



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Mitglieder Dr. B, C und Mag. D über die Berufung der Bw., vertreten durch E, vom 4. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 5. Oktober 2009 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) ist eine GmbH, die im Bereich der Unternehmens- und Finanzberatung tätig ist.

Mit Bescheid vom 16.12.2008 forderte das Finanzamt die Bw. auf, die Steuererklärungen für das Jahr 2007 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer bis zum 2.2.2009 einzureichen.

In der Folge brachte die Bw. mehrere Ansuchen um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen ein, welche das Finanzamt mit Bescheiden vom 2.2., 1.4., 2.6. und 8.6.2009 abwies.

Mit Bescheid vom 13.7.2009 forderte das Finanzamt die Bw. auf, die Einreichung der obigen Steuererklärungen bis zum 3.8.2009 nachzuholen. Gleichzeitig wurde der Bw. gemäß § 111 Abs. 2 BAO eine Zwangsstrafe von 360 € angedroht, falls sie diesem Ersuchen nicht Folge leiste.

Mit Bescheid vom 31.7.2009 wies das Finanzamt ein weiteres Fristverlängerungsansuchen der Bw. als verspätet zurück.

Mit Bescheid vom 5.10.2009 setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe (360 €) mit der Begründung fest, dass die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung 2007 nicht bis zum 3.8.2009 eingereicht worden seien.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 4.11.2009 beantragte der steuerliche Vertreter die Aufhebung des Bescheides. Ausgeführt wurde unter Hinweis auf § 111 Abs. 1 BAO, dass die Verhängung einer Zwangsstrafe nur dann zulässig sei, wenn die Leistung objektiv möglich und zumutbar sei (VwGH 13.9.1988, 88/14/0084; VwGH 20.9.1988, 88/14/0066). Objektiv möglich sei die Erbringung der verlangten Leistung, wenn diese gemessen an den tatsächlichen Verhältnissen erfüllbar sei. Demnach könne beispielsweise die Auskunft über Tatsachen, die vom Wissens- und Kenntnisstand des Abgabepflichtigen nicht umfasst seien, nicht durch die Verhängung einer Zwangsstrafe erzwungen werden.

Wie dem Finanzamt aufgrund einer anhängigen Außenprüfung und eines Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 30.7.2009 bekannt sei, sei die Bw. bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf die „Abstimmung mit der rechtlichen Vertretung“ angewiesen. Der steuerliche Vertreter habe dazu in einer Besprechung vom 13.10.2009 mit dem Betriebsprüfer und dem zuständigen Teamleiter ausgeführt, dass sich diese Abstimmung für die Bw. sehr schwierig gestalte. Auch sei die Bilanz für das Jahr 2007 von den Gesellschaftern der Bw. noch nicht festgestellt worden.

Eine „äußerst sensible Vorgangsweise“ sei auch deshalb geboten, weil von den Gesellschaftern der Bw. laufend Vorwürfe gegen den Geschäftsführer erhoben würden und sich diese Vorwürfe „laufend in Klagen und Anzeigen manifestieren“.

Vor diesem Hintergrund sei die Abgabe der Steuererklärungen 2007 mangels der erforderlichen rechtlichen Abstimmung derzeit nicht zumutbar.

Hinzuweisen sei schließlich darauf, dass die Bw. einen weiteren Rechtsvertreter beigezogen habe, wobei offene Verfahren, „die auch Bilanzpositionen betreffen“, vom bisherigen Rechtsanwalt weitergeführt würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26.4.2010 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Dem Vorbringen, die Einreichung der Steuererklärungen sei unzumutbar bzw. unmöglich, könne nicht gefolgt werden, zumal das anhängige Betriebsprüfungsverfahren einer rechtzeitigen Erklärungsabgabe nicht entgegengestanden sei. Die Bw. verkenne, dass sie die für die Abgabenerhebung bedeutsamen tatsächlichen Gegebenheiten und Verhältnisse so darzulegen habe, dass der Abgabenbehörde die Berücksichtigung der wahren Tatsachen möglich sei. Be-

stünden Zweifel, ob ein konkretes Geschehen angesichts eines bestimmten Steuertatbestands rechtsbedeutsam sei, müsse der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) so entsprochen werden, dass der entsprechende Sachverhalt in seiner tatsächlichen Dimension aufgezeigt werde. Zu einer rechtlichen Beurteilung des offengelegten Sachverhaltes sei der Steuerpflichtige nicht verpflichtet; vielmehr sei dies Aufgabe der Abgabenbehörde, auch wenn es dem Steuerpflichtigen unbenommen sei, seine eigenen rechtlichen Erwägungen darzulegen.

Im Vorlageantrag vom 12.5.2010 machte der Geschäftsführer der Bw. ((xxxxx)) geltend, dass der ehemalige steuerliche Vertreter die Berufung „ohne mein Zutun“ verfasst habe. Dem Geschäftsführer sei die Notwendigkeit und Zumutbarkeit der Abgabe der Steuererklärungen durchaus bewusst. Auch sei er an einer Offenlegung aller für die Abgabenerhebung bedeutsamen Umstände interessiert. Damit der Offenlegungspflicht entsprochen werde könne, würden allerdings sämtliche Belege benötigt. Genau darin liege jedoch das Problem, weil die Steuerfahndung im Auftrag der Staatsanwaltschaft.... am 25.1.2010 in den Büroräumlichkeiten der Bw. eine Hausdurchsuchung durchgeführt und „kistenweise“ Ordner beschlagnahmt habe, die im Finanzamt eingelagert worden seien. Da die zur Anfertigung von Kopien erforderliche Zeit jeden Rahmen sprengen würde, werde beantragt, die Frist zur Abgabe der Steuererklärungen bis zur Rückgabe dieser Ordner und einer anschließenden Bearbeitungszeit von zirka zwei Monaten zu erstrecken.

Zwar verfüge der Geschäftsführer der Bw. über die vom vormaligen Steuerberater erstellten Kontoblätter, jedoch müsse er davon Abstand nehmen, auf dieser Grundlage Steuererklärungen zu erstellen, ohne die betreffenden Buchungen anhand der Originalbelege überprüfen zu können. Weiters sei bei der Hausdurchsuchung festgestellt worden, dass in der Buchhaltung „ganze Bankkonten“ nicht verbucht worden seien, obwohl diese dem Steuerberater „(allerdings ev. nicht vollständig)“ vorgelegen seien. Der Geschäftsführer habe bei der Bank die Kontoauszüge für diese „unbekannten“ Konten angefordert, bisher aber nur unvollständige Daten erhalten. Somit könnten derzeit keine wahrheitsgemäßen Abgabenerklärungen abgegeben werden.

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 Zwangsstra-

fe 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 § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

Bei juristischen Personen, die gemäß §§ 80 ff eines gesetzlichen Vertreters bedürfen, dürfen Zwangsstrafen auch gegen den Vertretenen festgesetzt werden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 111 Tz 14).

Die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0336). 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 leg. cit.

Die Bw. bestreitet dies auch nicht, vertritt aber in der Berufung die Ansicht, dass die Abgabe der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2007 nicht zumutbar gewesen sei, weil sich die für die Erstellung des Jahresabschlusses erforderliche Abstimmung mit dem Rechtsvertreter sehr schwierig gestaltet habe und die Bilanz für das Jahr 2007 von den Gesellschaftern der Bw. noch nicht festgestellt worden sei. Die Gesellschafter der Bw. hätten gegen den Geschäftsführer ((xxxxx)) Klagen eingebracht bzw. Anzeigen erstattet. Weiters seien Verfahren anhängig gewesen, die auch Bilanzpositionen betroffen hätten.

Richtig ist, dass die Verhängung einer Zwangsstrafe 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 erfüllbar sein, wenn die sodann festgesetzte Zwangsstrafe rechtmäßig sein soll. Als unzumutbar wird eine geforderte Leistung etwa dann gelten, wenn sie nur unter unverhältnismäßig großem finanziellem oder zeitlichem Aufwand erbracht werden kann, wenn die Art der verlangten Leistung bei gleichem Ergebnis durch eine andere zweckmäßiger ersetzt werden kann oder wenn die Behörde selbst dem angestrebten Erfolg näher steht als der Abgabepflichtige (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1201).

Mit den in der Berufung behaupteten Abstimmungsschwierigkeiten bei der Erstellung des Jahresabschlusses wird keinesfalls eine Unzumutbarkeit der Abgabe der Steuererklärungen dargetan, weil eine gegenteilige Auslegung letztlich zu einem „Freibrief“ für alle zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichteten Steuerpflichtigen in Fällen führen würde, in denen solche Schwierigkeiten bestehen. Von Steuerpflichtigen und ihren Vertretern muss erwartet werden, dass sie alles unternehmen, was ihnen persönlich zugemutet werden kann, um die rechtzeitige Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen zu gewährleis-

ten. Dass das Finanzamt im vorliegenden Streitfall den Bogen der Zumutbarkeit überspannt habe, ist nicht zu erkennen.

Wer behauptet, die Einreichung der Steuererklärungen sei – auf einen bestimmten Zeitpunkt bezogen – unzumutbar, hat dies auf eine jeden Zweifel ausschließende Weise darzulegen. Eine amtswegige Ermittlungspflicht besteht nicht; die Abgabenbehörde ist also nicht verpflichtet, diesbezügliche Erhebungen anzustellen. Aus den Ausführungen in der Berufung ergibt sich nicht einmal ansatzweise, welchen Inhalt die Verfahren, „die auch Bilanzpositionen betreffen“, gehabt haben sollen. Weiters ist kein wie immer gearteter Zusammenhang zwischen internen Streitigkeiten bei der Bw. und der Abgabe der Steuererklärungen ersichtlich. Insbesondere ist nicht nachvollziehbar, inwiefern Klagen und Anzeigen gegen den Geschäftsführer die Abgabe der Steuererklärungen verhindert haben sollten.

Das in der Berufung erwähnte Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30.7.2009 betraf Terminvorschläge für eine Besprechung mit der Betriebsprüfung. Aus einem Aktenvermerk über die am 13.10.2009 abgehaltene Besprechung ergibt sich unter anderem, dass ein Rechtsstreit anhängig gewesen sei, in welchem die Bw. Provisionsforderungen gegenüber dem (im Dezember 2005 zurückgetretenen) zweiten Geschäftsführer yyyy geltend gemacht habe. Hieraus kann jedoch keine Unzumutbarkeit der Erklärungsabgabe abgeleitet werden, weil Steuererklärungen auch dann fristgerecht abgegeben werden müssen, wenn „vorgreifliche Verhältnisse“ aus der Vergangenheit noch nicht abschließend geklärt sind. Somit war die Bw. nicht von ihrer Verpflichtung entbunden, die für den Bestand und Umfang ihrer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände in den von ihr einzureichenden Abgabenerklärungen auf der Grundlage ihres vorhandenen Wissensstandes vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Dabei hätte die Bw. auf die Erlassung vorläufiger Abgabenbescheide hinwirken können, wenn sie den Umfang der Abgabepflicht für ungewiss hielt. Tatsächlich hat das Finanzamt dem Umstand, dass die Werthaltigkeit der in Rede stehenden Provisionsforderungen aufgrund eines schwebenden Gerichtsverfahrens noch nicht eindeutig feststand, dadurch Rechnung getragen, dass nach Abschluss der in Rede stehenden Außenprüfung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2007 erlassen wurden (vgl. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2.8.2011, ABNr..., Tz 7).

Bei dieser Außenprüfung, der die Bw. gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG unterzogen wurde, wurden die Umsätze und Betriebsergebnisse der Jahre 2007 bis 2009 anhand der bei einer Hausdurchsuchung sichergestellten Buchhaltungsunterlagen ermittelt. Den Ausgangspunkt der Schätzung für das Jahr 2007 bildete ein bei der Bw. vorgefundener Jahresabschluss zum 31.12.2007, der zwar vom steuerlichen Vertreter erstellt, aber nicht beim Finanzamt eingereicht worden war. Weiters wurden bei der Bw. Entwürfe der Steuererklärungen für 2007 vorgefunden (vgl. Bericht vom 2.8.2011, Tz 1; Zusammenfassung der Schlussbesprechungs-

punkte laut Schreiben vom 21.6.2011, Pkt. 7). Somit kann auch von der Unmöglichkeit, Abgabenerklärungen einzureichen, keine Rede sein.

Der Einwand, die Bilanz für das Jahr 2007 sei von den Gesellschaftern der Bw. noch nicht (gemäß § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG) festgestellt worden, ist unerheblich, weil dieser Umstand kein tatsächliches oder rechtliches Hindernis für eine fristgerechte Erklärungsabgabe darstellte. Vielmehr wäre es der Bw. unbenommen gewesen, im Zuge der Erklärungsabgabe auf die fehlende Feststellung des Jahresabschlusses durch die Gesellschafter hinzuweisen (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Tz 19 zu § 150 dAO). Im Übrigen sah sich die Bw. durch die behauptete Nichtfeststellung des Jahresabschlusses 2007 nicht daran gehindert, am 15.12.2008 beim Firmenbuchgericht.... (zu FN) einen Auszug aus der Bilanz 2007 samt offenzulegendem Anhang und Anlagenspiegel einzureichen (vgl. § 277 UGB).

Die sinngemäßen Ausführungen im Vorlageantrag, die Abgabe der Steuererklärungen sei daran gescheitert, dass bei der Hausdurchsuchung die Buchhaltungsunterlagen der Bw. beschlagnahmt worden seien, gehen von vornherein fehl, weil zum Zeitpunkt der Durchführung dieser Hausdurchsuchung (25.1.2010) die vom Finanzamt gesetzte Nachfrist zur Abgabe der Steuererklärungen (3.8.2009), deren Nichteinhaltung zur Verhängung der Zwangsstrafe führte, schon längst abgelaufen war.

Der im Vorlageantrag gestellte Antrag, die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen bis zur Rückgabe der beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen und einer anschließenden Bearbeitungszeit von rund zwei Monaten zu erstrecken, geht ins Leere, weil Gegenstand des Berufungsverfahrens ausschließlich die Überprüfung der Rechtmäßigkeit des bekämpften Zwangsstrafenbescheides ist.

Die weiteren Ausführungen im Vorlageantrag beziehen sich auf nicht verbuchte Bankkonten und Schwierigkeiten bei der Nacherfassung dieser „unbekannten“ Konten mangels vollständiger Daten. Diesbezüglich ist an die Feststellungen der Betriebsprüfung zu erinnern, wonach bei der Bw. auch „inoffizielle“ Konten bestanden, auf die ein Teil der Erlöse geflossen ist. So konnte etwa der Gesamtbetrag der von der B-GmbH vereinnahmten Provisionen nur ermittelt werden, indem von dieser Gesellschaft entsprechende Aufstellungen angefordert wurden (vgl. Bericht vom 2.8.2011, Tz 3 ff). Hat es der Geschäftsführer der Bw. somit pflichtwidrig unterlassen, die Voraussetzungen für die Abgabe ordnungsmäßiger Steuererklärungen zu schaffen, kann er sich nicht auf eine von ihm verschuldeten Unmöglichkeit berufen.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde, die das Ermessen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände auszuüben hat (§ 20 BAO).

Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Norm (vgl. Ritz, BAO⁴, § 20 Tz 5). Der Zweck der Zwangsstrafe liegt darin, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und den Abgabepflichtigen zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu verhalten (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Da das vom Finanzamt angewandte Druckmittel dem Ziel der Erklärungsabgabe diente, war die Verhängung der Zwangsstrafe zweckmäßig. Gründe, welche die Festsetzung der Zwangsstrafe unbillig erscheinen ließen, sind nicht hervorgekommen.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. November 2011