



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Fritz Wagner, 5630 Bad Hofgastein, Kurpromenade 12, vom 20. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 3. März 2006 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Zwangsstrafe wird in Höhe von 180 € festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 16. 11. 2005 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber (Bw.), die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 bis 2. 1. 2006 einzureichen. Da der Bw. diese Frist nicht einhielt, wurde er mit Bescheid vom 17. 1. 2006 unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe von 360 € neuerlich zur Erklärungsabgabe bis 7. 2. 2006 aufgefordert. Da der Bw. auch dieser Aufforderung nicht nachkam, setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 3. 3. 2006 in Höhe von 360 € fest.

Der steuerliche Vertreter des Bw. erhob gegen den Zwangsstrafenbescheid am 20. 3. 2006 Berufung, in welcher die ersatzlose Bescheidbehebung beantragt wurde. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die Einkommensteuererklärung 2004 – mit Ausnahme des fehlenden Ergebnisanteiles aus der Beteiligung des Bw. an der P-KEG – seit 30. 1. 2006 "einreichfertig" sei. Eine Anfrage des steuerlichen Vertreters beim Finanzamt betreffend die Höhe der Beteiligungseinkünfte des Bw. sei erfolglos geblieben, weil diese dem Finanzamt bis 15. 3. 2006 selbst nicht bekannt gewesen seien. Offenkundig habe somit das Finanzamt vom Bw. eine Leistung zu erzwingen versucht, welche der Bw. unter Beachtung des § 119 Abs. 1 BAO

nicht erbringen habe können. Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Einkommensteuererklärung 2004 nunmehr elektronisch, und zwar ohne Ansatz der Beteiligungseinkünfte des Bw. eingereicht werde.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11. 4. 2006 keine Folge. Dem Einwand, die Einreichung der Einkommensteuererklärung sei aus den in der Berufung angeführten Gründen nicht möglich gewesen, hielt das Finanzamt entgegen, dass es die im Zeitpunkt der Erlassung des Zwangsstrafenbescheides bekannten Umstände zu berücksichtigen gehabt habe. Der Berufung könne kein Erfolg beschieden sein, weil erst im Rechtsmittelverfahren Gründe vorgebracht worden seien, die, wären sie bereits vor der Verhängung der Zwangsstrafe vorgetragen worden, möglicherweise zu einer Fristverlängerung geführt hätten. Im Übrigen vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Einkommensteuererklärung auch ohne Kenntnis der Höhe der Beteiligungseinkünfte des Bw. eingereicht werden hätte können. Wäre die Erklärung in allen übrigen Punkten ausgefüllt abgegeben worden, hätte das Finanzamt die Beteiligungseinkünfte von Amts wegen berücksichtigt.

Im Vorlageantrag vom 15. 5. 2006 wiederholte der Bw. seinen Standpunkt. Ergänzend brachte er vor, dass er Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Pensionseinkünfte beziehe, deren Höhe dem Finanzamt aufgrund einer Mitteilung der bezugsauszahlenden Stelle bekannt gewesen sei. Wollte man der Auffassung des Finanzamtes bezüglich des amtswegigen Ansatzes der Beteiligungseinkünfte folgen, wäre die Einreichung der Einkommensteuererklärung gar nicht erforderlich gewesen, weil die Veranlagung "ohnehin von Amts wegen...vorgenommen" worden wäre. Die Festsetzung der Zwangsstrafe liege im Ermessen der Abgabenbehörde, das nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu üben sei. Dabei sei die Verhältnismäßigkeit der gewählten Mittel und die Relation zur Größe des Verfahrensgegenstandes zu beachten. Die Abgabenbehörde habe das ihr eingeräumte Ermessen missbraucht, weil dem Finanzamt sowohl im Zeitpunkt der Androhung als auch im Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe bekannt gewesen sei, dass der Bw. mangels Kenntnis der Höhe der Beteiligungseinkünfte seiner Offenlegungspflicht nicht in der geforderten Weise habe entsprechen können. Weiters sei zu berücksichtigen, dass die zwischenzeitig erfolgte Einkommensteuerveranlagung 2004 zu einer Abgabengutschrift von 5.191,69 € geführt habe.

### ***Über die Berufung 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 Vorlage von Steuererklärungen durch den Abgabepflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden. Dies ergibt sich aus der obigen Bestimmung in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff BAO.

Eine Zwangsstrafenfestsetzung setzt die vorherige Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe in einer bestimmten Höhe voraus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 111, Tz. 7). Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im Berufungsfall 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. Ritz, a. a. O., § 111, Tz. 3). Objektiv möglich ist die Erbringung der Leistung, wenn der Erfüllung durch den Abgabepflichtigen – gemessen an den tatsächlichen Verhältnissen – keine äußeren, 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 hierfür in Relation zum möglichen Ergebnis in keinem Verhältnis zum objektiven behördlichen Interesse an der Leistung stünde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, S. 1201).

Der Bw. meint, die Verhängung der Zwangsstrafe sei unzulässig, weil es ihm infolge Unkenntnis der Höhe seiner Beteiligungseinkünfte zu dem vom Finanzamt festgelegten Termin für die Erklärungsabgabe nicht möglich gewesen sei, der ihm obliegenden Offenlegungs- bzw. Erklärungspflicht in vollem Umfang nachzukommen. Da die P-KEG nicht durch den steuerlichen Vertreter des Bw. vertreten worden sei, habe dieser die Einkommensteuererklärung des Bw. nicht zur Gänze fertig stellen können. Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist dieser Einwand nicht berechtigt, weil sich aus dem bloßen Umstand, dass die Höhe einer in die Einkommensteuererklärung aufzunehmenden Einkunftstangente im Zeitpunkt der geforderten Erklärungsabgabe noch nicht feststeht, nicht die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit einer Einreichung der betreffenden Abgabenerklärung ergibt. Wie dazu bereits das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, wäre es dem steuerlichen Vertreter des Bw. möglich (und auch zumutbar) gewesen, das Finanzamt in geeigneter Weise auf die der Höhe nach noch nicht bekannten Beteiligungseinkünfte des Bw. hinzuweisen und die im Übrigen bereits ausgearbeitete Abgabenerklärung fristgerecht einzureichen. Bestand im Zeitpunkt, zu dem die Einkommensteuererklärung über Aufforderung des Finanzamtes einzureichen gewesen wäre, noch keine endgültige Erkenntnis über den gegenständlichen Sachverhalt, so berechtigte dies den Bw. nicht zur Nichteinreichung der Steuererklärung. Vielmehr hätte der Bw. die für die bestandene Ungewissheit maßgeblichen Gründe gegenüber dem Finanzamt offen legen

müssen, wodurch einerseits der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO entsprochen und andererseits die Veranlagungstätigkeit nicht behindert worden wäre (vgl. Stoll, a. a. O, S 1515).

Der Bw. vertritt weiters die Auffassung, dass das Finanzamt das bei der Festsetzung der Zwangsstrafe zu übende Ermessen überschritten habe, indem es insbesondere den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel außer Acht gelassen habe. Dazu ist zunächst festzustellen, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat. Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Norm, wobei die im § 20 BAO erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit grundsätzlich und subsidiär zu beachten sind (vgl. nochmals Stoll, a. a. O., S. 207).

Der Bw. ist den mehrmaligen Aufforderungen zur Einreichung der Steuererklärungen erst nach Verhängung der Zwangsstrafe nachgekommen. Er muss sich das Verhalten des mit der Abgabe der Einkommensteuererklärung beauftragten und damit in Verzug geratenen steuerlichen Vertreters anrechnen lassen. Im Berufungsverfahren ist nicht hervorgekommen, dass der vom Finanzamt geforderte Erfolg auch ohne Anwendung eines Zwangsmittels erreichbar gewesen wäre. Somit war die Festsetzung der Zwangsstrafe aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zweckmäßig. Etwaige Unbilligkeitsgründe sind nicht zu erkennen, zumal der Umstand, dass die Beteiligungseinkünfte des Bw. bis zum 7. 2. 2006 betragsmäßig noch nicht feststanden, der Abgabe der Einkommensteuererklärung zu diesem Termin nicht entgegenstand.

Bezüglich der Höhe der Zwangsstrafe fällt zu Ungunsten des Bw. lediglich ins Gewicht, dass er bereits mit der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2003 in Verzug geraten ist, sodass mit Bescheid vom 30. 5. 2005 eine Zwangsstrafe von 150 € festgesetzt wurde, welche allerdings mit Berufungsvorentscheidung vom 5. 7. 2005 wiederum in Wegfall gebracht wurde. Auf der anderen Seite ist dem Bw. einzuräumen, dass die Einkommensteuerveranlagung 2004 zu einer nicht unbeträchtlichen Gutschrift von rund 5.000 € geführt hat, weshalb dem Abgabengläubiger letztlich kein Nachteil aus der verspäteten Einreichung der Einkommensteuererklärung erwachsen ist (vgl. dazu Ritz, a. a. O., § 111, Tz. 10). Der Umstand, dass aus der Veranlagung 2004 – ebenso wie in den Vorjahren – eine Abgabengutschrift resultierte, lässt weder auf ein qualifiziertes Verschulden an der nicht rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärung noch auf eine grundsätzliche Neigung zur Verschleppung und Verzögerung von Abgabenverfahren (zum Vorteil des Bw.) schließen. Da die Einkommensteuererklärung für das Folgejahr 2005 pünktlich eingereicht wurde, erscheint auch die Befürchtung unangebracht, der Bw. werde in Hinkunft wiederum säumig werden. Nach Ansicht der Abgabenbe-

hörde zweiter Instanz spricht daher insgesamt nichts gegen eine Reduzierung der Zwangsstrafe auf die Hälfte des festgesetzten Betrages, womit auch dem vom Bw. angesprochenen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Mittel ausreichend Rechnung getragen wird.

Dem auf die ersatzlose Bescheidbehebung gerichteten Mehrbegehren konnte nicht entsprochen werden, weil es der Abgabenbehörde unbenommen bleiben muss, die Vorlage angeforderter Abgabenerklärungen mit den ihr zu Gebote stehenden Mitteln zu erzwingen. Eine gänzliche Abstandnahme von der verhängten Zwangsstrafe war auch nicht deshalb geboten, weil der Bw. die Aufforderung zur Einreichung der Einkommensteuererklärung am 20. 3. 2006 befolgt hat. Zwar sollen Zwangsstrafen nicht ein rechtswidriges Verhalten in der Vergangenheit ahnden, sondern ein bestimmtes künftiges Verhalten herbeiführen. Dies führt aber nicht zu einer Ermessensfehlerhaftigkeit bei der Festsetzung der Zwangsstrafe, nur weil jenes Verhalten, das durch eine derartige Zwangsmaßnahme erzwungen werden sollte, in der Folge gesetzt wurde (vgl. VwGH 22. 4. 1991, 90/15/0186).

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. April 2007