



GZ. RV/1528-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe über 10.000,00 S entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **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**

In den Jahren 1999 bis 2000 wurde bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1994 bis 1998 durchgeführt. Das Datum des Prüfungsbeginnes war der 19. März 1999.

Am 13. April 1999 übergab der Betriebsprüfer der damaligen steuerlichen Vertretung der Bw. einen mit 12. April 1999 datierten Fragenvorhalt mit dem Ersuchen, die darin gestellten Fragen bis zum 26. April 1999 zu beantworten bzw. die angeforderten Unterlagen bis zu

diesem Datum beizubringen. Im Konkreten wurde die Bw. im Rahmen des umfangreichen, 20-seitigen, Ergänzungsersuchens um Beantwortung der im Zusammenhang mit der laufenden Betriebsprüfung aufgeworfenen Fragen sowie um Vorlage der diesbezüglich benötigten Unterlagen gebeten.

Weil die Vorhaltsbeantwortung aber auch bis zum 1. Juni 1999 nicht erfolgte, wurde die Bw. mit Erinnerung vom 1. Juni 1999 aufgefordert, den Vorhalt zur laufenden Betriebsprüfung vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllt bis zum 16. Juni 1999 zu beantworten. Gleichzeitig wurde der Bw. angedroht, dass im Falle der Nichtbefolgung der Anordnung innerhalb der gesetzten Frist eine Zwangsstrafe in Höhe von 10.000,00 S (726,73 €) verhängt werden könne.

Den diesbezüglichen Ausführungen im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 21. Juni 2000 zufolge wurde die angesprochene Erinnerung vom 1. Juni 1999 der steuerlichen Vertretung am selben Tag übergeben.

Wie dem Betriebsprüfungsbericht des weiteren zu entnehmen ist, wurden die per Vorhalt vom 12. April 1999 abverlangten Unterlagen auch anlässlich einer am 16. Juni 1999 zwischen den Organen der Betriebsprüfung und der steuerlichen Vertretung stattgefundenen Besprechung nicht vollständig vorgelegt.

Da dem Ersuchen um Beantwortung der im Zusammenhang mit der abgabenbehördlichen Prüfung an die Bw. gerichteten Fragen bzw. um Vorlage der diesbezüglich abverlangten Unterlagen nach Ansicht der Behörde auch bis zu der mit Erinnerung vom 1. Juni 1999 gesetzten Frist (16. Juni 1999) nicht vollständig entsprochen worden ist, erfolgte die Festsetzung der angedrohten Zwangsstrafe von 10.000,00 S (726,73 €) mit Bescheid vom 17. Juni 1999. Gleichzeitig wurde die Bw. unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe von 10.000,00 S neuerlich angehalten, die abverlangten Unterlagen bzw. die Vorhaltsbeantwortung innerhalb der nun bis zum 30. Juni 1999 verlängerten Frist nachzubringen.

Der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 17. Juni 1999 wurde der steuerlichen Vertretung der Bw. am selben Tag übergeben.

Am 21. Juni 1999 langte beim zuständigen Finanzamt ein als Stellungnahme zu dem Ersuchen um Ergänzung vom 12. April 1999 bezeichnetes Schreiben ein, im Rahmen dessen zu den 11 Fragepunkten des in Rede stehenden Vorhaltes ausführlich Stellung genommen wurde. Auf dem dazugehörigen Briefumschlag befindet sich ein roter Freistempelabdruck der damaligen steuerlichen Vertretung der Bw., aus welchem hervorgeht, dass die Postaufgabe des Schriftstückes am 16. Juni 1999 erfolgte.

In der Folge brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 19. Juli 1999 gegen den angeführten Bescheid Berufung ein und beantragte die Bescheidaufhebung bzw. die Stornierung der festgesetzten Zwangsstrafe.

Begründend führte die Bw. zunächst aus, dass im Rahmen der in Rede stehenden Betriebsprüfung ein Fragenvorhalt mit Fristsetzung letztlich bis 1. Juni 1999 persönlich übergeben worden sei. Mit Erinnerung vom 1. Juni 1999 sei eine Zwangsstrafe in Höhe von 10.000,00 S angedroht worden, falls der Fragenvorhalt nicht vollständig und ordnungsgemäß bis zum 16. Juni 1999 beantwortet werden sollte.

Wie die Bw. weiters ausführte, sei der Vorhalt aber sehr umfangreich gewesen. Da überdies weitere Vorhalte bezüglich anderer, gleichzeitig mitgeprüfter Gesellschaften abzuklären gewesen seien, habe das Antwortschreiben erst am 16. Juni 1999 fertig gestellt und zur Post gegeben werden können.

Am folgenden Tag, dem 17. Juni 1999, habe der Betriebsprüfer bereits in der Früh den Bescheid betreffend die Festsetzung der Zwangsstrafe von 10.000,00 S überbracht. Im Rahmen der am 16. Juni 1999 abgehaltenen Besprechung seien Punkte des Vorhaltes zum Teil bereits abgeklärt worden.

Abschließend hielt die Bw. daher fest, dass nach ihrer Ansicht die unterlassene Handlung somit rechtzeitig nachgeholt worden sei und beantragte die Stattgabe der Berufung.

In weiterer Folge erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung vom 20. September 1999, im Rahmen derer die Behörde davon ausging, dass die erfolgte Festsetzung der Zwangsstrafe von 10.000,00 S mit Bescheid vom 17. Juni 1999 zu Recht erfolgt sei.

Dies wurde im Wesentlichen damit begründet, dass auch am letzten Tag der mit Erinnerung vom 1. Juni 1999 eingeräumten Frist zur Vorhaltsbeantwortung (16. Juni 1999) keine gänzliche Beantwortung der gestellten Fragen und keine vollständige Übergabe der abverlangten Unterlagen erfolgt sei.

So habe am 16. Juni 1999 eine Besprechung zwischen der steuerlichen Vertretung der Bw. und den Organen der Betriebsprüfung stattgefunden, im Rahmen derer weder alle vorhaltsgegenständlichen Fragen beantwortet, noch alle angeforderten Unterlagen vorgelegt worden seien.

Bezug nehmend auf das Berufungsvorbringen, wonach die Beantwortung des Vorhaltes am 16. Juni 1999 fertig gestellt und an das Finanzamt übermittelt worden sei, verwies die Behörde darauf, dass die beabsichtigte Übermittlung der Vorhaltsbeantwortung anlässlich der vorgenannten Besprechung nicht erwähnt worden sei, weshalb zum Zeitpunkt der Fest-

setzung der Zwangsstrafe am 17. Juni 1999 von einer unvollständigen Vorhaltsbeantwortung ausgegangen werden konnte.

Zudem sei die mit dem Datum der Postaufgabe vom 16. Juni 1999 versehene, schriftliche Beantwortung erst am 21. Juni 1999 bei der Abgabenbehörde eingelangt.

Da nach der in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Ansicht jedoch auch diese Vorhaltsbeantwortung noch immer unvollständig geblieben und damit der Aufforderung der Behörde mit diesem Anbringen nicht zur Gänze entsprochen worden sei, erübrige sich ein Eingehen auf die Rechtzeitigkeit der Einbringung.

Im Zuge des weiteren Verfahrens stellte die Bw. rechtzeitig einen mit 21. Oktober 1999 datierten Antrag auf Vorlage der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Zwangsstrafe an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die gegenständliche Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 10.000,00 S wurde daher der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In weiterer Folge wurde die in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft gegründete Bw. unter gleichzeitiger Änderung des Firmenwortlautes gemäß §§ 239 ff AktG in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung umgewandelt.

### ***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 § 111 Abs. 2 BAO 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 Abgabepflichtigen 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 dienen der Offenlegung u.a. sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen oder für die Festsetzung der Abgaben bilden.

Dabei ist festzuhalten, dass die Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung im Wege der Vorlage von Unterlagen nur dann besteht, wenn diese gesetzlich angeordnet ist (siehe dazu erneut, Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, 2. überarbeitete Auflage, Seite 265, Rz. 2 zu § 119).

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen. § 138 Abs. 2 BAO zufolge sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Der Bestimmung des § 161 Abs. 1 BAO zufolge hat die Abgabenbehörde durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

§ 161 Abs. 2 BAO normiert, dass die Abgabenbehörde den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern kann (Bedenkenvorhalt).

Bezogen auf den Berufungsfall ergibt sich die Verpflichtung, Vorhalte zu beantworten bzw. fehlende Unterlagen vorzulegen und der Behörde zuzuleiten, aus der Bestimmung des § 119 BAO in Verbindung mit § 138 Abs. 2 BAO bzw. mit § 161 Abs. 1 und 2 BAO (vgl. Stoll, BAO – Kommentar, Band 2, Stand: 1994, Seite 1362 und 1366 zu § 119).

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass ein Abgabepflichtiger zur Erfüllung der dem Gebot der Offenlegung dienenden Vorhaltsbeantwortung bzw. Vorlage von Unterlagen im Wege des § 111 BAO verhalten werden kann (siehe VwGH 19.4.1977, 2331/76; VwGH 28.2.1989, 86/14/0033).

Im vorliegenden Fall ist die Bw. dem im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Ersuchen um Beantwortung der gestellten Fragen bzw. um Vorlage der angeforderten

Unterlagen vom 12. April 1999 selbst nach Ausschöpfung einer von der Behörde verlängerten Frist nicht nachgekommen.

Daher wurde die Bw. zunächst zu Recht jeweils gemäß § 111 Abs. 2 BAO unter Setzung einer angemessenen Frist bis zum 16. Juni 1999 und Androhung einer Zwangsstrafe an die Erfüllung der ihr obliegenden Verpflichtungen erinnert.

Unter der weiteren Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bw. auch die im Erinnerungsschreiben gesetzte Frist verstreichen ließ, ohne den Vorhalt vollständig zu beantworten bzw. die angeforderten Unterlagen zur Gänze beizubringen, ist zunächst davon auszugehen, dass die bekämpfte Festsetzung der angedrohten Zwangsstrafe mit Bescheid vom 17. Juni 1999 grundsätzlich auf Grund gesetzlicher Befugnisse erfolgte und daher zulässig war.

Soweit die Bw. aber im Rahmen der Berufungsbegründung einwendet, die Beantwortung des Fragenvorhaltes bereits am 16. Juni 1999 fertig gestellt und somit die unterlassene Handlung im Sinne des Erinnerungsschreibens rechtzeitig (Postaufgabe nachweislich 16. Juni 1999) nachgeholt zu haben, ist Folgendes zu entgegnen:

Es ist richtig, dass eine Zwangsstrafe nicht verhängt werden darf, wenn die zu erzwingende Leistung objektiv unmöglich oder unzumutbar oder bereits vor Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgt wäre (vgl. VwGH 16.2.1994, 93/13/0025).

Wurde die Leistung daher erbracht, so ist der geforderte Zustand eingetreten und es bedarf seitens der Behörde keines Zwanges mehr (vgl. Stoll, BAO – Kommentar, Band 2, Stand: 1994, Seite 1201 zu § 111). Maßgebend ist dabei der Zeitpunkt der Wirksamkeit des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides (siehe dazu VwGH 22.4.1991, 90/15/0186).

Dies trifft aber im Berufungsfall nicht zu. Die Bw. übersieht nämlich, dass im gegenständlichen Fall das behördlich angeordnete Verhalten von der Bw. nicht zur Gänze erfüllt wurde.

So geht aus dem Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung vom 21. Juni 2000 ausdrücklich hervor, dass die erbetenen Unterlagen im Rahmen der am 16. Juni 1999 stattgefundenen Besprechung *nicht vollständig* vorgelegt werden konnten. Wie im Betriebsprüfungsbericht weiters festgehalten ist, langten am 21. Juni 1999 *einige* der abverlangten Unterlagen beim Finanzamt ein.

Im Ergebnis ist daher davon auszugehen, dass die Bw. der Aufforderung des Finanzamtes zur Vorlage der Vorhaltsbeantwortung bzw. der angeforderten Unterlagen nicht vollständig nachgekommen ist.

Dennoch erfolgte die Festsetzung der Zwangsstrafe mit angefochtenem Bescheid vom 17. Juni 1999 nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus folgendem Grund nicht zu Recht:

Zu beachten ist nämlich, dass die bescheidmäßige Festsetzung einer Zwangsstrafe als Ermessensentscheidung ergeht. Die Verhängung einer Zwangsstrafe liegt somit sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 30.9.1993, 92/17/0215).

Die Behörde hat bei der Ausübung des Ermessens gemäß § 20 BAO die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Beachtung aller in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen (vgl. VwGH 22.2.2000, 96/14/0079).

Im vorliegenden Fall ist daher zu prüfen, ob die Verhängung einer Zwangsstrafe den nach § 20 BAO geforderten Grundsätzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit entspricht.

Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei" beizumessen, während dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" zukommt (vgl. VwGH 11. 12. 1992, 92/17/0178).

Es gilt aber jedenfalls, im Rahmen der Ermessensübung auf die besonderen Verhältnisse des einzelnen Falles Bedacht zu nehmen.

So entspricht es u.a. dem Gebot der Billigkeit im Sinne des § 20 BAO, im Rahmen der Ermessensübung Gründe zu beachten, die einen verzögerten Verfahrensablauf aus der Sicht des Abgabepflichtigen gerechtfertigt erscheinen lassen (vgl. Madlberger, ÖStZ 1987, 249).

Im Berufungsfall scheint es daher ungeachtet der im Vorfeld erfolgten Terminverschiebung in Anbetracht des sehr umfangreichen, 20 - seitigen Ergänzungsersuchens keineswegs billig, dem Erfordernis der vollständigen Vorhaltsbeantwortung innerhalb einer nur zweiwöchigen Nachfrist (von der Zustellung des Erinnerungsschreibens am 1. Juni 1999 an gerechnet) auch zu entsprechen.

In diesem Zusammenhang ist besonders Augenmerk darauf zu richten, dass die Bw. der ihr aufgetragenen Anordnung zur Vorhaltsbeantwortung zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe zwar nicht gänzlich, jedoch zum überwiegenden Teil nachgekommen ist.

Zum einen kam es im Rahmen der bereits angesprochenen Besprechung vom 16. Juni 1999 zu einer Erörterung der einzelnen Punkte des Ergänzungsersuchens. Im Zuge dessen konnten von der Bw. aber auch Unterlagen vorgelegt werden. Darüber hinaus wurde von der Bw. am selben Tag eine schriftliche, umfangreiche Vorhaltsbeantwortung fertig gestellt, welche am 21. Juni 1999 beim Finanzamt einlangte.

Zu den bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Erwägungen zählt diesfalls daher auch, dass zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe keine Gründe bestanden, die die Annahme rechtfertigten, die noch fehlenden Unterlagen würden nicht zeitnah nachgereicht.

Aus dem oben dargelegten Verhalten der Bw. bzw. der steuerlichen Vertretung ist vielmehr das erkennbare Bemühen zu erblicken, die behördlich abverlangte Leistung auch zu erfüllen.

In dieser Hinsicht ist zudem beachtlich, dass die steuerliche Vertretung der Bw. zeitgleich mit Vorhalteverfahren im Zusammenhang mit der Prüfung von verbundenen Gesellschaften konfrontiert war.

Es kann daher im vorliegenden Fall keine Rede davon sein, dass die Bw. aus erkennbarer Nachlässigkeit oder gar absichtlich einer abgabenbehördlichen Anordnung nicht (vollständig) nachgekommen ist.

Unter dem Aspekt, dass im Rahmen der Ermessensübung auch der Grad des Verschuldens Berücksichtigung finden soll, erscheint daher die Festsetzung einer Zwangsstrafe auf Grund der vorliegenden Sachlage als ungerechtfertigt.

Im Übrigen ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, dass eine Zwangsstrafe keine Pönalmaßnahme, sondern ein Mittel zur Durchsetzung eines verpflichtenden Verhaltens ist. Eine Zwangsstrafe bezweckt demnach nicht ein in der Vergangenheit begangenes Unrecht zu ahnden (vgl. Stoll, BAO – Kommentar, Band 2, Stand: 1994, Seite 1192 zu § 111). Zweck der Zwangsstrafe ist vielmehr, den Abgabepflichtigen zur Erbringung der von ihm geforderten und bisher verweigerten Leistung zu bringen.

Unter Beachtung des obigen Gesichtspunktes kann die Festsetzung der Zwangsstrafe bei der gegebenen Sachlage auch im Hinblick auf das Gebot der Zweckmäßigkeit nicht als gerechtfertigt erachtet werden.

Der unabhängige Finanzsenat gelangte daher unter Berücksichtigung der vorgenannten Umstände zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe in Höhe von 10.000,00 S mit Bescheid vom 17. Juni 1999 nicht zu Recht erfolgte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. Juni 2004