



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von X. und Y., vertreten durch Z-OG, vom 29. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Landeck Reutte vom 24. Jänner 2008 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

1.1. Bei den Berufungswerbern (kurz: Bw.) handelt es sich um ein Ehepaar, das in den Jahren 2003 bis 2005 ein Gebäude errichtete, welches sowohl privaten Wohnzwecken dient als auch zwei zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen aufweist. Am 4.1.2007 reichten die Bw. Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005 ein, mit welchen die Vorsteuern von den auf die Ferienwohnungen entfallenden Errichtungskosten geltend gemacht wurden. In der Folge führte das Finanzamt bei den Bw. eine Außenprüfung (§ 147 BAO) betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2003 bis 2006 durch. Nach dem Abschluss dieser Außenprüfung wurden (mit Ausfertigungsdatum 14.2.2008) Umsatzsteuerjahresbescheide erlassen, die zu entsprechenden Umsatzsteuergutschriften führten (2003: 5.837 €; 2004: 4.497,53 €; 2005: 2.030,99 €).

1.2. Während dieser Außenprüfung führte das Finanzamt bei den Bw. auch eine Nachschau (§ 144 BAO) durch. Wie der hierüber aufgenommenen Niederschrift vom 17.8.2007 zu entnehmen ist, war Gegenstand dieser Nachschau eine „Baustundenabrechnung“ betreffend die Errichtung des eingangs angeführten Gebäudes. Die Bw. gaben zu Protokoll, dass ihnen bei der Errichtung des Rohbaus ein deutscher Staatsangehöriger mit dem Namen R.M. geholfen

habe, den sie zufällig kennengelernt hätten. R.M. habe die diesbezüglichen Arbeiten mit zwei Gehilfen (A. und F.) ohne fachliche Anleitung selbständig verrichtet. Die Nächtigungskosten seien von diesen Personen selbst getragen worden. Bestimmte Arbeitszeiten seien nicht vereinbart worden. Als Arbeitsmittel habe R.M. eine Ziegelsäge mitgebracht. Weiters überreichten die Bw. dem Nachschauorgan eine Aufzeichnung des R.M. über die in mehreren Zeiträumen zwischen dem 28.7.2003 und dem 29.8.2003 geleisteten Arbeitsstunden. Dazu gaben sie an, dass der in dieser Stundenaufzeichnung ausgewiesene Geldbetrag (9.250 €) an R.M. bar ausbezahlt worden sei. Das deutsche Autokennzeichen des R.M. habe mit xxx oder xx begonnen.

1.3. Mit Ergänzungsersuchen vom 27.8.2007 hielt das Nachschauorgan den Bw. vor, dass sie eine Zahlung an eine ausländische Person geleistet hätten, obwohl keine ordnungsgemäße Rechnung gelegt worden sei. Zur Ermittlung weiterer derartiger Zahlungen mögen alle Belege (soweit nicht schon zur Betriebsprüfung vorgelegt), Bücher und Aufzeichnungen einschließlich Grundaufzeichnungen (insbesondere Kontoauszüge ab Baubeginn) vorgelegt werden.

In einem Antwortschreiben vom 10.9.2007 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt unter anderem mit, dass den Bw. keine Unterlagen bekannt seien, die nicht schon bei der Außenprüfung eingesehen worden seien. Die Bw. hätten die anteilige Vorsteuer nur hinsichtlich jener Baukosten geltend gemacht, für die ordnungsgemäße Rechnungen vorgelegt worden seien. Eine „Verlustfeststellung“ sei von den Bw. nicht begehrt worden. Da der den Bw. von einer deutschen Baufirma in Rechnung gestellte Betrag bar bezahlt worden sei, bestehe kein Zusammenhang „mit einem Bankauszug“. Das Privatkonto der Bw. sei nicht Teil ihrer Aufzeichnungen, zumal Kontoauszüge keine Aufzeichnungen darstellten. Die Bw. hätten für umsatzsteuerliche Zwecke Aufzeichnungen geführt und somit ihren steuerlichen Verpflichtungen entsprochen. Weiters sei zu beachten, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb eines in Deutschland ansässigen Unternehmers „gemäß Doppelbesteuerungsabkommen von der Abzugsteuer befreit“ seien. Da die Bw. keine steuerlichen Kenntnisse besessen hätten, seien die Umsatzsteuererklärungen 2003 – 2005 verspätet eingereicht worden. Den Bw. sei ursprünglich nicht einmal die Möglichkeit eines anteiligen Vorsteuerabzuges von den Baukosten bekannt gewesen.

1.4. Mit Erinnerungsschreiben vom 12.9.2007 forderte das Nachschauorgan die Bw. zur Vorlage der „Bücher, Aufzeichnungen“ bis längstens 1.10.2007 auf, widrigenfalls eine Zwangsstrafe in Höhe von 500 € festgesetzt werde. Dieses Schreiben enthält unter anderem Ausführungen zu den sich aus § 18 UStG 1994 und § 126 BAO ergebenden Aufzeichnungspflichten. Weiters wurde unter dem Titel „Bankaufzeichnungen“ ausgeführt:

„Wenn von Ihnen keine laufenden Aufzeichnungen der Bankkontobewegungen geführt werden, gilt eine Sammlung der Bankkontoauszüge samt den dazugehörigen Einzelbelegen als Aufzeichnung der Bankeinnahmen und Bankausgaben, wenn die Kontoauszüge lückenlos auf-

bewahrt werden. Wenn von Ihnen ab Beginn der unternehmerischen Tätigkeit keine Trennung zwischen reinem Privatkonto und unternehmerischem Bankkonto durchgeführt worden ist, so liegt ein gemischtes Konto vor. Die Sammlung der Bankkontoauszüge eines gemischten Kontos gilt nur dann als Aufzeichnung, wenn der Abgabenbehörde in alle Bankkontoauszüge und die dazugehörigen Einzelbelege Einsicht gewährt wird. Als Unternehmer und als Abgabepflichtiger haben Sie die Aufzeichnungspflicht wahrzunehmen. Dass hinsichtlich Kontoführung keine Trennung zwischen Privatsphäre und unternehmerischer Tätigkeit erfolgte, ist der Abgabenbehörde nicht anzulasten und obliegt Ihrer Verantwortung. Welche Aufzeichnungen nun im Rahmen einer Nachschau gem. § 144 BAO vorzulegen sind, liegt rein im Ermessen der Abgabenbehörde.“

Mit Eingabe vom 14.9.2007 legte der steuerliche Vertreter dem Nachschauorgan die Buchhaltungsunterlagen der Bw. (Miteigentumsgemeinschaft) für die Jahre 2003 bis 2005 mit dem Bemerkungen vor, dass in diesen „wiederholt vorgelegten Aufzeichnungen“ alle geltend gemachten Ausgaben enthalten seien. Da es sich bei diesen Unterlagen um die Aufzeichnungen der Bw. handle, sei die Androhung einer Zwangsstrafe nicht gerechtfertigt. Die vom Finanzamt geforderte Vorlage von Kontoauszügen sei im Gesetz nicht gedeckt. Die Bw. hätten nicht Aufzeichnungen „in Form von Ersatzaufzeichnungen mittels Kontoauszügen“, sondern Aufzeichnungen in Form eines Hauptbuches samt Kontoblättern geführt. Wenn die Einsichtnahme in ein Bankkonto verweigert werde, könne das Finanzamt eine Kontoöffnung nach finanzstrafrechtlichen Bestimmungen erwirken. Der verfassungsrechtliche Schutz des Bankgeheimnisses sei auch für die Abgabenbehörde beachtlich.

1.5. Mit Schreiben vom 2.10.2007 richtete das Finanzamt an die Bw. ein weiteres Ergänzungsersuchen, das neben einer umfangreichen Replik auf das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14.9.2007 die Feststellung enthält, dass die vorgelegten Buchhaltungsunterlagen erhebliche Mängel aufwiesen. So seien – laut Belegen mittels Banküberweisungen geleistete – Zahlungen im Kassabuch als Barzahlungen verbucht worden. Weiters sei die oben genannte Barzahlung an R.M. nicht erfasst worden. Zudem sei kein Bankbuch vorgelegt und damit die Kontogebahrung nicht offengelegt worden, obwohl Banküberweisungen erfolgt seien. Da offensichtlich keine Aufzeichnungen „über das Bankkonto“ existierten, seien „die Kontoauszüge 2003 bis laufend des betreffenden Bankkontos einschließlich der Belege“ vorzulegen.

In einem umfangreichen Antwortschreiben vom 8.10.2007 wies der steuerliche Vertreter neuerlich darauf hin, dass die Bw. für den Zeitraum der Außenprüfung nur anteilige Vorsteuern von den Baukosten geltend gemacht hätten, wofür ausschließlich umsatzsteuerliche Bestimmungen maßgeblich seien. Mit der Vermietung sei erst im Jahr 2006 begonnen worden. Weiters wurde in diesem Schreiben ausführlich auf die sich aus §§ 18 UStG und 126 BAO ergebenden Aufzeichnungspflichten Bezug genommen. Im Ergebnis wurde der Standpunkt vertreten, dass die dem Finanzamt vorgelegten Aufzeichnungen dem § 18 UStG entsprächen und somit gesetzmäßig seien. Die gegenteilige Ansicht des Finanzamtes sei haltlos. Bankkontoauszüge stellten keinesfalls Grundaufzeichnungen dar. Vielmehr handle es sich dabei um für die

Abgabenerhebung relevante Belege, wenn ein klar deklariertes Betriebskonto vorliege oder die Absetzung von Zinsaufwendungen begehrt werde. Die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen, die für die Abgabenerhebung nicht von Bedeutung seien, sei gesetzlich nicht gedeckt.

1.6. Mit Schreiben vom 30.11.2007 forderte das Nachschauorgan die Bw. erneut auf, die mit Schreiben vom 2.10.2007 angeforderten Unterlagen bis längstens 14.12.2007 vorzulegen. Für den Weigerungsfall wurde erneut eine Zwangsstrafe in Höhe von 500 € angedroht.

Auf diese Aufforderung reagierte der steuerliche Vertreter mit einem an das Nachschauorgan gerichteten Schreiben vom 11.12.2007 wie folgt:

„...Wir legen Ihnen die Belege und Bankauszüge neuerlich vor, unbeschadet des Umstandes, dass die Steuerpflichtigen immer sehr kooperativ waren und es ihnen bis dato unbekannt war, dass Sie die Belege neuerlich benötigen. Es wäre sicher auch ohne Androhung gegangen. Außerdem sind diese Belege uns von Ihrer Prüferin, Frau L., zurückgestellt worden. Selbst Sie haben persönlich in diese Einsicht genommen und die Belege dann in unserem Steuerbüro zurückgelassen....

Wir können gegen die Androhung einer Zwangsstrafe zwar kein Rechtsmittel einlegen. Wir weisen diese Androhung aber aus folgendem Grund zurück:

Das Ehepaar ..... (Anm.: Bw.) hat in den Jahren 2003 bis 2005 ein Wohnhaus mit zwei Ferienwohnungen gebaut. Im Jahr 2007 hat es durch unsere steuerliche Vertretung dem dortigen Amt eine Baukostenaufstellung betreffend die Jahre 2003, 2004 und 2005 mit entsprechenden Umsatzsteuererklärungen vorgelegt.

Diese Umsatzsteuererklärungen wurden am 28.2.2007 dem dortigen Amt übermittelt. Nachdem in diesem Zeitraum 2003 bis 2005 noch keine Einnahmen vorgelegen haben, haben diese Umsatzsteuererklärungen selbstverständlich ein Guthaben ausgewiesen. Das dortige Amt ging aber offensichtlich von Liebhaberei aus, sodass zuerst einmal im April 2007 eine Prüfung der Aufzeichnungen angekündigt wurde, im Juli 2007 „Prüfungsfeststellungen“ übermittelt wurden, und jetzt im Dezember 2007 ist vom dortigen Amt noch immer kein Umsatzsteuerbescheid betreffend die Jahre 2003, 2004 und 2005 erlassen worden. Es könnte also gut sein, dass das dortige Amt noch immer von Liebhaberei ausgeht – ein Antrag unsererseits auf eine Besprechung mit Schreiben vom 18.10.2007 mit dem Vorstand ist jedenfalls noch nicht aufgegriffen worden.

Wir stellen neuerlich fest: Bei vorliegendem Fall geht es ausschließlich um Umsatzsteuern der Jahre 2003, 2004 und 2005, nicht um eine Feststellung von negativen Einkünften.

Die Steuerpflichtigen haben Ihnen alle jene Belege vorgelegt, für die sie einen Vorsteuerabzug geltend machen. Sie haben die Möglichkeit gehabt, jeden einzelnen Beleg zu prüfen, es sind Ihnen die Aufzeichnungen vorgelegt worden. Um wieder auf den § 111 BAO zurückzukommen: Welche Befugnisse vermeinen Sie im Rahmen dieser Prüfung zu haben, um Leistungen, die sich nicht durch einen Dritten bewerkstelligen lassen, einzufordern?

Das private Bankkonto Nr. 4.... bei der ....Bank wird Ihnen nicht vorgelegt, weil es sich hierbei um das Privatkonto handelt. Ein Kontoauszug ist für sich weder eine Aufzeichnung noch ein Beleg. Das Bankgeheimnis gilt auch für die Finanzbehörde.

Wie wir bereits in einem vorhergehenden Schreiben festgestellt haben, kann das dortige Amt – bei begründetem Verdacht – unter Anwendung der Bestimmungen des Finanzstrafgesetzes eine Öffnung dieses Kontos erwirken. Damit ist aber auch sichergestellt, dass das dortige Amt die gewünschten Unterlagen durch einen Dritten (nämlich die Bank oder Hausdurchsuchung) bewerkstelligen kann. Demnach ist in diesem Fall Ihrer Forderung auf Vorlage des privaten Bankkontos und deren Verweigerung kein Platz für die Verhängung einer Zwangsstrafe....“

1.7. Mit Bescheid vom 24.1.2008 setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe von 500 € fest, weil die Bw. die Vorlage der „Kontoauszüge 2003 bis laufend“ unterlassen hätten. Die Bw. seien der diesbezüglichen Aufforderung vom 30.11.2007 nicht zur Gänze nachgekommen. Wie den Bw. aufgrund des Schreibens ihres steuerlichen Vertreters vom 11.12.2007 bekannt sei, hätten auch die Auszüge des Kontos Nr. 4.... bei der ....Bank dem Finanzamt vorgelegt werden müssen, weil auch über dieses Konto Baurechnungen bezahlt worden seien.

1.8. In der dagegen erhobenen Berufung vom 29.1.2008 wurde das im vorangegangenen Verfahren erstattete Vorbringen wiederholt. Weiters wurde auf einen Durchführungserlass des Bundesministeriums für Finanzen zu den §§ 126 ff BAO vom 22.5.1990, GZ 02 2261/4-IV/2/90 verwiesen, wonach Abgabepflichtige keine Aufzeichnungen der Bankeinnahmen und Bankausgaben führen müssten, wenn die Bankkontoauszüge dem Finanzamt lückenlos vorgelegt würden. Hieraus sei im Umkehrschluss abzuleiten, dass das Finanzamt kein Recht auf Vorlage von Kontoauszügen im Rahmen der „normalen“ Abgabenerhebung habe.

1.9. Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.2.2008 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Ausgeführt wurde, dass den Bw. am 17.8.2007 ein Nachschauauftrag gemäß § 144 BAO zur Kenntnis gebracht worden sei. Am 27.8.2007 sei ein Ergänzungsersuchen ergangen, mit welchem die von den Bw. geführten Bücher und Aufzeichnungen sowie die Kontoauszüge ab Baubeginn angefordert worden seien. Mit Schreiben vom 12.9.2007 seien die Bw. unter Androhung einer Zwangsstrafe ersucht worden, die angeforderten Bücher und Aufzeichnungen bis zum 1.10.2007 vorzulegen. Am 14.9.2007 seien Buchhaltungskonten vorgelegt worden. Mit Schreiben vom 2.10.2007 seien die Bw. neuerlich zur Vorlage der „Kontoauszüge 2003 bis laufend des betreffenden Bankkontos einschließlich der Belege“ aufgefordert worden. Mit weiterem Schreiben vom 30.11.2007 seien die Bw. unter neuerlicher Androhung einer Zwangsstrafe daran erinnert worden. In der Folge seien mit Schreiben vom 11.12.2007 Belege und die Kontoauszüge des Bankkontos Nr. 6..... eingereicht worden. Da die Bw. dem Finanzamt mitgeteilt hätten, die Auszüge betreffend das Konto Nr. 4.... nicht vorzulegen, sei ihnen bewusst gewesen, dass auch diese Bankauszüge angefordert worden seien.

Gemäß § 144 BAO könne die Abgabenbehörde für Zwecke der Abgabenerhebung bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten. Nachschau könne auch bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme bestehe, dass gegen diese Person ein Abgabenanspruch gegeben sei, der auf andere Weise nicht festgestellt werden könne. Nach § 144 Abs. 2 BAO dürften Organe der Abgabenbehörde Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.

Die Bw. hätten an eine ausländische Person, von der weder die korrekte Schreibweise des Namens noch die Anschrift bekannt sei, eine Barzahlung in Höhe von 9.250 € geleistet, obwohl keine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt worden sei. Um weitere derartige Zahlungen zu ermitteln, seien die Bw. um Vorlage der „Baukosten-Bankkonten“ ersucht worden. Die Bw. hätten diesem Ersuchen nicht entsprochen, obwohl ihnen bekannt gewesen sei, dass hievon auch das Konto Nr. 4.... betroffen gewesen sei. Die Entscheidung, welche Unterlagen vorzulegen seien, obliege nicht den Bw., sondern der Abgabenbehörde. Der Vorwurf einer Verletzung des Bankgeheimnisses gehe ins Leere. Vielmehr wäre es Sache der Bw. gewesen, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht entsprechende Nachweise zu erbringen (§ 138 BAO). Seien Ausländer in bestimmte Sachverhalte involviert, treffe die Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht.

1.10. Mit Schriftsatz vom 20.2.2008 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

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

2.1. 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.

2.2. Im vorliegenden Streitfall ist weder zu beurteilen, welche Aufzeichnungen die Bw. für welche Zeiträume nach welchen abgabenrechtlichen Vorschriften zu führen gehabt hätten, noch auf die Frage der Ordnungsmäßigkeit der tatsächlich geführten Aufzeichnungen einzugehen. Weiters ist nicht zu untersuchen, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen eine Sammlung von Bankkontoauszügen samt den dazugehörigen Einzelbelegen als Aufzeichnung gilt (vgl. ablehnend Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 126, Tz 5; gegenteilig BMF-Erlass, AÖF 1990/169, Abschn. 2.3). Die teilweise recht weitwendigen Ausführungen beider Streitparteien zu diesen Themen können daher auf sich beruhen bleiben. Zu prüfen ist lediglich, ob die Festsetzung

der Zwangsstrafe aufgrund der Weigerung der Bw. zulässig war, dem Nachschauorgan Einsicht in das Bankkonto Nr. 4.... bei der ....Bank zu gewähren.

2.3. Gemäß § 144 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde für Zwecke der Abgabenerhebung bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten. Nachschau kann auch bei einer anderen Person gehalten werden, wenn Grund zur Annahme besteht, dass gegen diese Person ein Abgabeananspruch gegeben ist, der auf andere Weise nicht festgestellt werden kann. Zusage Abs. 2 dieser Gesetzesstelle dürfen Organe der Abgabenbehörde in Ausübung der Nachschau Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach den Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.

Nach Lehre und Rechtsprechung fällt die Aufforderung zur Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren, sonstigen Schriften und Urkunden gemäß § 138 Abs. 2 BAO bzw. die Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen zur Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung unter die aufgrund gesetzlicher Befugnisse nach § 111 Abs. 1 BAO getroffenen Anordnungen (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0079). Auch die Duldung einer Nachschau ist mit Zwangsstrafe erzwingbar (vgl. Stoll, BAO, 1613). Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz gilt dies auch für den Fall, dass zwar eine Nachschau geduldet, aber die Vorlage von Unterlagen, die für die Abgabenerhebung maßgeblich sind, abgelehnt wird (vgl. Tippke/Kruse, dAO, § 211, Tz 1 u. 7).

2.4. Welche Unterlagen für die Abgabenerhebung maßgeblich sind, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Darunter werden solche Unterlagen zu verstehen sein, die einen Bezug zu dokumentationspflichtigen Vorgängen haben und zur Kontrolle der vollständigen und richtigen Erfüllung der Dokumentationspflicht – somit zur Kontrolle der Bücher und Aufzeichnungen – erforderlich sind (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 132, Tz 6, mwN; Stoll, BAO-Kommentar, 1486). Zu solchen Unterlagen zählen auch betriebliche Kontoauszüge sowie Kontoauszüge eines „gemischten“ Bankkontos, über das neben betrieblichen auch private Vorfälle abgewickelt werden (vgl. Ritz, a. a. O., § 132, Tz 6; Tippke/Kruse, dAO, § 147, Tz 18, 22).

2.5. Die Bw. haben eine Einsichtnahme des Nachschauorganes in die Bankauszüge des Kontos Nr. 4.... bei der ....Bank mit der Behauptung abgelehnt, dass es sich dabei um ein rein privates Konto handle, das für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung sei. Diese Argumentation übersieht jedoch, dass eine Einsichtnahme in solche Kontoauszüge unter Umständen auch für die Feststellung erforderlich sein kann, ob eine derartige Behauptung zutrifft. Allerdings bestehen für die im angefochtenen Bescheid getroffene Feststellung, auch über das Konto 4.... seien Baurechnungen bezahlt worden, keine Anhaltspunkte (siehe dazu unten). Weiters ist die

unter Berufung auf das Bankgeheimnis vertretene Ansicht der Bw. unzutreffend, wonach Kontoauszüge nur in einem Finanzstrafverfahren oder im Fall des Verdachtes von Geldwäsche offengelegt werden müssten. Eine diesbezügliche Offenlegungspflicht besteht auch im Abgabenverfahren. Auch konnten die Bw. den wiederholten Aufforderungen des Nachschauorgans zur Vorlage von Kontoauszügen nicht erfolgreich mit dem Einwand entgegentreten, sie hätten ihren abgabenrechtlichen Aufzeichnungspflichten entsprochen.

2.6. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz war jedoch die Verhängung der Zwangsstrafe aus anderen als den von den Bw. vorgetragenen Gründen unzulässig. Wie bereits eingangs erwähnt, fand bei den Bw. sowohl eine Nachschau als auch eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO statt, über deren Ergebnis ein Bericht vom 11.2.2008 (ABNr. .... /07) vorliegt. Wie den diesbezüglichen Akten zweifelsfrei zu entnehmen ist, hat die Prüferin während dieser Außenprüfung nicht nur in die Bankauszüge des Kontos Nr. 6....., sondern auch in jene des Kontos Nr. 4.... Einsicht genommen. Zum einen sind im Arbeitsbogen diverse Kopien von Auszügen beider Bankkonten abgelegt. Zum anderen findet sich dort eine umfangreiche Aufstellung der in den Jahren 2003 bis 2005 erfolgten Bareinzahlungen, Barauszahlungen und Überweisungen betreffend das Konto Nr. 4..... Eine nähere Analyse verschiedener Kontobewegungen auf dem zuletzt genannten Konto nahm die Prüferin zum Anlass für die Ausstellung einer diesbezüglichen Kontrollmitteilung. Weiters existiert ein (undatierter) Aktenvermerk, dem zufolge auf dem Konto 4.... im Zeitraum „Ende August/Anfang Sept.03“ keine Barabhebung in Höhe der eingangs erwähnten Zahlung an R.M. getätigt worden sei. Im Hinblick auf dieses Beweisergebnis geht die Berufungsbehörde unbedenklich davon aus, dass die Bw. die im Rahmen der Nachschau geforderte, unter Zwang gestellte Leistung schon vor der Festsetzung der Zwangsstrafe – und zwar anlässlich der durchgeführten Außenprüfung – erbracht haben. Da es somit keines Druckmittels mehr bedurfte, war die Festsetzung der Erzwingungsstrafe unzulässig (vgl. Stoll, BAO, 1201).

2.7. Weiters ist zu bedenken, dass es sich im Unterschied zum „Baukonto“ Nr. 6....., das auf beide Ehegatten lautete, beim Konto Nr. 4.... um das Girokonto des Ehegatten handelte, über das nach der Aktenlage nur dieser verfügungsberechtigt war. Da es der Ehegattin mangels Verfügungsberechtigung über das Konto ihres Ehegatten nicht möglich war, die (auch) von ihr verlangte Leistung zu erbringen, war die Festsetzung der Zwangsstrafe gegenüber der Ehegattin auch aus diesem Grund verfehlt.

2.8. Die Berufung ist im Ergebnis auch deshalb berechtigt, weil in Fällen, in denen vom Abgabepflichtigen eine bestimmte Handlung verlangt wird, die Aufforderung, diese Leistung zu erbringen, anlässlich der Androhung der Zwangsstrafe so deutlich umschrieben sein muss, dass der Abgabepflichtige klar und zweifelsfrei seine Leistungsverpflichtung erkennen kann, um danach handeln zu können (vgl. nochmals Stoll, a. a. O., 1200). Die Androhungen mit



Schreiben vom 12.9.2007 und 30.11.2007 genügen diesen Anforderungen insofern nicht, als ihnen letztlich keine konkrete und unmissverständliche Aufforderung zur Vorlage auch der privaten Bankkontoauszüge zu entnehmen ist. In den oben zitierten Ausführungen im Schreiben des Nachschauorgans vom 12.9.2007 (vgl. Punkt 1.4.) kann eine derartige Aufforderung nicht erblickt werden.

Im Übrigen ist die im September bzw. November 2007 verlangte Vorlage von Kontoauszügen „bis laufend“ im Hinblick auf den Gegenstand der Nachschau („Baustundenabrechnung“) als überschießend bzw. unverhältnismäßig zu bezeichnen, zumal dem Nachschauorgan zu diesen Zeitpunkten schon längst bekannt gewesen sein musste, dass das Gebäude, auf dessen Errichtungskosten sich die Nachschau bezog, bereits im Jahr 2005 fertiggestellt worden war. Somit besteht kein plausibler Grund, weshalb die Bw. auch für zwei Folgejahre Bankauszüge vorlegen hätten sollen.

2.9. Nur am Rande sei noch bemerkt, dass die Bw. mit Bescheid des Finanzamtes vom 19.2.2008 über die Haftung zur Abfuhr der Einkommensteuer für beschränkt Steuerpflichtige (§§ 100 ff EStG) als Schuldner der Einkünfte des R.M. für die Einbehaltung und Abfuhr der Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger in Höhe von 1.850 € (20% von 9.250 €) in Anspruch genommen wurden. Dies mit der Begründung, dass die Lohnsteuer bzw. der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bzw. der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht in voller Höhe entrichtet worden sei.

Wie aus dem Ergänzungsersuchen vom 27.8.2007 und der Berufungsvorentscheidung hervorgeht, diene die unter Zwang gestellte Vorlage der Bankauszüge betreffend das Konto 4.... ausschließlich der Feststellung allfälliger weiterer Zahlungen an R.M. mit der Konsequenz einer weiteren Haftungsinanspruchnahme der Bw. Auch wenn die Frage der Zulässigkeit der Haftungsinanspruchnahme der Bw. nicht Gegenstand des Zwangsstrafenverfahrens ist, so kann doch nicht gänzlich daran vorbei gesehen werden, dass eine Haftung für Steuerabzugsbeträge im Sinn des § 99 EStG das Vorliegen von Einkünften gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 bis 6 EStG voraussetzt. Warum die Zahlung der Bw. an R.M. zu solchen Einkünften (etwa aufgrund einer Arbeitskräftegestellung) geführt haben soll, ist nicht ersichtlich.

Zwar kommt bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG), auch ein Steuerabzug gemäß § 99 EStG in Betracht, wenn keine lohnsteuerliche Betriebsstätte im Sinn des § 81 EStG besteht (vgl. Doralt/Ludwig, EStG<sup>15</sup>, § 98, Tz 70). Den Akten lässt sich jedoch kein Sachverhalt entnehmen, wonach die Bw. als Arbeitgeber der auf ihrer Baustelle tätig gewesenen Personen zu einem Steuerabzug verpflichtet gewesen wären.

Eine auf § 99 Abs. 1 a EStG gestützte Haftungsinanspruchnahme der Bw. kam nicht in Betracht, weil von einer diesbezüglichen Verordnungsermächtigung (Steuerabzug bei Einkünften aus der Herstellung eines Werkes) noch kein Gebrauch gemacht wurde (vgl. nochmals Doralt/Ludwig, EStG<sup>15</sup>, § 99, Tz. 21).

Da die Berufung insgesamt gesehen berechtigt war, war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Juni 2012