



## **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 4.11.2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 5.10.2009 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2008 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.

Nachdem das Finanzamt mit Bescheiden vom 13.7.2009 und 31.7.2009 zwei Ansuchen der Bw. um Verlängerung der Frist zur Abgabe der Umsatz- und Körperschaftsteuererklärung 2008 abgewiesen hatte, forderte das Finanzamt die Bw. mit Bescheid vom 24.8.2009 auf, die Einreichung dieser Abgabenerklärungen bis zum 14.9.2009 nachzuholen. Gleichzeitig wurde der Bw. gemäß § 111 Abs. 2 BAO eine Zwangsstrafe von 360 € angedroht, falls diesem Ersuchen nicht Folge geleistet werde.

Mit Bescheid vom 5.10.2009 setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe (360 €) fest, weil die Abgabenerklärungen für das Jahr 2008 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer nicht bis zum 14.9.2009 eingereicht worden seien.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 4.11.2009 beantragte der steuerliche Vertreter die Nichtfestsetzung der Zwangsstrafe. 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 13.9.1998, 88/14/0084: VwGH 20.9.1988, 88/14/0066). Objektiv möglich sei die Erbringung der 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 diesbezüglichen 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. Wie dazu bei einer Besprechung vom 13.10.2009 mit dem Betriebsprüfer und dem zuständigen Teamleiter ausgeführt worden sei, gestalte sich diese Abstimmung sehr schwierig. Auch seien die Bilanzen für die Jahre 2007 und 2008 von den Gesellschaftern noch nicht festgestellt worden.

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

Vor diesem Hintergrund sei die Abgabe der Steuererklärungen 2008 mangels der erforderlichen rechtlichen Abstimmung derzeit nicht zumutbar.

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

Da der Jahresabschluss für das Jahr „2007“ von den Gesellschaftern noch nicht festgestellt worden sei, sei die Abgabe „einer (bilanziell darauf aufbauenden) Steuererklärung für das Jahr 2008“ zum derzeitigen Zeitpunkt nicht möglich.

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. Bestünden Zweifel, ob ein konkretes Geschehen angesichts eines bestimmten Steuertatbestandes 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 Steu-

erpflichtige 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 vom Steuerberater erstellten Buchhaltung „ganze Bankkonten“ nicht erfasst 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 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 § 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, BAO<sup>4</sup>, § 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 2008 nicht zumutbar gewesen sei, weil sich die für die Erstellung des Jahresabschlusses erforderliche Abstimmung mit dem Rechtsvertreter sehr schwierig gestaltet habe und die Bilanzen für die Jahre 2007 und 2008 von den Gesellschaftern der Bw. noch nicht festgestellt worden seien. Die Gesellschafter der Bw. hätten gegen den Geschäftsführer (xxxxx) Klagen eingebracht und Anzeigen erstattet. Weiters seien Verfahren anhängig gewesen, die 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; aber auch, 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 dargestan, 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 gewährleisten. Dass das Finanzamt im vorliegenden Streitfall den Bogen der Zumutbarkeit überspannt habe, ist nicht zu erkennen.

Wer behauptet, die Einreichung von Abgabenerklärungen sei – auf einen bestimmten Zeitpunkt bezogen – unzumutbar, hat dies auf eine jeden Zweifel ausschließende Weise darzutun. 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 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 dem Betriebsprüfer. 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 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 ihrer 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 gegenständlichen Außenprüfung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2008 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 am 25.1.2010 sichergestellten Buchhaltungsunterlagen ermittelt. Den Ausgangspunkt der Schätzung für das Jahr 2008 bildeten Kontennachweise nebst einer Gewinn- und Verlustrechnung vom 1.1.2008 bis zum 31.12.2008 mit einem darin ausgewiesenen Jahresüberschuss von 137.215,35 € und einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2008, in welcher ein körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen der Bw. in Höhe von 157.607,20 € ausgewiesen war. Somit kann auch von einer Unmöglichkeit, Abgabenerklärungen einzureichen, keine Rede sein.

Der Einwand, die Bilanzen für die Jahre 2007 und 2008 seien 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 durch die Gesellschafter hinzuweisen (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Tz 19 zu § 150 dAO).

Die sinngemäßen Ausführungen im Vorlageantrag, die Abgabe der Steuererklärungen sei daran gescheitert, dass bei der Hausdurchsuchung die Buchhaltungsunterlagen der Bw. beschlagnahmt worden seien, sind unverständlich, weil zum Zeitpunkt der Durchführung der Hausdurchsuchung (25.1.2010) die vom Finanzamt gesetzte Nachfrist zur Abgabe der Steuererklärungen (14.9.2009), 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 die Bw. an die Feststellungen der Außenprüfung zu erinnern, wonach bei der Bw. auch „inoffizielle“ Bankkonten bestanden, auf die ein Teil der Erlöse geflossen ist. So konnte etwa der Gesamtbetrag der von der A-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 verschuldete 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, BAO<sup>4</sup>, § 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 Erklä-

rungsabgabe 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