. Die Finanzverwaltung unterliege mit diesem Argument offenbar einem Wunschdenken, dass bei einer Ansiedlung der Zwangsstrafe am unteren Ende des Spektrums eine Begründung nicht notwendig sei (wobei allerdings die Frage offen bleibe, ab welcher Lage des Spektrums die Behörde eine Begründung zu liefern bereit sei).

Über die Berufung wurde erwogen:

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass auf Grund der eingetretenen Rechtsformänderung mit dem In-Kraft-Treten des Unternehmensgesetzbuches per 1. Jänner 2007 die Bw. von einer KEG in eine KG umgewandelt wurde.

Nach § 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 Anbringern und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Nach Abs. 2 leg.cit. muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

Nach Abs. 3 leg.cit. idF BGBI. I 99/2007, in Geltung ab 29. Dezember 2007, darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 € nicht übersteigen.

Nach einhelliger Rechtsprechung und Lehre zählt die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen zu jenen unvertretbaren Leistungen, die mit Zwangsstrafe erzwingbar sind.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar ist oder wenn die Leistung bereits erbracht wurde. Die Festsetzung der Zwangsstrafe setzt lediglich voraus, dass der auf gesetzlicher Grundlage unter Androhung der Zwangsstrafe getroffenen Anordnung bis zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht entsprochen wurde. Dass die geforderte Leistung nach erfolgter Festsetzung der Zwangsstrafe erfüllt wurde, ändert nichts an der Berechtigung der Abgabenbehörde, diese festzusetzen und bedeutet keine für die Entscheidung relevante, im Sinne des § 280 BAO auch im Berufungsverfahren wahrzunehmende neue Tatsache (VwGH 22.4.1991, 90/15/0186).

Da die Bw. weder Unmöglichkeit noch Unzumutbarkeit vorbrachte und die Abgabenerklärungen bis zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe nicht einreichte, erfolgte die Vorschreibung der Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht.

Die abverlangten Erklärungen langten am 24. März 2009 bei der Abgabenbehörde ein, die Veranlagung erfolgte – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens, im Zuge dessen die Bw. die abverlangten Unterlagen nicht vorlegte – am 2. Juni 2009.

Sowohl gegen den Umsatzsteuerbescheid als auch den Bescheid über die Feststellung von Einkünften wurde Berufung erhoben, wobei sich – durch den Nachweis bisher nicht belegter Vorsteuern erst im Zuge des Berufungsverfahrens – eine Umsatzsteuergutschrift von 1.080,89 € ergab und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb – durch den Nachweis diverser Betriebsausgaben ebenfalls erst im Rahmen des Berufungsverfahrens – anstatt mit 14.205,59 € mit -3.384,71 € festgestellt wurden.

Die Verhängung der Zwangsstrafe ergeht als Ermessensentscheidung (§ 20 BAO), die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Das Ermessen bezieht sich sowohl auf die Festsetzung dem Grunde wie auch der Höhe nach.

Nach der ständigen Rechtsprechung ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" beizumessen, wobei insbesondere auch das bisherige Verhalten des Abgabepflichtigen bei der Erfüllung der ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten und seine wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Der Begriff "Zweckmäßigkeit" umschreibt dagegen das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, wobei auch verfahrensökonomische Überlegungen, der Grundsatz der Steuergerechtigkeit, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und gleiche Wettbewerbsvoraussetzungen nicht außer Acht zu lassen sind.

Aus der Begründung eines Bescheides, mit dem eine Ermessensentscheidung getroffen wurde, muss entnehmbar sein, welche für die Ermessensübung maßgeblichen Überlegungen angestellt worden sind.

Im Fall der Berufung gegen eine Ermessensentscheidung kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz ungeachtet der Entscheidung der Erstbehörde neuerlich Ermessen üben, weil sie gemäß § 289 Abs. 2 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden hat und daher ihre Entscheidung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz tritt. Dem entsprechend können Begründungsmängel des erstinstanzlichen Verfahrens im Rechtsmittelverfahren saniert werden.

Alle Umstände, die der Behörde zum Zeitpunkt der Entscheidung bekannt sind, sind zu berücksichtigen. Neben dem bisherigen Verhalten des Abgabepflichtigen können ua. die Höhe einer allfälligen Steuernachforderung, der Umfang des Verfahrens, allfällige Gründe, die einen verzögerten Verfahrensablauf aus der Sicht des Pflichtigen gerechtfertigt erscheinen lassen, die Aussicht auf Erfolg des Zwangsmittels unter Berücksichtigung der bisherigen Aktenlage oder, wenngleich die Zwangsstrafe nicht als Strafe für ein in der Vergangenheit begangenes Unrecht, sondern als reines Zwangsmittel zur Herbeiführung eines bestimmten künftigen Verhaltens anzusehen ist, auch der Grad des Verschuldens gewürdigt werden.

Zum bisherigen steuerlichen Verhalten im Zusammenhang mit der Einreichung der Abgabenerklärungen war festzustellen, dass der Bw. in der Vergangenheit wiederholt Versäumnisse anzulasten waren.

So wurden die Abgabenerklärungen für das Kalenderjahr 2002 erst nach Ergehen einer Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe eingereicht, während die Erklärungen 2003 trotz Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe nicht abgegeben wurden und die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt werden mussten (eine Offenlegung der für die Besteuerung relevanten Umstände erfolgte erst im Zuge eines Berufungsverfahrens).

Auch das Jahr 2004 betreffend ging die Abgabenbehörde, nachdem die Bw. die Abgabenerklärungen trotz positiver Erledigung diverser Fristverlängerungsansuchen nicht vorgelegt hatte, mit Schätzung der Bemessungsgrundlagen vor und wurden die abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte wiederum erst im Zuge eines Berufungsverfahrens offen gelegt.

Ebenso wurden für das Jahr 2005 die Erklärungen trotz Androhung einer Zwangsstrafe nicht abgegeben, sodass die Bemessungsgrundlagen abermals geschätzt werden mussten und der Erklärungspflicht ein weiteres Mal erst im Zuge eines Berufungsverfahrens entsprochen wurde.

Die Abgabenerklärungen 2006 übermittelte die Bw. erst nach Festsetzung einer Zwangsstrafe von 300,00 €. Im Zuge eines Berufungsverfahrens wurde der Zwangsstrafenbescheid jedoch aufgehoben.

Da die Löschung der Bw. am 20. Juni 2007 ins Firmenbuch eingetragen wurde, waren ab dem Kalenderjahr 2008 keine Erklärungen mehr abzugeben.

Aus der Aktenlage ergaben sich keinerlei Anhaltspunkte, weshalb die Bw. die Abgabenerklärungen 2007 trotz mehrfacher Aufforderung der Abgabenbehörde nicht

übermittelte, weil sie im gesamten Verfahren keinerlei Gründe zur Rechtfertigung des Ignorierens sämtlicher behördlicher Aufforderungen vorbrachte.

Zwar entstand für die Bw. (und ihre beiden Gesellschafter) durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärungen und gänzliche Offenlegung der steuerlich relevanten Verhältnisse erst im Berufungsverfahren kein finanzieller Vorteil, doch ist bei einer – wie oben dargestellt – fortgesetzten Weigerung, die Erklärungen nicht nur innerhalb der gesetzlich vorgegebenen Frist, sondern wiederholt überhaupt nicht einzureichen, sodass die Abgabenbehörde mit Schätzung vorzugehen hatte, von einem über das durchschnittliche Ausmaß hinausgehenden Verschulden auszugehen, das von einer generellen Gleichgültigkeit gegenüber abgabenrechtlichen Verpflichtungen und nicht etwa dem Eintritt einer einmaligen Ausnahmesituation zeugt.

Den Einwendungen der Bw., Umstände wie die Anhaltung des Abgabepflichtigen zur künftigen Wahrnehmung seiner steuerlichen Verpflichtungen bzw. ein erhöhter Verwaltungsaufwand, von dem darüber hinaus nicht dargelegt worden sei, wie er ermittelt worden sei, könnten nur die Zwangsstrafe rechtfertigen, seien aber für die Höhe der Zwangsstrafe nicht zielführend, ist zu entgegnen, dass sämtliche in die Ermessensentscheidung einfließenden Überlegungen sowohl für die Entscheidung, ob überhaupt eine Zwangsstrafe festzusetzen ist, als auch für die Entscheidung, in welcher Höhe diese auszumessen ist, maßgeblich sind.

Entgegen der Ansicht der Bw. ist es nicht erforderlich, den durch ihr pflichtwidriges Verhalten verursachten erhöhten Verwaltungsaufwand etwa in Form einer Kalkulation betraglich genau zu beziffern, weil auf Grund der Nichtbeachtung der gesetzlichen Abgabefrist Tätigkeiten der Abgabenbehörde (Erinnerung, Androhung und letztlich Festsetzung der Zwangsstrafe) erforderlich waren, die bei gesetzmäßigem Verhalten der Bw. entbehrlich gewesen wären. Der dadurch verursachte erhöhte Verwaltungsaufwand ist damit evident.

Zu dem ins Treffen geführten Zinsvorteil für die Finanzverwaltung ist anzumerken, dass Einkommen- oder Körperschaftsteuergutschriften unter den Voraussetzungen des § 205 BAO sehr wohl zu verzinsen sind, doch hat die Festsetzung sowohl von Gutschriften- als auch Nachforderungszinsen aus Gründen der Verwaltungsökonomie zu unterbleiben, wenn die Zinsen den Betrag von 50,00 € nicht erreichen.

Zu der aus der Umsatzsteuerveranlagung resultierenden Gutschrift ist festzuhalten, dass Umsatzsteuernachforderungen oder -gutschriften auf Grund der Jahreserklärung zwangsläufig auf unrichtige oder fehlende Voranmeldungen zurückzuführen sind und es an der Bw. gelegen gewesen wäre, die Umsatzsteuergutschrift durch Einreichung einer Voranmeldung zeitgerecht geltend zu machen.

Ein wesentliches, im Rahmen der Ermessensentscheidung ebenfalls zu würdigendes Kriterium ist das der Verhältnismäßigkeit, worunter die Vereinbarkeit des gewählten Mittels mit dem vorgegebenen Ziel zu verstehen ist. Ferner sind Überlegungen dahin gehend anzustellen, mit welchem geringsten Zwangsmittel der geforderte Erfolg erreichbar scheint.

Im vorliegenden Fall reichte die Bw. die Abgabenerklärungen erst nach Festsetzung der Zwangsstrafe ein. Der Zweck der Zwangsstrafe, ein bestimmtes künftiges Verhalten herbeizuführen, wurde damit erreicht.

Da die Bw. die abverlangten Erklärungen trotz Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe nicht vorlegte, sondern erst nach deren Festsetzung, ist nicht erkennbar, welches geringere Zwangsmittel sie zur Erfüllung ihrer Verpflichtung hätte bewegen können.

Zur Höhe der Zwangsstrafe ist insbesondere darauf zu verweisen, dass es gängige – 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.

Zwar reichte die Bw. die Abgabenerklärungen nach Festsetzung der Zwangsstrafe ein, doch wurde der Aufforderung des Finanzamtes, die Vorsteuern und diverse Ausgaben zu belegen, wiederum nicht entsprochen.

In Anbetracht der immer wieder an den Tag gelegten Nichtbeachtung behördlicher Aufforderungen, der bereits seit vielen Jahren anzulastenden Versäumnisse und der offenbar keine nachhaltige Wirkung erzeugenden wiederholten Androhung von Zwangsstrafen wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Androhung und Festsetzung einer höheren Zwangsstrafe als der gegenständlichen gerechtfertigt gewesen. Da die angedrohte Höhe aber die Obergrenze für die Festsetzung darstellt und diese daher auch die gemäß § 289 BAO bestehende Änderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren begrenzt, war der Rechtsmittelbehörde eine Erhöhung der Zwangsstrafe verwehrt (vgl. Ritz, BAO³, § 111 Tz 7).

Die Zwangsstrafe war aber auch im Hinblick auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. als keinesfalls überhöht anzusehen. Zwar waren einerseits die schlechten Einkommensverhältnisse und der Umstand, dass aus den Veranlagungen keine finanziellen

Vorteile für die Bw. oder deren Gesellschafter resultierten, zu ihren Gunsten zu würdigen, andererseits wiegen aber die offenbar zur Regel gewordenen Verspätungen bei der Erklärungsabgabe und die an den Tag gelegte Gleichgültigkeit gegenüber den Aufforderungen der Abgabenbehörde schwer. Es war daher geboten, der Bw. doch einigermaßen nachdrücklich vor Augen zu führen, dass abgabenrechtliche Pflichten zu erfüllen sind und behördlichen Anordnungen – sofern nicht berücksichtigungswürdige Hinderungsgründe vorgebracht werden – nachzukommen ist. Einer Herabsetzung der Zwangsstrafe standen daher nicht nur die oftmaligen Versäumnisse, sondern insbesondere auch entgegen, dass die Bw. keinerlei Gründe nannte, die geeignet gewesen wären, die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen – zumindest aus ihrer Sicht – zu rechtfertigen.

Im Übrigen wurden dagegen, dass die Zwangsstrafe gegen die Bw. selbst und nicht gegen den sie vertretenden Gesellschafter verhängt worden ist, zu Recht keine Bedenken geäußert, weil Zwangsstrafen auch gegen den Vertretenen festgesetzt werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. April 2011