



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch RA Dr. E., vom 2. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 1. Dezember 2003 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Zwangsstrafe wird in Höhe von 200 € festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

- 1.) Mit Bescheid des Wohnsitzfinanzamtes X. vom 16. 9. 2003 wurde die Berufungswerberin (Bw.) ersucht, Abgabenerklärungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 7. 10. 2003 nachzureichen. Dieser Bescheid enthält den Hinweis, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen bereits abgelaufen sei und durch den genannten Termin nicht verlängert werde.
- 2.) Die Bw. brachte daraufhin am 29. 9. 2003 einen an den Vorstand des Wohnsitzfinanzamtes gerichteten Fristverlängerungsantrag mit folgendem Inhalt ein:  
*"Aufgrund meiner Anfragen vom 30. 6. 2003 (richtig: 7. 7. 2003) und 14. 7. 2003, die leider von Ihnen bisher ignoriert worden sind, bin ich gezwungen, unter Berufung auf das Datenschutzgesetz und auf die verfassungsmäßig verankerten Grundrechte, die Frist zur Abgabe der Jahreserklärungen 2002 bis zur vollständigen Aufklärung, was mit meinen Daten geschehen ist, zu verlängern..."*

3.) Das Finanzamt X. wies diesen Fristverlängerungsantrag ohne inhaltliche Auseinandersetzung mit Bescheid vom 30. 9. 2003 als verspätet zurück. Gleichzeitig wurde die Bw. aufgefordert, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2002 bis 7. 10. 2003 einzureichen.

4.) Da diese Frist ungenutzt verstrichen ist, forderte das Wohnsitzfinanzamt die Bw. mit weiterem Bescheid vom 16. 10. 2003 neuerlich zur Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2002 bis 6. 11. 2003 auf, widrigenfalls gegen sie eine Zwangsstrafe von 300 € festgesetzt werden könne (Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO).

5.) Da auch in der Folge keine Abgabenerklärungen eingelangt sind, setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 300 € mit Bescheid vom 1. 12. 2003 fest.

6.) Die am 2. 1. 2004 erhobene Berufung gegen den Zwangsstrafenbescheid, die auch einen Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO enthält, wurde wie folgt begründet:

*"... Für die ausführliche und detaillierte Begründung ist es zunächst unerlässlich, dass meine Anfragen an den Vorstand des Finanzamtes...vom 7. Juli 2003 sowie auch des weiteren vom 14. Juli 2003 ordnungsgemäß von ihm beantwortet werden. Dies stellt einen wesentlichen Teil dar, warum die betreffenden Jahreserklärungen nicht abgegeben werden konnten. Bevor diese Recherchen nicht abgeschlossen sind, ist es nicht möglich, eine vollinhaltliche Begründung abzugeben..."*

7.) Die Abgabenbehörde zweiter Instanz, der die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt wurde, erließ am 18. 9. 2006 gegenüber der Bw. einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO, mit welchem die Bw. aufgefordert wurde, die der Berufung anhaftenden Mängel einer fehlenden Erklärung, in welchen Punkten der Zwangsstrafenbescheid angefochten wird, und welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. b und c BAO), innerhalb von drei Wochen zu beheben, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen gilt.

Die Bw. entsprach dem Mängelbehebungsauftrag mit dem Mängelbehebungsschreiben vom 2. 10. 2006. Hieraus geht hervor, dass die Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides ("Nullfestsetzung") beantragt wird. Weiters nahm die Bw. auf ein von ihr gegen das Wohnsitzfinanzamt geführtes Verfahren vor der Datenschutzkommission Bezug, das nunmehr abgeschlossen sei. In diesem Verfahren habe die Datenschutzkommission "den herrschenden Missstand... bestätigt" und dem Wohnsitzfinanzamt aufgetragen, "dies lückenlos aufzuklären". Zudem wies die Bw. darauf hin, dass sie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt habe.

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

1.) In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorweg festzustellen, dass gemäß § 282 Abs. 1 BAO in der Fassung Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97, die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3) obliegt, außer 1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder 2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Die Berufung vom 2. 1. 2004 gegen den Zwangsstrafenbescheid vom 1. 12. 2003 enthält keinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Ein Vorlageantrag, in welchem ein derartiger Antrag noch gestellt werden hätte können, wurde nicht eingebracht, weil keine Berufungsvorentscheidung ergangen ist. Die Bw. hat einen Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat erstmals in der Berufung vom 12. 12. 2005 gegen den Bescheid des Wohnsitzfinanzamtes vom 15. 11. 2005 gestellt. Diese Berufung, die sich gegen die Festsetzung einer Zwangsstrafe infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen für 2004 richtet, ist aber nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens. Der in der Berufung vom 12. 12. 2005 enthaltene Antrag auf "mündliche Verhandlung und Senat" vermittelt keinen Rechtsanspruch auf Entscheidung durch den Berufungssenat im gegenständlichen Berufungsverfahren, selbst wenn sich dieser Antrag auf alle noch offenen Rechtsmittel betreffend "Zwangsstrafen der Vorjahre usw." erstreckte. Vielmehr hätte ein derartiger Antrag in der Berufung vom 2. 1. 2004 oder in einem allfälligen Vorlageantrag betreffend diese Berufung gestellt werden müssen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 282, Tz 4, und die dort zitierte Judikatur).

2.) In der Sache selbst ist die Bw. der Meinung, die Abgabe der Steuererklärungen für 2002 setze eine korrekte Beantwortung ihrer Anfragen vom 7. 7. 2003 und 14. 7. 2003 an den Vorstand des Wohnsitzfinanzamtes voraus. Nach der Aktenlage bezogen sich diese Anfragen auf den Versuch einer Akteneinsicht der Bw. am 10. 6. 2003, bei dem hervorkam, dass das Wohnsitzfinanzamt den Veranlagungsakt der Bw. über Ersuchen des Finanzamtes Y. an das ersuchende Finanzamt übermittelt hatte. Laut Aktenvermerk vom 14. 11. 2002 nahm das Finanzamt Y. in den Akt der Bw. im Zuge eines in seine Zuständigkeit fallenden Besteuerungsverfahrens (betreffend den Sohn der Bw.) Einsicht. Die gegenständlichen Anfragen der Bw. an ihr Wohnsitzfinanzamt betrafen die Rechtmäßigkeit der Aktenübermittlung an das Finanzamt Y., wobei die Bw. sowohl die Bekanntgabe der konkreten Gründe für die Akteneinsicht durch das ersuchende Finanzamt als auch Auskünfte darüber verlangte, welche Bediensteten des Finanzamtes Y. welche Ermittlungen durchgeführt hätten, wer den Auftrag hiezu erteilt habe, und unter welcher Aktenzahl diese Ermittlungen geführt worden seien.

Weiters stützt sich die Bw. auf das von ihrer anwaltlichen Vertreterin am 30. 12. 2003 eingebrachte Auskunftsbegehrten nach § 26 Datenschutzgesetz 2000, in welchem das Wohnsitzfinanzamt der Bw. um Bekanntgabe aller dokumentierten Datenbankabfragen ab dem 1. 1. 2000 bzw. um Offenlegung ersucht wurde, welche personenbezogenen Daten der Bw. an wen und zu welchem Zweck weitergegeben worden waren. Die in der Folge angerufene Datenschutzkommision hat der diesbezüglichen Beschwerde der Bw. insofern stattgegeben, als dem Wohnsitzfinanzamt aufgetragen wurde, der Bw. innerhalb von acht Wochen Auskunft über die zwischen dem 1. 1. 2000 und dem 30. 12. 2003 stattgefundenen Übermittlungen von zu ihrer Person verarbeiteten Daten durch das Wohnsitzfinanzamt an Dritte zu erteilen (vgl. Bescheid vom ..., GZ. ....). Die Bw. vertritt die Auffassung, dass das Wohnsitzfinanzamt diesem Auftrag nicht nachgekommen sei, weil die der Bw. mit Schreiben vom 17. 5. 2005 und 7. 7. 2005 erteilten Auskünfte nicht der Bestimmung des § 26 Abs. 1 Datenschutzgesetz 2000 entsprochen hätten.

Wie den weiteren Eingaben der Bw. vom 10. 5. 2004 und 24. 10. 2005 zu entnehmen ist, hegt die Bw. zudem den "dringende Verdacht des Datenmissbrauches" seitens des Wohnsitzfinanzamtes, weshalb es aus datenschutzrechtlicher Sicht gerechtfertigt erscheine, an das Wohnsitzfinanzamt solange keine Daten mehr zu übermitteln, bis "diese Umstände" vollständig aufgeklärt seien und die "Vertrauenswürdigkeit" wieder hergestellt sei.

3.) An dieser Stelle ist zunächst der Hinweis angebracht, dass es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, im Berufungsverfahren betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe infolge Nichtabgabe von Steuererklärungen Feststellungen darüber zu treffen, ob die Übermittlung des Veranlagungsaktes der Bw. an das Finanzamt Y., den dieses Finanzamt zur Feststellung eines von ihm zu ermittelnden Sachverhaltes in einem in seine Zuständigkeit fallenden Besteuerungsverfahren zu benötigen glaubte, etwa im Hinblick auf die Bestimmungen der §§ 114, 115, 158 und 48a Abs. 4 lit. a BAO gedeckt war. Ebenso wenig hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz darüber zu befinden, ob das Wohnsitzfinanzamt der Bw. dem Auftrag der Datenschutzkommision auf Auskunftserteilung gemäß § 26 Datenschutzgesetz 2000 in gesetzeskonformer Weise entsprochen hat oder nicht. Schließlich hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz auch nicht den von der Bw. geäußerten Verdacht einer Verletzung des Grundrechts auf Datenschutz zu prüfen, weil die Feststellung einer derartigen Rechtsverletzung der ausschließlichen Kompetenz der Datenschutzkommision vorbehalten wäre (§ 1 Abs. 1 und 5 iVm § 31 Abs. 2 DSG 2000). Im Übrigen hat die Datenschutzkommision in der oben erwähnten Entscheidung keinen "Datenmissbrauch", sondern eine Verletzung des Rechtes der Bw. auf Auskunftserteilung nach § 26 DSG 2000 festgestellt und dem Wohnsitzfinanzamt die Erteilung entsprechender Auskünfte aufgetragen.

4.) Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, kann im Hinblick auf den Spruch des angefochtenen erstinstanzlichen Bescheides somit nur die Beurteilung der Frage sein, ob die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig war.

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 Abs. 3 leg. cit. darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 2.200 Euro nicht übersteigen.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung kann die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden. 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 BAO (vgl. Ritz, aaO, § 133, Tz 11).

Eine Zwangsstrafenfestsetzung setzt die vorherige Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe in einer bestimmten Höhe voraus. Diese Voraussetzungen sind im Berufungsfall unstrittig gegeben.

Nach herrschender Auffassung ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe nur dann unzulässig, wenn die verlangte Leistung unmöglich, die Erfüllung unzumutbar oder bereits erfolgt wäre (vgl. zB VwGH 13. 9. 1988, 88/14/0084; Ritz, aaO., § 111, Tz. 3).

Objektiv möglich ist die Erbringung der Leistung, wenn der Erfüllung durch den Abgabepflichtigen – gemessen an den tatsächlichen Verhältnissen – keine äußerer, unüberwindbaren Hindernisse im Wege stehen. Die unter Androhung von Zwang verlangten Leistungen müssen, soll die sodann festgesetzte Zwangsstrafe rechtmäßig sein, erfüllbar sein. Unzumutbar wäre eine geforderte Leistung etwa dann, wenn sie nur unter unverhältnismäßig großem Aufwand erbracht werden könnte und der Aufwand hiefür in Relation zum möglichen Ergebnis in keinem Verhältnis zum objektiven behördlichen Interesse an der Leistung stünde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1201). Derartiges wird von der Bw. nicht behauptet.

Aus den Einwendungen der Bw. ergibt sich allerdings implizit, dass sich die Bw. an ihre Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen als nicht mehr gebunden erachtet. Dabei

unternimmt die Bw. den Versuch, aus der behaupteten Nichterteilung bestimmter Auskünfte durch das Wohnsitzfinanzamt bzw. aus der weiters behaupteten Verletzung des Grundrechtes auf Datenschutz Rechtfertigungsgründe für die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen abzuleiten.

Der diesbezügliche Standpunkt der Bw. verhilft der Berufung nicht zum Erfolg: Einerseits vermengt die Bw. in unzulässiger Weise abgabenrechtliche Verpflichtungen mit im Datenschutzgesetz festgelegten Rechten. Andererseits übersieht die Bw., dass die in den § 133 BAO iVm § 42 EStG und § 21 Abs. 4 UStG normierte persönliche Abgabenerklärungspflicht kraft Gesetzes als generelle, prinzipielle und vorbehaltlose Erklärungspflicht ausgestaltet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1503). Dies bedeutet, dass die sich aus den genannten Bestimmungen ergebenden Obliegenheiten von den zur Einreichung von Abgabenerklärungen verpflichteten Personen zu erfüllen sind, gleichgültig ob diese gesetzlich auferlegte Verpflichtung im Einzelfall als gerechtfertigt empfunden wird. Besteht wie im Streitfall Erklärungspflicht, wird diese weder durch den an die Abgabenbehörde gerichteten Vorwurf einer Beeinträchtigung rechtlich geschützter Interessen der erklärungspflichtigen Person berührt, noch kann die Erfüllung der Erklärungspflicht vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig gemacht werden. Demnach wird die Verletzung der Erklärungspflicht zum Zeitpunkt, in dem die Abgabenerklärungen einzureichen gewesen wären, nicht dadurch beseitigt, dass die Bw. ihre Bereitschaft zur Einreichung von Abgabenerklärungen unter der Voraussetzung bekundet hat, dass ihr bestimmte Auskünfte erteilt werden bzw. einem als "Missstand" gerügten behördlichen internen Vorgang auf eine der Bw. geboten erscheinende Weise nachgegangen wird. Träfe die Auffassung der Bw. zu, würde die persönliche Abgabenerklärungspflicht letztlich von Gesichtspunkten mitbestimmt, denen das Gesetz im gegebenen Zusammenhang keine Bedeutung beimisst. Eine Prüfung der Erklärungspflicht über die hiefür maßgeblichen Tatbestände hinaus ist im Abgabenrecht nicht vorgesehen.

Bloß der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass das DSG 2000 keine dem § 14 Abs. 3 DSG entsprechende Bestimmung enthält. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. 7. 2002, 2000/01/0423, ausgesprochen hat, findet sich die dort (ehemals) vorge sehene Pflicht einer Verwaltungsbehörde, ein von ihr geführtes Verwaltungsverfahren dann, wenn eine Partei behauptet, in ihren Rechten nach diesem Bundesgesetz verletzt zu sein, außer bei Gefahr im Verzug, bis zur Entscheidung über diese Vorfrage durch die Datenschutzkommission auszusetzen und gleichzeitig die Entscheidung bei der Datenschutzkommission zu beantragen, weder in der als Nachfolgebestimmung zu § 14 DSG begreifbaren Regelung des § 31 DSG 2000 noch an einer anderen Stelle des DSG 2000 wieder. Für das Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 24. 10. 2005, es sei "im Sinne des Datenschutzgesetzes", dem Wohnsitzfinanzamt bis zu einer dem § 26 DSG 2000 entsprechenden Auskunftserteilung

und vollständigen Aufklärung des Verdachtes auf Datenmissbrauch keine Abgabenerklärungen bzw. Daten mehr zu übermitteln, besteht somit auch aus datenschutzrechtlicher Sicht keine taugliche Grundlage.

5.) Die Verhängung einer Zwangsstrafe liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Norm (vgl. Ritz, aaO, § 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). Hieraus folgt nach Stoll, aaO, S. 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.

Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Bw. die Einreichung der Abgabenerklärungen aus den geschilderten Gründen konsequent verweigert, weshalb nicht erkennbar ist, mit welchem gelinderen Zwangsmittel die Bw. zur Erfüllung der ihr obliegenden Erklärungspflicht bewegt werden hätte können. Somit war die Festsetzung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zweckmäßig. Demgegenüber sind etwaige Unbilligkeitsgründe nicht ersichtlich.

Was die Höhe der Zwangsstrafe betrifft, so ist der Berufungswerberin allerdings zuzustehen, dass ihr steuerliches Verhalten in der Vergangenheit einwandfrei war. Aus der Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat dieses wesentliche Ermessenskriterium (vgl. Ritz, aaO, § 111 Tz. 10) bei der Bemessung der Zwangsstrafe in Höhe von 300 € bisher nicht ausreichend Berücksichtigung gefunden, sodass eine Herabsetzung auf 200 € gerechtfertigt erscheint.

Dem auf die ersatzlose Bescheidbehebung gerichteten Mehrbegehren konnte nicht entsprochen werden, weil es der Abgabenbehörde in einem Besteuerungsverfahren unbenommen bleiben muss, die Vorlage angeforderter Abgabenerklärungen mit den ihr zu Gebote stehenden Mitteln zu erzwingen, auch wenn die Partei einem derartigen Verfahrensschritt aus welchen Gründen immer ablehnend gegenübersteht, oder – wie im Streitfall – die Einreichung der Abgabenerklärungen an die Erfüllung bestimmter Bedingungen seitens der Abgabenbehörde geknüpft wird.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. Oktober 2006