



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 5

GZ. RV/0661-L/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. AB, geb. X, Adresse, vom 20. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. Jänner 2009 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 4. August 2008 wies das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.) darauf hin, dass er offenbar übersehen habe, die Einkommensteuererklärung 2007 fristgerecht einzureichen. Er werde ersucht, dies bis 25. August 2008 nachzuholen. Nachdem der Bw. diesem Ersuchen keine Folge geleistet hatte, forderte ihn die Abgabenbehörde – unter Androhung einer Zwangsstrafe von 300,00 € – abermals zur Erklärungsabgabe bis 10. Dezember 2008 auf. Da der Bw. auch diese Frist ungenutzt verstreichen ließ, wurde die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 16. Jänner 2009 festgesetzt. Gleichzeitig wurde er aufgefordert, die Erklärung bis 6. Februar 2009 einzureichen.

Da die Einkommensteuererklärung 2007 auch nach Vorschreibung der Zwangsstrafe nicht einlangte, ermittelte die Abgabenbehörde die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege. Der Einkommensteuerbescheid erging am 7. April 2009 und führte – im Vergleich zur bisher festgesetzten Einkommensteuer – zu einer Abgabengutschrift von 727,61 €.

Infolge einer gegen den Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung wurden bisher unberücksichtigt gebliebene Werbungskosten und Sonderausgaben in die Steuerberechnung einbezogen und die Beteiligung des Bw. an der Fa. C, deren Höhe zum Zeitpunkt der Schätzung noch nicht festgestanden und die mit 3.000,00 € geschätzt worden war, auf -167,97 € berichtet. Aus diesen Änderungen resultierte eine in der Berufungsvorentscheidung festgesetzte Abgabengutschrift von 1.779,24 €.

Über den am 18. Juni 2009 eingelangten Vorlageantrag wurde bislang nicht abgesprochen.

In der gegen den die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass die Abgabenbehörden nur dann zur Verhängung einer Zwangsstrafe berechtigt seien, wenn die angeordnete Leistung sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lasse. Der Abgabenbehörde sei seit Jahren bekannt, dass die Voraussetzungen des § 39 Abs. 1 zweiter Satz EStG, jene des § 41 Abs. 1 EStG jedoch nur in Zusammenhang mit Einkünften im Sinne des § 188 BAO vorlägen, sodass eine Veranlagung seiner lohnsteuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 41 Abs. 2 EStG oder nach den Mitteilungen gemäß § 295 BAO erfolge. Wenn er ungeachtet dessen vom Finanzamt zur Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2007 aufgefordert worden sei, so sei die Veranlagung trotzdem durch Dritte entsprechend dieser Mitteilung zu bewerkstelligen, sodass die Abgabenbehörde nicht berechtigt sei, eine Zwangsstrafe festzusetzen. Wäre sie dennoch berechtigt, unterlasse die Höhe der Zwangsstrafe ihrem Ermessen. 2001 hätten sich die Zwangsstrafen für die Unterlassung von vergleichbaren Steuererklärungen allenfalls auf 72,67 € (1.000,00 S) belaufen; eine Erhöhung innerhalb von acht Jahren auf das 4,13-fache (rund 40 % pro Jahr) sei jedenfalls sittenwidrig. Es werde daher beantragt, die Zwangsstrafe auf dem Konto wieder gutzuschreiben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass der Bw. die Einkommensteuererklärung 2007 bis dato nicht abgegeben habe und die Besteuerungsgrundlagen aus diesem Grund hätten geschätzt werden müssen. Der Bw. habe auch in den Vorjahren immer wieder zur Erklärungsabgabe aufgefordert werden müssen. Diesen Aufforderungen sei er regelmäßig nicht nachgekommen, sodass beispielsweise auch für 2006 eine Zwangsstrafe verhängt worden sei. Die Aufforderung zur Einreichung der Abgabenerklärung stelle eine Anordnung auf Grund gesetzlicher Befugnisse dar, deren Befolgung mittels Zwangsstrafe durchgesetzt werden könne. Der Festsetzung sei eine Aufforderung bzw. Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO vorangegangen, sodass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung der Zwangsstrafe gegeben gewesen seien. Die Festsetzung der Zwangsstrafe liege im Ermessen, wobei insbesondere das Verhalten des Abgabepflichtigen, der Umfang und die Vordringlichkeit des Verfahrens sowie die Höhe der allfälligen Steuernachforderung oder auch die Chancen auf Erfolg

des Zwangsmittels unter Berücksichtigung der bisherigen Aktenlage zu würdigen seien. Weiters könne der Grad des Verschuldens (Nachlässigkeit oder Bewusstheit und Absicht des Nichterfüllens behördlicher Aufträge) berücksichtigt werden.

Der Bw. habe bereits in den Vorjahren an die Abgabe der Steuererklärungen für 2001, 2004, 2005 und 2006 erinnert werden müssen. Der nunmehrige Wiederholungsfall zeige, dass der Abgabepflichtige die Pflicht zur pünktlichen Erklärungsabgabe vernachlässige. Die Zwangsstrafe betrage nur 6 % der gesetzlichen Maximalhöhe von 5.000,00 € und sei daher angemessen und beim bisherigen steuerlichen Verhalten des Bw. – beharrliche Nichtabgabe der Steuererklärungen 2006 und 2007, Erinnerung zur Abgabe der Steuererklärungen für die Jahre 2001, 2004 und 2005 – als durchaus am unteren Rand der möglichen im Einzelfall angemessenen Bandbreite zu bewerten. Dabei werde die fortwährende Vernachlässigung der Pflicht zur pünktlichen Einreichung der Abgabenerklärungen dem Einkommen des Abgabepflichtigen gegenüber gestellt.

Im Vorlageantrag vom 15. Juni 2009 wandte der Bw. ein, der Abgabenbehörde sei seit dem Veranlagungszeitraum 1982 bekannt, dass seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausschließlich gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt würden, daher Mitteilungen gemäß § 295 erfolgten und er ansonsten nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehe. Diese Feststellungen ergingen nicht an ihn, sondern an das zuständige Wohnsitzfinanzamt. Es stehe seit Jahrzehnten klar und einwandfrei fest, dass er gar nicht in der Lage sei, seine gewerblichen Einkünfte entsprechend diesen Mitteilungen tatsächen- und wahrheitsgemäß zu erklären. Allenfalls wäre er auf nicht bescheidmäßig abgesprochene Bilanzergebnisse angewiesen, die bei den gegenständlichen Einkünften in der Mehrzahl durch diese Mitteilungen abgeändert würden und auch worden seien. Obwohl der Abgabenbehörde somit bekannt sei, dass die Offenlegung seiner Einkünfte durch Dritte (Arbeitgeber, Finanzamt 03) bewerkstelligt werde, habe sie versucht, diese durch den bekämpften Bescheid von ihm vor Erlassung dieser Mitteilung unter Berufung auf § 111 Abs. 1 BAO zu erzwingen. Da sich aber diese Leistung, die in erster Linie den Abgabenbehörden die Erfassung und Überprüfung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen ermöglichen solle, gerade wegen ihrer besonderen Beschaffenheit nur durch einen Dritten bewerkstelligen lasse, erweise sich der bekämpfte Bescheid insgesamt als rechtswidrig. Beantragt werde daher, diesen Bescheid aufzuheben.

### ***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. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.*

*Nach Abs. 2 leg.cit. muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.*

*Nach Abs. 3 leg.cit. idF BGBl. I 99/2007, in Geltung ab 29. Dezember 2007, darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 € nicht übersteigen.*

Der Zweck einer Zwangsstrafe liegt nicht in der Bestrafung des Abgabepflichtigen, sondern darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten.

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fällt beispielsweise auch die Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 28.10.1998, 98/14/0091).

*Nach § 133 Abs. 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenbehörde erfolgen.*

Eine Abgabenvorschrift im Sinne des § 133 Abs. 1 erster Satz ist zB § 42 EStG.

Nach § 42 Abs. 1 Z 1 EStG hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Wird demgemäß ein Abgabepflichtiger (durch Zusendung eines Vordrucks) zur Abgabe einer Steuererklärung aufgefordert, so ist diese Aufforderung auf eine gesetzliche Ermächtigung zurückzuführen, und der Abgabepflichtige hat dieser Aufforderung Folge zu leisten.

Nach § 134 Abs. 1 BAO ist die Abgabenerklärung ua. für die Einkommensteuer bis zum Ende des Monates April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärung ist bis Ende des Monates Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist unzulässig, wenn die Leistung, die erbracht werden soll, unmöglich oder unzumutbar ist oder wenn die Leistung bereits erbracht wurde. Erfüllbar ist eine Leistung dann, wenn der Verpflichtete objektiv dazu in der Lage ist und keine unzumutbaren Belastungen dadurch entstehen.

Der Abgabepflichtige ist selbst dann zur Abgabe der Erklärung verpflichtet, wenn sich niemand findet, der ihm bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Abfassung der entsprechenden Steuererklärung behilflich ist oder wenn er der Meinung ist, nicht abgabepflichtig zu sein. Diesfalls ist er nach bestem Wissen und Gewissen unter Verwendung der dafür vorgesehenen Vordrucke verpflichtet, zeitgerecht seine Erklärung abzugeben. Ob sein Wissen dazu

ausreicht, diese richtig abzugeben oder nicht, ist unmaßgeblich (vgl. VwGH 20.9.1988, 88/14/0066).

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung unvertretbarer Leistungen (somit solcher, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen) vorgeschrieben werden. Sind Dritte zur Leistung verpflichtet (zB hat der Arbeitgeber gemäß § 84 EStG dem Finanzamt Lohnzettel zu übermitteln), so darf dem Arbeitnehmer gegenüber keine Zwangsstrafe festgesetzt werden, um die Vorlage von Lohnzetteln zu erzwingen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 111 Tz 4). Auf Grund der nach § 84 EStG bestehenden Verpflichtung des Arbeitgebers, dem Finanzamt Lohnzettel zu übermitteln, kann dieser mittels Zwangsstrafe zur Erfüllung dieser Verpflichtung verhalten werden.

Von der Verpflichtung Dritter, der Abgabenbehörde gegenüber bestimmte Meldungen zu erstatten, ist die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Abgabe einer Steuererklärung, in die eine Vielzahl abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen aufzunehmen ist, deren Wahrheitsgehalt durch die Unterschrift des Steuerpflichtigen zu bestätigen ist, zu unterscheiden.

Der Bw. irrt daher, wenn er meint, die verlangte Einreichung der Abgabenerklärung könne durch Dritte bewerkstelligt werden. Im vorliegenden Fall oblagen lediglich die Übermittlung des Lohnzettels und die Bekanntgabe des auf ihn entfallenden Anteils aus seiner Beteiligung – somit nur die Offenlegung eines Teilbereichs seiner gesamten Verhältnisse – Dritten.

Da die Abgabenbehörde dem Bw. einen Erklärungsvordruck zusandte und ihn zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung für 2007 aufforderte, war § 133 Abs. 1 zweiter Satz iVm. § 42 Abs. 1 Z 1 EStG anzuwenden und war er zur Einreichung dieser Erklärung verpflichtet. Die Voraussetzungen des § 111 BAO für die Verhängung einer Zwangsstrafe lagen daher vor.

War dem Bw. zu diesem Zeitpunkt die Höhe seiner Beteiligung noch unbekannt, wäre es ausreichend gewesen, in der Einkommensteuererklärung auf diesen Umstand hinzuweisen.

Die seitens des Bw. ins Treffen geführte gesetzliche Regelung des § 295 Abs. 1 BAO ermöglicht gerade in einem Fall wie dem des Bw. eine Veranlagung unter Außerachtlassung der noch nicht festgestellten gewerblichen Einkünfte und nachträgliche Anpassung des Einkommensteuerbescheides bei Bekanntwerden dieser Einkünfte. Es besteht aber keine rechtliche Handhabe, die Einreichung der Einkommensteuererklärung zum gesetzlichen Termin zu unterlassen, weil die Höhe der gesamten Einkünfte noch nicht bekannt ist.

Die Verhängung der Zwangsstrafe ergeht als Ermessensentscheidung. Diese ist nach Billigkeit – unter Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei – und nach Zweckmäßigkeit – unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben – zu treffen.

Das Ermessen bezieht sich sowohl auf die Festsetzung dem Grunde wie auch der Höhe nach. Bei der Ermessensübung werden insbesondere die Höhe der allfälligen Steuernachforderung, der Verschuldensgrad und das bisherige Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sein.

Bereits für das Veranlagungsjahr 2001 kam der Bw. der mehrfachen Aufforderung der Abgabenbehörde, die Einkommensteuererklärung abzugeben, nicht nach, sodass eine Zwangsstrafe von 250,00 € festgesetzt wurde, die jedoch im Zuge eines Berufungsverfahrens mit stattgebender Berufungsvorentscheidung wiederum abgeschrieben wurde.

Für die Jahre 2002 und 2003 kam der Bw., der von der Quotenvereinbarung seines damaligen Steuerberaters umfasst war, seiner Abgabenverpflichtung nach, wogegen für die Jahre 2004 und 2005 die Abgabenerklärungen selbst nach Erinnerungen und Androhungen von Zwangsstrafen nicht eingereicht wurden, sodass die Besteuerungsgrundlagen für diese Jahre im Schätzungswege ermittelt werden mussten.

Für das Kalenderjahr 2006 wurde die Abgabenerklärung trotz Erinnerung, Androhung und Festsetzung einer Zwangsstrafe von 300,00 € nicht abgegeben und musste die Abgabenbehörde daher wiederum mit Schätzung der Bemessungsgrundlagen vorgehen.

Für den Veranlagungszeitraum 2008 dagegen wurde die Einkommensteuererklärung fristgerecht abgegeben.

Darüber hinaus wurde wegen Nichteinreichung der Einkommensteuererklärungen 2006 und 2007 ein Finanzstrafverfahren durchgeführt und über den Bw. eine Geldstrafe von 700,00 € verhängt. Die gegen das Straferkenntnis erhobene Berufung ist bis dato unerledigt.

Zwar ergab sich durch die Einkommensteuerveranlagung eine Gutschrift und lukrierte der Bw. durch die Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2007 keinen finanziellen Vorteil, doch war auf Grund seines bisherigen steuerlichen Verhaltens die Festsetzung der Zwangsstrafe nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach gerechtfertigt. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zu Recht festgehalten wurde, betrug die Zwangsstrafe nur 6 % der möglichen Höchststrafe von 5.000,00 € und war diese auch in Anbetracht des Einkommens des Bw. (er erzielte im Jahr 2007 Bruttoeinkünfte aus seiner nichtselbstständigen Tätigkeit in Höhe von rund 68.000,00 €, die gewerblichen Einkünfte waren, wie oa., vernachlässigbar) angemessen.

Dem Einwand des Bw., eine Erhöhung der Zwangsstrafe von 72,67 € (entspricht 1.000,00 S) im Jahr 2001 auf das 4,13-fache innerhalb von acht Jahren sei sittenwidrig, ist zu entgegnen, dass die einzelne Zwangsstrafe bis 31. Dezember 2001 den Betrag von 30.000,00 € und – wegen der Währungsumstellung auf Euro per 1. Jänner 2002 – bis 19. Dezember 2003 den Betrag von 2.180,00 € nicht übersteigen durfte. Von 20. Dezember 2003 bis 28. Dezember 2007 durfte die

einzelne Zwangsstrafe maximal 2.200,00 € betragen. Ab 29. Dezember 2007 wurde der zulässige Höchstbetrag auf 5.000,00 € erhöht und somit mehr als verdoppelt.

Innerhalb der jeweils gesetzlich geregelten Höchstgrenzen ist die Zwangsstrafe unter Berücksichtigung der oa. Ermessenskriterien auszumessen.

Wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2006 wurde bereits eine Zwangsstrafe von 300,00 € vorgeschrieben, sodass nicht nachvollziehbar ist, aus welchen Gründen die Festsetzung einer trotz Vorliegens eines Wiederholungsfalls gleich hohen und ohnehin im unteren möglichen Bereich angesiedelten Zwangsstrafe als sittenwidrig zu bezeichnen wäre.

Nicht einsichtig ist ferner, weshalb der Bw. auf die Erinnerungen der Abgabenbehörde und die Androhung der Zwangsstrafe nicht reagierte und seinen Standpunkt nicht bereits vor Festsetzung der Zwangsstrafe formulierte, um dadurch eine Klärung der Rechtslage, nämlich der Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärung ungeachtet der noch nicht vorliegenden Ergebnisse aus seiner Beteiligung, herbeizuführen.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe erschien nicht zuletzt auch unter dem Gesichtspunkt gerechtfertigt, dass Zweck der Zwangsstrafe ist, ein bestimmtes künftiges Verhalten herbeizuführen und der Bw. nach Verhängung der gegenständlichen Zwangsstrafe die Einkommensteuererklärung 2008 fristgerecht einreichte.

Auf Grund der dargestellten Überlegungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Oktober 2010