

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache BN, vertreten durch Mag. Andreas Maschinda, Moritschstraße 2, 9500 Villach, gegen den Bescheid des FA Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 20. Februar 2012, über die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 200 Euro zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe:

Mit Bescheid vom 9. Jänner 2012 wurde der Beschwerdeführerin (Bf) zu Händen ihres steuerlichen Vertreters eine Erinnerung übermittelt, dass sie offenbar übersehen habe, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften und die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2010 einzureichen. Dafür wurde ihr eine Nachfrist bis 30. Jänner 2012 eingeräumt. Falls sie diesem Ersuchen nicht Folge leiste, könne gegen sie eine Zwangsstrafe von 200 € festgesetzt werden.

Mit Bescheid vom 20. Februar 2012 wurde die mit dem oben angeführten Bescheid angedrohte Zwangsstrafe festgesetzt und eine Frist für deren Entrichtung - 27. März 2012 - festgelegt.

Begründet wurde diese Maßnahme damit, dass die Zwangsstrafe erforderlich gewesen sei, weil die Bf die vorgenannten Abgabenerklärungen nicht bis 30. Jänner 2012 eingereicht habe.

Dagegen erhob der steuerliche Vertreter der Bf das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr: Beschwerde) und brachte unter Hinweis auf Judikatur und Kommentar (*Ritz*, BAO⁴, § 111 Tz 10 mit Verweis auf VwGH 26.6.1992, 89/17/0010, VwGH 22.2.2000, 96/14/0079) begründend vor, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Bei Ermessensentscheidungen seien die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen (VwGH 23.10.1987,

84/17/0220). Da nun bei Ermessensentscheidungen - so die weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters - erst die Begründung des Ermessens den Spruch des Bescheides nachvollziehbar mache, sei diese jedoch unabdingbar (vgl. UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07), weshalb ein Bescheid, dem die Begründung der Ermessensübung gänzlich fehle (wie dem Zwangsstrafenbescheid vom 20. Februar 2012), rechtswidrig wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerde vorentscheidung) wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Begründend wurde ua. ausgeführt, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liege. Dabei sei diese Ermessensentscheidung im Sinne der Bestimmungen des § 20 BAO innerhalb der gesetzlichen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Die Rechtsprechung verstehe unter Billigkeit die Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere das Interesse an der Einbringung der Abgaben (so etwa *Ritz*, BAO⁴, § 20 Tz 7). In der Berufung seien nun keine berücksichtigungswürdigen Gründe angeführt worden, warum die Festsetzung der Zwangsstrafe nicht angemessen oder überhöht wäre, sondern sei lediglich vorgebracht worden, dass die Ermessensübung zu begründen sei.

Im vorliegenden Fall sei nun dem Interesse der Bf durch die Stattgabe des elektronisch eingebrachten Fristverlängerungsansuchens vom 29. Juni 2011 und der mehrmaligen Erinnerungen und Fristverlängerungen zur Einbringung der fälligen Abgabenerklärungen für das Jahr 2010 (Erinnerungsschreiben vom 10. November 2011 mit Nachfrist 1. Dezember 2011, Erinnerungsschreiben vom 9. Jänner 2012 mit Androhung einer Zwangsstrafe iHv 200 € und einer Nachfrist bis 30. Jänner 2012) Rechnung getragen worden.

Diesem Interesse der Partei stünde das berechnigte öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben bzw. in der rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärungen gegenüber.

Die Bf sei nun - so die weiteren Ausführungen des Finanzamtes - nach mehrmaligen Aufforderungen zur Einreichung der Steuererklärungen dieser Verpflichtung nicht nachgekommen. Zudem sei auf das bisherige Verhalten der Bf zu verweisen. Die Bf wäre auch bei der Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2009 ihrer abgabenrechtlichen Verpflichtung zur zeitgerechten Einreichung der Abgabenerklärungen trotz mehrmaliger Aufforderung und unter Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht bzw. bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen, wie aus nachstehender Auflistung ersichtlich sei:

1. Erinnerungsschreiben vom 24. Mai 2011 (Nachfrist: 14. Juni 2011)
2. Erinnerungsschreiben vom 20. Juli 2011 mit Androhung einer Zwangsstrafe iHv 200 € (Nachfrist: 14. August 2011)
3. Festsetzung einer Zwangsstrafe iHv 200 € am 7. September 2011 und neuerliche Nachfrist bis 28. September 2011.

Der nunmehrige Wiederholungsfall zeige also, dass die Bf die Pflicht zur pünktlichen Einreichung der Abgabenerklärungen vernachlässigen würde und seien daher die Voraussetzungen für die Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde nach gegeben.

Hinsichtlich der Höhe werde ausgeführt, dass nach § 111 Abs. 3 BAO die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000 € nicht übersteigen dürfe.

Wie bereits angeführt, sei die Bf nach wie vor ihren steuerlichen Verpflichtungen für das Jahr 2009 nicht nachgekommen. Für 2010 wären erst nach Verhängung der Zwangsstrafe die Erklärungen mit 1. März 2012 eingereicht worden. Das Finanzamt habe nun mit dem angefochtenen Bescheid eine Zwangsstrafe iHv 200 € festgesetzt, dass seien lediglich 4 % (!) des gesetzlich zulässigen Höchstbetrages, womit die Zwangsstrafe der Höhe nach am untersten Rand des zulässigen Spektrums angesiedelt worden sei. Dieser Betrag sei jedoch geboten, um die Bf zu einer Änderung ihrer bisherigen Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Fristen zu bewegen.

Zu den Ausführungen in der Berufung, dass mangels Ermessensbegründung im Bescheid vom 20. Februar 2012 dieser ersatzlos weil rechtswidrig aufzuheben sei, werde auf *Ritz*, BAO⁴, § 93 Tz 16, 2. Absatz und die darin angeführte höchstgerichtliche Judikatur verwiesen, wonach Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können ("*....daher kann zB die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren*").

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter der Bf rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung (nunmehr: Beschwerde) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr: Bundesfinanzgericht) ein und führte ergänzend aus:

Es würden nunmehr zwar in der Berufungsvorentscheidung Argumente der Ermessensbegründung "nachgeschoben" werden, darin jedoch nicht bestritten, dass der Zwangsstrafenbescheid vom 20. Februar 2012 keinerlei Ermessensbegründung enthielte. Wie jedoch der UFS in einem vergleichbaren Fall (UFS 31.12.2011, RV/0726-S/11) ausgeführt habe, könne dies aber das gänzliche Fehlen einer Ermessensbegründung im angefochtenen Bescheid "nicht ersetzen". Die Anführung der Ermessensgründe sei eine gesetzlich *unabdingbarer* Begründungsbestandteil (vgl auch betroffen haben). Ihr *gänzlich*es Fehlen sei damit auch im Rechtsmittelverfahren *nicht sanierbar*.

Der Fall sei - so die weiteren Ausführungen des Steuerberaters - vergleichbar einem Wiederaufnahmsbescheid, der keinerlei Wiederaufnahmsgründe nenne. Auch dies könne im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeholt werden (vgl *Ritz*, BAO⁴, § 93 Tz 16 und § 307 Tz 3). Dies folge allein schon daraus, dass im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides (und nicht über jene der BVE) zu entscheiden sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 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.

Die Einreichung von Abgabenerklärungen durch den Steuerpflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366; 28.10.1998, VwGH 98/14/0091; VwGH 26.1.1998, 97/17/0035). Dies ergibt sich aus § 111 Abs. 1 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne des § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff BAO (VwGH 16.11.1993, 89/14/0139).

Gemäß § 111 Abs. 2 BAO muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, 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.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO) (VwGH 22.2.2000, 96/14/0079; VwGH 26.6.1992, 89/17/0010). Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Norm (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 20, Tz 5). Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit, also unter Angemessenheit in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und nach Zweckmäßigkeit, das heißt unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu treffen. Im Falle der Nichteinreichung von Steuererklärungen sind u.a. das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, die Höhe der allfälligen Steuernachforderung und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 111 Tz 10, sowie die dort angeführte Judikatur und Literatur). Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in einer Bestrafung der Person, sondern darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Hieraus folgt nach Stoll, BAO-Kommentar, 1200, dass die Abgabenbehörde bei der Entscheidung, ob sie von ihrer Berechtigung nach § 111 BAO Gebrauch macht, neben dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch die Frage zu berücksichtigen hat, mit welchem geringsten Zwangsmittel der geforderte Erfolg erreichbar erscheint.

Die Bf hat nun die Einreichung der angeforderten Abgabenerklärungen für 2010 über einen Zeitraum von vielen Monaten hinausgezögert, indem sie wiederholt um Fristerstreckung für die Erklärungsabgabe angesucht, tatsächlich aber die Abgabenerklärungen nicht innerhalb der sowohl von ihr selbst als erforderlich erachteten als auch ihr jeweils gewährten Nachfristen eingereicht hat.

Unter diesen Umständen kann das BFG nicht erkennen, dass das vom Finanzamt angewandte Druckmittel mit dem angestrebten Ziel der Erklärungsabgabe unvereinbar gewesen wäre. Ebenso wenig ist zu ersehen, mit welchem gelinderen Zwangsmittel die Bf zur Erfüllung der ihr obliegenden Erklärungspflicht bewegt werden hätte können, zumal ersichtlich ist, dass die Bf auch in den Vorjahren erst nach Festsetzung von Zwangsstrafen dazu angehalten werden konnte, Abgabenerklärungen einzureichen.

Es ist somit festzustellen, dass die Verhängung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung jedenfalls zweckmäßig war und das vom Finanzamt ausgeübte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt worden ist.

Auch was die Höhe der Zwangsstrafe betrifft (nur 4 % des gesetzlich zulässigen Höchstbetrages), kann das BFG nicht finden, dass nach Lage des Falles die - vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unter dem Aspekt der Billigkeit angestellten - Ermessensüberlegungen dem vom Gesetz vorgegebenen Verfahrensziel nicht entsprechen würden.

Abschließend wird noch zu den vom steuerlichen Vertreter der Bf angestellten Überlegungen, wonach der angefochtene Zwangsstrafenbescheid vom 20. Februar 2012 allein deshalb rechtswidrig sei und ersatzlos aufzuheben wäre, weil dieser *"keinerlei"* Ermessensbegründung enthielte, bemerkt:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, *"wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird"*.

Nun ist der Bf zwar zuzugestehen, dass bei Ermessensentscheidungen – wie auch der Anwendung des § 111 BAO - erst die Begründung des Ermessens den Spruch des Bescheides nachvollziehbar macht (siehe *Ritz*, BAO⁴, § 93, Tz 10 ff) und deshalb eine Begründung, die eine Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes ermöglicht, erforderlich ist (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 93, Tz 13).

Wie der VwGH dazu jedoch ausgesprochen hat, stellt eine - entgegen § 93 Abs. 3 lit. a leg. cit. – *fehlende oder mangelhafte Begründung* zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität nicht entgegen (VwGH 17.8.1998, 97/17/0401). In diese Richtung geht auch die VwGH-Judikatur, wonach durch - im Rechtsmittelverfahren nachgeholte - Begründungen

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren saniert werden können (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117):

Dass nun im beschwerdegegenständlichen Fall eine Sanierung des Begründungsmangels erfolgt ist (wie sich aus dem unbestrittenen Akteninhalt ergibt, wurde die fehlende Ermessensbegründung in der Berufungsvorentscheidung nachgeholt), ist also offensichtlich (der VwGH stützte sich bei der bezogenen Entscheidung auf das VwGH-Erkenntnis vom 23.9.1982, 81/15/0091, wonach die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren kann – ein Sachverhalt, wie er auch beschwerdegegenständlich ist).

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage können daher die Berufungsausführungen, die sich ausschließlich gegen die fehlende Ermessensbegründung und deren "Nichtsanierbarkeit" gerichtet haben (und nicht gegen die Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach sowie gegen das vom Finanzamt dabei geübte Ermessen), dem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen.

In diesem Zusammenhang sei noch bemerkt, dass die vom steuerlichen Vertreter der Bf angeführten UFS-Entscheidungen die (fehlende) Ermessensübung der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit einer Bescheidaufhebung (UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07) und die Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung eines Zwangsstrafenbescheides, worin die dem Zwangsstrafenbescheid fehlende Ermessensbegründung nachgeholt worden ist (UFS 31.12.2011, RV/0726-S/11) , betroffen haben . In den genannten Verfahren sind also *keine* Berufungsvorentscheidungen erlassen worden sind, in denen die Abgabenbehörde die - im Erstbescheid fehlenden Ermessensbegründung - nachholen hätte können; allein deshalb sind diese beiden Fälle mit dem streitgegenständlichen Fall, in dem das Finanzamt im Rechtsmittelverfahren (BVE) das dem Erstbescheid fehlende Ermessen geübt hat, nicht vergleichbar.

Ebenso wenig ist die im Vorlageantrag behauptete Vergleichbarkeit mit der Nichtnennung des Wiederaufnahmsgrundes als "nicht sanierbaren" Begründungsmangel und dem vorliegenden Fall gegeben: So stellt auch *Ritz* die *grundsätzliche* Sanierbarkeit von Begründungsmängeln durch Nachholen in der Berufungsvorentscheidung keineswegs in Abrede (unter Hinweis auf VwGH 23.9.1982, 81/15/0091) und hält dies nur *ausnahmsweise* dann für nicht möglich, "wenn der Wiederaufnahmsbescheid keine Wiederaufnahmsgründe nennt" (*Ritz*, BAO⁴, § 93, Tz 16 2. Absatz).

Schließlich soll grundsätzlich nicht unerwähnt bleiben, dass die Pflicht, einen Bescheid zu begründen, keinen Selbstzweck darstellt und nur dann zur Bescheidaufhebung führt (vgl. VwGH 22.12.1993, 90/13/0160), wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder das Verwaltungsgericht an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert.

Beides trifft nun im vorliegenden Beschwerdefall, in dem die Bf schon der Berufungsvorentscheidung die nachgeholte Ermessensbegründung entnehmen konnte, nicht zu.

Nichtzulässigkeit einer Revision:

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig, da der hier zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Das Bundesfinanzgericht folgt der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. August 2015