



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EP, geb. X, Adresse, vom 28. Jänner 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 16. Jänner 2009 setzte das Finanzamt gegenüber der Berufungswerberin (Bw.) wegen Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2007 eine Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 € fest. Gleichzeitig wurde ihr die Einreichung der Erklärung bis 6. Februar 2009 aufgetragen.

Bereits zuvor war die Bw. am 4. August 2008 an die Erklärungsabgabe erinnert und aufgefordert worden, diese bis 25. August 2008 nachzuholen. Nachdem diese Frist ungenutzt verstrichen war, wurde mit Bescheid vom 18. November 2008 die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 € angedroht und die Bw. gleichzeitig abermals aufgefordert, die Erklärung bis 9. Dezember 2008 abzugeben.

In der gegen die Zwangsstrafenfestsetzung fristgerecht erhobenen Berufung gab die Bw. im Wesentlichen an, die Einreichfrist bedauerlicherweise einfach übersehen zu haben. Damit das in Zukunft nicht mehr passiere, habe sie die Zugangsberechtigung zu FinanzOnline beantragt, wo die Abgabe der Steuererklärung sehr bedienerfreundlich möglich sei. Ihr Gesamteinkommen sei so

gering, dass sich aller Voraussicht nach für 2007 keine Steuer ergeben werde. Die Zwangsstrafe stelle eine unverhältnismäßig hohe Strafe dar, die sie nicht zuletzt auf Grund der Tatsache, dass sie ihre Steuererklärungen bisher stets zeitgerecht abgegeben habe, als extreme Härte empfinde. Sie ersuche daher, ausnahmsweise Nachsicht walten zu lassen und die festgesetzte Zwangsstrafe ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2009 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet ab. Die Abgabenerklärung sei nach mehrmaligen Erinnerungen nicht fristgerecht eingereicht worden, sodass eine Zwangsstrafe festzusetzen gewesen sei.

In ihrem Vorlageantrag vom 24. Februar 2009 verwies die Bw. auf ihre Berufung vom 28. Jänner 2009. Die festgesetzte Zwangsstrafe stelle für sie eine unverhältnismäßig hohe Strafe dar, die sie als extreme Härte empfinde, zumal dem Fiskus durch die verspätete Steuererklärung tatsächlich kein finanzieller Nachteil erwachsen sei. Sie ersuche daher abermals, ausnahmsweise Nachsicht walten zu lassen und die festgesetzte Zwangsstrafe ersatzlos aufzuheben, zumindest aber herabzusetzen.

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. darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 € nicht übersteigen.

Vor BGBI. I 99/2007, in Geltung ab 29. Dezember 2007, durfte die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 2.200,00 € nicht übersteigen.

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).

Entgegen dem Wortlaut bezweckt eine "Zwangsstrafe" nicht, ein unrechtmäßiges Verhalten zu bestrafen, sondern eine abgabenrechtlich gebotene Leistung herbeizuführen. Die Zwangsstrafe soll nicht ein in der Vergangenheit begangenes Unrecht ahnden, sondern die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele unterstützen und die Partei zur künftigen Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten verhalten (vgl. Stoll, BAO, 1192).

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

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 BAO ist zB § 42 Einkommensteuergesetz (EStG).

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

§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG lautet: *Sind im Einkommen Iohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagen, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730,00 € übersteigt.*

Unter den "anderen Einkünften" im Sinne des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG sind Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten, wie beispielsweise Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit, zu verstehen.

Der Aufforderung zur Einreichung einer Steuererklärung hat die Partei selbst dann zu entsprechen, wenn sie die Rechtsansicht vertritt, nicht abgabepflichtig zu sein (vgl. Ritz, BAO³, § 133 Tz 11).

Nach der Aktenlage bezieht die Bw. seit dem Kalenderjahr 2002 neben geringfügigen nichtselbstständigen Einkünften von der Gemeinde N weitere Einkünfte von der O AG aus ihrer Tätigkeit als Bausparkassen- und Versicherungsvertreterin. Diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifizierten Einnahmen werden der Abgabenbehörde auf Grund der Bestimmung des § 109a EStG gemeldet und sind Anlass dafür, dass die Bw. jährlich zur Einreichung einer Einkommensteuererklärung aufgefordert wird.

Die Einkommensteuererklärung 2007 wurde der Bw. am 19. Dezember 2007 zugesandt. Die Frist zur Einreichung – eine elektronische Übermittlung erfolgte nicht – endete daher am 30. April 2008.

Die Bw. ließ nicht nur diese Abgabefrist ungenutzt verstreichen, sondern reagierte auch auf zwei weitere Erinnerungsschreiben nicht mit der geforderten Einreichung der Einkommensteuererklärung. Vielmehr übermittelte sie diese erst rund neun Monate verspätet am 23. Jänner 2009, nachdem die Zwangsstrafe am 16. Jänner 2009 festgesetzt worden war. Ihre Rechtfertigung, die Frist einfach übersehen zu haben, erscheint im Lichte der mehrfachen Erinnerungsschreiben der Abgabenbehörde daher nicht sehr glaubwürdig.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 erging, nachdem am 5. Februar 2009 ein Vorhalteverfahren eingeleitet worden war, am 16. März 2009.

Die Darstellung der Bw., ihre Steuererklärungen – mit Ausnahme der für das Veranlagungsjahr 2007 – zuvor stets zeitgerecht eingereicht zu haben, widerspricht der Aktenlage. Vielmehr gab sie die Einkommensteuererklärungen 2002 und 2004 erst nach Zugehen einer Erinnerung und die Erklärungen 2003, 2005 und 2006 nach Erinnerung und, nachdem die jeweiligen Erinnerungsschreiben unbeachtet geblieben waren, abermaliger Urgenz unter Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe, ab.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar ist. Umstände, die auf die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Leistungserbringung schließen ließen, brachte die Bw. weder vor, noch sind solche aus den vorliegenden Akten zu entnehmen.

Da die Bw. der Aufforderung, die Einreichung der Einkommensteuererklärung 2007 bis 9. Dezember 2008 nachzuholen, keine Folge leistete, die Verhängung einer Zwangsstrafe von 300,00 € bei Nichterfüllung angedroht worden war und die Leistungserfüllung weder unmöglich noch unzumutbar war, war die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde nach gerechtfertigt.

Ein Vorhalt erging nur rund zwei Wochen nach der Erklärungsabgabe, sodass die Verhängung der Zwangsstrafe auch aus Gründen der Prozessökonomie zweckmäßig war.

Bei der Ermessensübung werden bei der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen ua. das steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, die Höhe der allfälligen Steuernachforderung sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen sein.

Die Höhe der Abgabennachforderung ist somit nur eines von mehreren zu würdigenden Kriterien, sodass der Umstand, dass die Veranlagung zu keiner Steuernachforderung führt, für sich alleine noch nicht den Entfall oder die Reduzierung der festgesetzten Zwangsstrafe zur Folge hat.

Zwar führten die Einkommensteuerveranlagungen für die in die Betrachtung einbezogenen Jahre 2002 bis 2007 zu einer Einkommensteuervorschreibung von Null, doch nahm das Finanzamt auf Grund eines Ermittlungsverfahrens und einer Überprüfung der geltend gemachten Werbungskosten am 16. März 2009 die Verfahren für die Jahre 2003 bis 2006 wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide. In den neuen Sachbescheiden kürzte die Abgabenbehörde die geltend gemachten Betriebsausgaben (Nichtanerkennung von Telefonkosten, die der ebenfalls bei der Gemeinde N beschäftigte Gatte der Bw. von dort aus getätigt hatte, Kürzung der geschätzten Ausgaben um 50 %, Nichtanerkennung der für das KFZ neben dem Kilometergeld geltend gemachten AfA, wegen der Nichtvorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches

Anerkennung der beantragten Kilometergelder nur zu 70 %), wodurch höhere Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Ansatz kamen, welche bei der Bw. zwar nach wie vor zu keiner Einkommensteuerbelastung, bei ihrem Ehegatten aber zur Streichung des für die Jahre 2003 bis 2006 geltend gemachten und berücksichtigten Alleinverdienerabsetzbetrages führten.

Entsprechende Kürzungen der seitens der Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben bewirkten auch für das Veranlagungsjahr 2007 eine Erhöhung der gewerblichen Einkünfte und damit eine rückwirkende Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei ihrem Ehegatten.

Obwohl die gegenständliche Zwangsstrafenfestsetzung zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt war, reichte die Bw. die Einkommensteuererklärung 2008 wiederum erst nach Erinnerung weitaus verspätet am 7. Jänner 2010 ein. Die erklärungsgemäße Veranlagung hatte wiederum die Aberkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei ihrem Ehegatten zur Folge. Nachdem dieser die ihm zugesandte Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2008 nicht eingereicht hatte, wurden die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt und der Alleinverdienerabsetzbetrag – ebenso wie in der nach einer Berufung ergangenen Berufungsvorentscheidung – von vornherein nicht berücksichtigt.

Für das Jahr 2009 wurde die Arbeitnehmerveranlagung für den Ehegatten der Bw. mit Bescheid vom 22. Februar 2010 – unter Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages – durchgeführt. Die Frist zur Einreichung der der Bw. am 17. Dezember 2009 zugesandten Einkommensteuererklärung ist, sofern diese elektronisch eingereicht wird, bis dato noch nicht abgelaufen.

Der dargestellte Sachverhalt lässt erkennen, dass die Einkommensteuerveranlagung 2007 zwar nicht unmittelbar bei der Bw., auf Grund der Streichung des Alleinverdienerabsetzbetrages und dadurch bedingter Kürzung der beantragten Sonderausgaben bei ihrem Ehegatten aber zu einer nicht unbeträchtlichen Einkommensteuernachforderung von rund 800,00 € geführt hat.

Die Bw. konnte auf Grund der in den Vorjahren stets antragsgemäß erfolgten Veranlagung nicht davon ausgehen, dass die Abgabenbehörde für das Jahr 2007 die geltend gemachten Ausgaben kürzen, dadurch ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhen und ihrem Ehegatten den Alleinverdienerabsetzbetrag aberkennen würde, sodass die verspätete Einreichung der Steuererklärung 2007 nicht mit dem bewussten Hinauszögern der Rückforderung des Alleinverdienerabsetzbetrages, sondern vielmehr mit einer allgemeinen Nachlässigkeit gegenüber ihren abgabenrechtlichen Pflichten begründbar scheint.

Die Bw. reichte ihre Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2008 kein einziges Mal innerhalb der gesetzlichen Frist, sondern stets erst nach weiteren Aufforderungen durch die Abgabenbehörde ein, sodass ihr nicht etwa ausnahmsweise ein einmaliges Versehen oder Vergessen, sondern die wiederholte Missachtung gesetzter Fristen zur Last zu legen ist. Besonders schwer wiegt,

dass offenbar selbst die gegenständliche Zwangsstrafenfestsetzung, die die Bw. eigenen Angaben zufolge als extreme Härte empfindet, sie nicht davon abhalten konnte, ihr pflichtwidriges Verhalten fortzusetzen und die Einkommensteuererklärung 2008 wiederum mit großer Verspätung und erst nach Zugehen einer Erinnerung abzugeben.

Insgesamt ist die Höhe der Zwangsstrafe, die mit lediglich 6 % der möglichen Höchststrafe ausgemessen wurde, auch in Anbetracht des verhältnismäßig niedrigen Einkommens von 6.555,19 € der Bw. im Jahr 2007 als angemessen anzusehen, wobei insbesondere darauf Bedacht zu nehmen war, dass selbst eine Zwangsstrafe in dem durch die Bw. als überhöht empfundenen Ausmaß ihren vordringlichen Zweck, nämlich die Bw. künftig zur pünktlichen Abgabe ihrer Einkommensteuererklärung anzuhalten, nicht erfüllen konnte. Eine Herabsetzung der Zwangsstrafe erschien unter diesem Gesichtspunkt nicht gerechtfertigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 25. Mai 2010