



GZ. RV/1199-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 26. November 1998 bzw. vom 16. April 1999 betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. wurde in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft gegründet und ist infolge einer formändernden Umwandlung nunmehr in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung erfasst.

Einem hinsichtlich der Abgabe der Steuererklärungen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Kalenderjahr 1996 rechtzeitig beim Finanzamt eingelangten Fristverlängerungsansuchen begegnete die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 6. Mai 1998 mit einer Abweisung, gewährte jedoch eine Nachfrist bis zum 2. Juni 1998.

In der Folge ersuchte die Abgabenbehörde die Bw. mit Erinnerung vom 29. Juni 1998 um Einreichung der erwähnten Steuererklärungen für 1996. Gleichzeitig wurde der Bw. angedroht, dass im Falle der Nichtbefolgung des vorgenannten Ersuchens innerhalb einer Frist bis zum 20. Juli 1998 eine Zwangsstrafe in Höhe von 5.000,00 S verhängt werden könne.

Nachdem die Bw. der Aufforderung, die genannten Unterlagen für 1996 bis zu diesem Zeitpunkt einzubringen, nach wie vor nicht nachgekommen war, setzte die Abgabenbehörde mit Bescheid vom 31. Juli 1998 die angedrohte Zwangsstrafe fest.

Im Zuge des weiteren Verfahrens forderte das Finanzamt die Bw. mit Erinnerung vom 24. August 1998 zur Abgabe der Jahreserklärungen und des Jahresabschlusses für 1996 bis zum 9. Oktober 1998 auf, widrigenfalls eine Zwangsstrafe in Höhe von 10.000,00 S festgesetzt werden könne.

Da die Bw. auch diesem Ersuchen nicht entsprochen hatte, wurde die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 2. November 1998 festgesetzt, wobei die Bw. unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe von 10.000,00 S neuerlich angehalten wurde, die abverlangten Unterlagen innerhalb der nun bis zum 16. November 1998 verlängerten Frist nachzubringen.

Nach ungenutztem Ablauf der gesetzten Frist erfolgte mit Bescheid vom 26. November 1998 die Festsetzung der angedrohten Zwangsstrafe in Höhe von 10.000,00 S wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für 1996 samt Jahresabschluss. Im Zuge dessen wurde die Bw. unter Androhung der Verhängung einer weiteren Zwangsstrafe von 5.000,00 S erneut ersucht, die gewünschten Unterlagen bis zum 17. Dezember 1998 einzureichen.

Gegen den letztgenannten Bescheid vom 26. November 1998 richtet sich die von der Bw. mit Eingabe vom 26. Dezember 1998 rechtzeitig erhobene Berufung, in welcher die Aufhebung der festgesetzten Zwangsstrafe von 10.000,00 S begehrt wird. Im Konkreten führt die Bw. dazu begründend aus, dass es ihr auf Grund der komplizierten Untersuchung und steuerlichen Würdigung der sich im Gefolge der Erwerbung mehrerer Häuser im Jahr 1996 ergebenden Sachverhalte bisweilen nicht gelungen sei, endgültige und richtige Steuererklärungen zu erstellen.

So seien zum einen den angesprochenen Häuserkauf betreffende Unterlagen und Verträge nicht mehr vorhanden. Zum Anderen hätten die im Zuge der vorgenannten Anschaffungen entstandenen Aufwendungen zu einem Verlust und zu einem Vorsteuerguthaben geführt.

Wie die Bw. weiters betont, liege in der Nichtabgabe der verlangten Steuererklärungen für 1996 keinesfalls eine Verzögerungstaktik. Nach Ansicht der Bw. sei es jedoch nicht zweckmäßig, wenn zunächst "oberflächlich" Erklärungen erstellt würden, welche in der Folge wieder berichtigt werden müssten.

Zwischenzeitlich wurden von der Behörde erster Instanz mit verfahrensleitender Verfügung vom 20. Oktober 1998 die Abgabenerklärungen für das Jahr 1997 unter Vormerkung einer Frist bis zum 1. Dezember 1998 abverlangt.

Ein daraufhin von der Bw. eingebrachtes Fristverlängerungsersuchen wies das Finanzamt mit Bescheid vom 4. Dezember 1998 ab, bewilligte jedoch eine Nachfrist zur Abgabe der geforderten Unterlagen bis zum 11. Jänner 1999.

Die Bw. kam dieser Aufforderung insofern nach, als am 14. Jänner 1999 Steuererklärungen für 1997 beim Finanzamt einlangten, welche den Ausführungen des beigelegten Begleitschreibens zufolge als vorläufig zu betrachten seien.

Da den übermittelten Steuererklärungen jedoch kein Jahresabschluss für das Jahr 1997 angeschlossen war, forderte das Finanzamt die Bw. mit Erinnerung vom 8. März 1999 auf, die unterlassene Handlung bis 31. März 1999 nachzuholen und drohte im Fall der Nichtbefolgung der Aufforderung die Verhängung einer Zwangsstrafe von 10.000,00 S (726,73 €) an.

Nachdem die Bw. auch die bis zum 31. März 1999 gewährte Frist ohne Beibringung der angeforderten Unterlagen verstreichen ließ, setzte die Behörde mit Bescheid vom 16. April 1999 die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 10.000,00 S (726,73 €) fest. Darüber hinaus wurde die Bw. unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe im Ausmaß von 10.000,00 S (726,73 €) angehalten, den Jahresabschluss für 1997 bis 30. April 1999 vorzulegen.

Gegen die Verhängung der Zwangsstrafe mit vorgenanntem Bescheid vom 16. April 1999 erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 26. Mai 1999 Berufung und beantragte die Aufhebung der Zwangsstrafe.

Begründend führte die Bw. diesbezüglich aus, dass der abverlangte Jahresabschluss für 1997 auf Grund einer Unsicherheit über den Vermögensstand nicht habe fertiggestellt werden können.

Den weiteren Ausführungen der Bw. zufolge habe sich die Klärung dieser Frage zudem als ein komplexes Rechtsproblem erwiesen, weswegen Unterlagen von dritter Seite notwendig gewesen seien, welche jedoch weitere Fragen aufgeworfen hätten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. September 1999 wies das Finanzamt die Berufungen vom 26. Dezember 1998 bzw. vom 26. Mai 1999 jeweils gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe als unbegründet ab, woraufhin die Bw. mit Schriftsatz vom 25. Oktober 1999 gemäß § 276 Abs. 2 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2000 brachte die Bw. als endgültig bezeichnete Steuererklärungen für 1996, sowie einen Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1996 ein.

Im Verlauf des weiteren Verfahrens übermittelte die Bw. eine Abschrift der vorläufigen Bilanz für 1997, während der "endgültige" Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1997 am 14. April 2000 beim Finanzamt einlangte.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die gegenständlichen Berufungen gegen die Bescheide vom 26. November 1998 bzw. vom 16. April 1999 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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.

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss der Abgabepflichtige gemäß Absatz 2 leg. cit. unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Nachfrist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden, wobei die Aufforderung und die Androhung schriftlich zu erfolgen haben, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

Zweck einer Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 9.12.1992, 91/13/0204).

Dabei ist jedoch zu beachten, dass Zwangsstrafen nur zur Erzwingung solcher Anordnungen angedroht und festgesetzt werden dürfen, die auf gesetzlichen Befugnissen basieren (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete Auflage, Seite 237, Rz. 2 zu § 111).

§ 119 Abs. 1 BAO ordnet an, dass die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabe-

pflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen sind, wobei die Offenlegung vollständig und wahrheitsgemäß zu erfolgen hat. Der Vorschrift des § 119 Abs. 2 BAO zufolge zählen vor allem Abgabenerklärungen zu den Instrumenten der Offenlegung.

Demnach besteht die Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung im Wege der Vorlage von Abgabenerklärungen nur dann, wenn diese gesetzlich angeordnet ist (siehe dazu erneut, Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete Auflage, Seite 265, Rz. 2 zu § 119). Gemäß § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist.

Der Bestimmung des § 134 Abs. 1 BAO zufolge sind Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital und die Umsatzsteuer jeweils bis Ende März des Folgejahres einzureichen. Diese Frist kann vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Bezogen auf den Berufungsfall ergibt sich die Verpflichtung, Steuererklärungen zu erstellen und der Behörde zuzuleiten, aus der zufolge § 24 Abs. 3 KStG 1988 in der hier maßgebenden Fassung auch auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer geltenden Bestimmung des § 42 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Berufungszeitraumes. Danach hat ein unbeschränkt Steuerpflichtiger unter den dort genannten Voraussetzungen für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben (vgl. Stoll, BAO – Kommentar, Band 2, Seite 1500 zu § 133).

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass ein Abgabepflichtiger zur Erfüllung der dem Gebot der Offenlegung dienenden Abgabenerklärungspflicht im Wege des § 111 BAO verhalten werden kann (siehe VwGH 16.11.1993, 89/14/0139).

Gemäß § 44 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 400/1988 muss derjenige, welcher Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse macht, seiner Steuererklärung zudem eine Abschrift seiner Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) und der Gewinn- und Verlustrechnung beifügen.

Buchführende Steuerpflichtige haben ihrer Steuererklärung sonach jedenfalls einen Jahresabschluss anzuschließen. Dies gilt auch, wenn Bücher auf Grund der Verpflichtung gemäß § 124 BAO geführt werden (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch zum EStG 1988, Seite 1366, Rz. 1.2 zu § 44).

Zufolge § 124 BAO muss derjenige, welcher nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, diesen Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung nachkommen.

Nach § 189 Abs. 1 erster Satz HGB hat ein Kaufmann Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ersichtlich zu machen.

§ 6 Abs. 1 HGB normiert, dass die in Betreff der Kaufleute gegebenen Vorschriften auch auf die Handelsgesellschaften Anwendung finden.

Daraus folgt, dass die Bw. jedenfalls auf Grund ihrer Rechtsform nach den handelsrechtlichen Vorschriften des § 6 HGB in Verbindung mit § 189 leg. cit. zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Diese Verpflichtung hat die Bw. in weiterer Folge gemäß § 124 BAO auch für Zwecke der Abgabenerhebung zu erfüllen (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete Auflage, Seite 271 Rz. 11 zu § 124).

Auf Grundlage der vorhergehenden Ausführungen ergibt sich zusammenfassend, dass sowohl die Aufforderung zur Vorlage von Steuererklärungen als auch die Anordnung zur Abgabe von Jahresabschlüssen als Leistungen, die wegen ihrer Beschaffenheit nur vom Abgabepflichtigen bzw. von dessen Vertreter erbracht werden können, grundsätzlich gemäß § 111 BAO mit Zwangsstrafe erzwungen werden dürfen (vgl. dazu VwGH 16.11.1993, 89/14/0139).

Im vorliegenden Fall ist die Bw. der Aufforderung des Finanzamtes, die Steuererklärungen und den dazugehörigen Jahresabschluss für 1996 bzw. den Jahresabschluss für 1997 vorzulegen, selbst nach Ausschöpfung einer von der Behörde verlängerten Frist nicht nachgekommen.

Daher wurde die Bw. zunächst zu Recht jeweils gemäß § 111 Abs. 1 BAO unter Setzung einer angemessenen Frist und Androhung einer Zwangsstrafe an die Erfüllung der ihr obliegenden Verpflichtungen erinnert.

Unter der Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bw. die in den einzelnen Erinnerungsschreiben gesetzten Fristen ungenützt verstreichen ließ, ist weiters davon auszugehen, dass auch die bekämpften Festsetzungen der angedrohten Zwangsstrafen mit Bescheid vom 26. November 1998 bzw. vom 16. April 1999 rechtmäßig erfolgt sind.

Dabei ist besonderes Augenmerk darauf zu legen, dass die Behörde vom Ende der letztgewährten Nachfristen an gerechnet erneut mehrere Wochen zugewartet hat, ehe die jeweiligen Zwangsstrafen verhängt wurden.

Wenn die Bw. in den gegenständlichen Berufungsschriftsätzen im Wesentlichen vorbringt, dass sie bedingt durch Unsicherheiten über die Richtigkeit einiger Positionen bzw. des Vermögensstandes und durch den mit der steuerlichen Würdigung von Sachverhalten bzw. der Klärung von Rechtsproblemen verbundenen Zeitaufwand nicht in der Lage gewesen sei, end-

gültige und richtige Steuererklärungen zu erstellen bzw. Jahresabschlüsse abzugeben, so ist diesen Einwendungen Folgendes entgegenzuhalten:

Es ist richtig, dass eine Zwangsstrafe nicht verhängt werden darf, wenn die zu erzwingende Leistung objektiv unmöglich oder unzumutbar wäre (vgl. VwGH 16.2.1994, 93/13/0025). Dies trifft aber im gegenständlichen Berufungsfall nicht zu.

Objektiv möglich ist die Erbringung einer Leistung dann, wenn der Erfüllung durch den Abgabepflichtigen äußere unüberwindbare Hindernisse nicht im Weg stehen (VwGH 19.4.1977, 2331/76).

Reicht das Wissen eines Abgabepflichtigen zur Erstellung richtiger Steuererklärungen bzw. endgültiger Jahresabschlüsse nicht aus, so führt dies nicht schon dazu, dass die zeitgerechte Abgabe derselben objektiv unmöglich oder unzumutbar ist.

Der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zufolge besteht die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen beispielsweise sogar dann, wenn sich niemand findet, der diesem bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Abfassung einer entsprechenden Steuererklärung behilflich ist (siehe VwGH 20.9.1988, 88/14/0066).

Werden demnach in den gegenständlichen Berufungsschriftsätzen Punkte bezeichnet, über die noch kein endgültiges Urteil gewonnen werden kann oder Gründe angegeben, die der abschließenden Beurteilung im Weg stehen, so befreit dies die Bw. noch nicht von der Pflicht zur zeitgerechten Abgabe von Steuererklärungen bzw. Jahresabschlüssen.

Darüber hinaus ist es durchaus gerechtfertigt und mitunter sogar geboten, Erklärungen bzw. Bilanzen im Falle von zeitlich bedingten Ungewissheiten über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht gemäß § 200 Abs. 1 BAO als vorläufig einzureichen (vgl. dazu Stoll, BAO – Kommentar, Band 2, Seite 1515 zu § 133).

Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen ist daher davon auszugehen, dass der Bw. die Befolgung der von der Behörde jeweils mit verfahrensleitender Verfügung getroffenen Anordnungen hinsichtlich der Abgabe der Steuererklärungen für 1996 bzw. der Jahresabschlüsse für 1996 und 1997 objektiv möglich und auch zumutbar war.

Bedenkt man überdies, dass der Bw. vom Ablauf der Frist nach § 134 Abs. 1 BAO an gerechnet bis zur endgültigen Festsetzung der gegenständlichen Zwangsstrafen ein Zeitraum von jeweils mehr als einem Jahr zur Verfügung stand, um der Erfüllung der ihr auferlegten Pflicht-

ten nachzukommen, so ergibt sich, dass die Verhängung der Zwangsstrafen zu Recht erfolgt ist.

In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Die Behörde hat dabei gemäß § 20 BAO die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0079).

In Anbetracht der mehr als ausreichend bemessenen Zeitspanne, innerhalb welcher der Bw. Gelegenheit zur Einreichung der gewünschten Unterlagen eingeräumt wurde, erschien es keineswegs unbillig, diesem Erfordernis auch zu entsprechen.

Die termingerechte Einreichung von Steuererklärungen bzw. Jahresabschlüssen stellt eine wesentliche Voraussetzung für die Aufrechterhaltung des Arbeitsprogrammes der Finanzämter im Hinblick auf den geordneten Gang der Verwaltung dar. Unter der Berücksichtigung von verwaltungsökonomischen Aspekten sind die erfolgten Festsetzungen deshalb auch im Hinblick auf das Gebot der Zweckmäßigkeit als gerechtfertigt zu erachten.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Behörde das ihr in § 20 BAO eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat. Die gegenständlichen Festsetzungen der betragsmäßig übrigens nicht bestrittenen Zwangsstrafen sind auf Grund der in § 111 BAO normierten Befugnisse und somit rechtmäßig erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. Mai 2003