

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Rennbahnstraße 43, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 23.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 21.03.2017, betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 250 € in der Sitzung am 9.11.2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 21.10.2016 teilte das Finanzamt der Beschwerdeführerin (Bf.) mit, sie hätte offenbar übersehen, die Einkommensteuererklärung 2015 fristgerecht einzureichen, und ersuchte sie ohne Androhung einer Zwangsstrafe, dies bis 14.11.2016 nachzuholen.

Da die Erklärung innerhalb der gesetzten Frist nicht einlangte, forderte das Finanzamt die Bf. neuerlich - diesmal unter Androhung einer Zwangsstrafe von 250 € - auf, dies bis 27.1.2017 nachzuholen.

Da auch diese Frist nicht eingehalten wurde, setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 21.3.2017, zugestellt am 23.3.2017, fest.

Am 24.3.2017 wurde - offenbar in Reaktion auf die Zustellung des obigen Bescheides - die Erklärung eingebracht.

In der Beschwerde wurde Folgendes vorgebracht:

"Die Leistungsverpflichteten müssen aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkennen können, was von ihnen verlangt wird, und die Abgabenbehörde hat die gesetzlichen Bestimmungen anzuführen, auf die sich ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stützt. Hier reicht die bloße Bezugnahme auf § 111 nicht aus (vgl. Stoll, BAO 1200).

Im Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist angeführt: 'Die mit Bescheid vom 5. Jänner 2017 angedrohte Zwangsstrafe wird gemäß § 111 BAO mit Euro 250,00 festgesetzt.'

Die gesetzlichen Bestimmungen, auf die die Abgabenbehörde ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stützt, fehlen (BFH 27.4.1955 BStBl 1955 III 178). Die Bezugnahme auf § 111 BAO reicht jedenfalls nicht aus (vgl. Felix, BB 1955, 723). Der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist daher rechtswidrig und daher aufzuheben.

Aus dem Wortlaut von § 111 Abs. 1 BAO (arg „Die Abgabenbehörden sind berechtigt [—]“) erschließt sich, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (vgl. Ritz, BAO⁵ § III Rz 10; Ellinger et al, BAO³ § 111 Anm 2, E 5; Stoll, BAO 1200). Die Abgabenbehörde hat dabei das Ermessen nach den Grundsätzen des § 20 BAO (Billigkeit und Zweckmäßigkeit) zu üben und die Ermessensausübung im Festsetzungsbescheid der Zwangsstrafe nachvollziehbar zu begründen. So genügt z. B. der alleinige Hinweis im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe, dass eine solche aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen erforderlich war, nicht, sondern stellt eine mangelhafte Begründung dar, aus der eine Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ersichtlich ist (vgl. BFG 8. 9. 2015, RV/7103552/2014). Die Begründung lautet wie folgt: 'Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie die vorgenannte Abgabenerklärung nicht bis 27. Jänner 2017 eingereicht haben.' Aufgrund mangelhafter Begründung ist daher der gegenständliche Bescheid rechtswidrig und daher aufzuheben.

Die Betriebsgründung von Frau (Bf.) war der Finanzverwaltung jedenfalls bekannt. Schon aus diesem Grund ist die Festsetzung der Zwangsstrafe unzumutbar. Eine Nachschau bzw. eine Prüfung durch die Finanzverwaltung St. Pölten hätte zu denselben Ergebnissen wie die Abgabe von Steuererklärungen geführt (siehe Stoll, BAO, 1201). Auch aus diesem Grund ist der Zwangsstrafenbescheid rechtswidrig und daher aufzuheben.

Es wird daher der Antrag gestellt, den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe von EUR 250,00 ersatzlos aufzuheben."

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeentscheidung:

"Unstrittig ist, dass die Bf ihrer Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe der Einkommensteuererklärungen für 2015 nicht nachgekommen ist und eine Erinnerung vom 21.10.2016, sowie eine bescheidmäßige Erinnerung unter Zwangsstrafenandrohung vom 05.01.2017 erfolglos blieben.

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. VwGH 28.10.1998, 98/14/0091, und VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366).

Da die gesetzliche Frist für die Einreichung der Steuererklärungen 2015 gemäß § 134 BAO mit Ende April 2015 bzw. Ende Juni 2015 endete, war die mit der Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 05.01.2017 gesetzte Nachfrist zur Erklärungsabgabe bis 27.01.2017 (drei Wochen) nicht unangemessen kurz. In diesem Bescheid war das Leistungsgebot - die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2015 - auch entgegen den Behauptungen der Bf. eindeutig determiniert.

Für einen Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabefestsetzung ist die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Der Verwaltungsökonomie steht es entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils - teilweise mehrfach - urgieren muss. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde die für eine Abgabefestsetzung erforderlichen Informationen allenfalls auch von Dritten beschaffen kann, rechtfertigt jedenfalls keineswegs die Nichtabgabe von Steuererklärungen, wenn eine Verpflichtung zur Abgabe dieser Steuererklärungen besteht.

Dass die Bf. oder ihr steuerliche Vertreter infolge eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses gehindert waren, sowohl die Erklärungen zeitgerecht abzugeben als auch rechtzeitig einen Fristverlängerungsantrag zu stellen, hat die Bf nicht behauptet. Es kann also davon ausgegangen werden, dass die Bf. an der nicht fristgerechten Einreichung der Abgabenerklärung ein Verschulden trifft, wobei ein allfälliges Verschulden des Vertreters dem Verschulden der Vertretenen gleichzuhalten ist (VwGH vom 13.3.1997, 93/14/0011, 22.1.2003, 2002/08/0259). Im gegenständlichen Fall hatte die Bf. fast 15 Monate bis zur erfolgten Festsetzung der Zwangsstrafe Zeit, die Abgabenerklärungen einzubringen.

Die Bf ist auch für das Jahr 2014 ihrer Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe der Einkommensteuererklärung nicht nachgekommen, es musste eine Zwangsstrafe festgesetzt werden, trotzdem wurden keine Einkommensteuererklärung eingereicht, die Veranlagung musste im Schätzungswege erfolgen.

Bei Würdigung all dieser Umstände ergibt sich im gegenständlichen Fall, dass die verhängte Zwangsstrafe von bloß 250 € - dies entspricht 5% des maximal möglichen Ausmaßes - äußerst gering und somit angemessen bemessen ist."

Im Vorlageantrag brachte die Bf. vor:

"Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 26. April 2017 (eingelangt am 28. April 2017) wurde die Beschwerde vom 23. März 2017 abgewiesen.

Trotz Detailkenntnissen über die gewerberechtlichen Einkünfte der (Bf.) wurden unverhältnismäßige Schätzungen im Bereich der Einkommensteuer vorgenommen. Darüber hinausgehend wurde auch eine Zwangsstrafe verhängt, wobei auch dem Finanzamt Waldviertel vollkommen klar sein musste, dass weder in der Vergangenheit noch in der Zukunft einkommensteuerpflichtige Einkünfte über EUR 11.000,00 erzielbar sind.

Obwohl Frau (Bf.) kein vorwerfbares Verschulden trifft, wurde auch in der Beschwerdeentscheidung dies unterstellt.

Darüber hinausgehend wurden nicht sämtliche Einwendungen, behandelt bzw. berücksichtigt.

Dieser Umstand zeigt sich auch darin, dass der Aussetzungsantrag in einer Zeit von über einem Monat am Finanzamtskonto seitens der Finanzverwaltung nicht angemerkt wurde, Weitere Einwendungen werden ausdrücklich vorbehalten.

Sämtliche Anträge aus der Beschwerde bleiben vollinhaltlich aufrecht."

Die Bf. beantragte weiters die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und eine Senatsentscheidung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhaltsfeststellungen

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist unstrittig, er ist aus den ersten vier Absätzen des Verfahrensgangs zu entnehmen. Das Zustelldatum des angefochtenen Bescheides ergibt sich aus dem Rückschein, demzufolge die Bf. persönlich den Bescheid übernommen hat.

2. Rechtliche Würdigung

§ 111 BAO lautet:

"(1) Die Abgabenbehörden sind 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.

(2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muß 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.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig."

In dem Bescheid vom 5.1.2017 über die Androhung einer Zwangsstrafe war die von der Bf. zu erbringende nicht vertretbare Leistung mit Nachholung der Abgabe der Einkommensteuererklärung 2015 bis 27.1.2017 ausreichend determiniert; dies verbunden mit dem Hinweis, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen bereits zum Zeitpunkt der Ausfertigung dieses Bescheides abgelaufen war.

Auch die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe war mit 250 € aus dem Bescheid klar ersichtlich.

Es konnte daher für die Bf. nicht der geringste Zweifel bestehen, welche Leistung sie zu erbringen hatte, und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärung verbunden sein werden (sh. Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 111 S 320). Auch die Frist, innerhalb der die Erklärungen abzugeben sind, ist mit ca. drei Wochen völlig ausreichend bemessen worden.

Zutreffend sind die Ausführungen der Bf., im angefochtenen Bescheid sei das Ermessen nicht begründet worden. Derartige Mängel führen aber nicht zur zwingenden Aufhebung dieses Bescheides. Die Bf. übersieht nämlich, dass Begründungsmängel im Abgabungsverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (sh. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN). Schon die Beschwerdevorentscheidung hat die von der Bf. vermisste Ermessensübung nachgeholt.

Ergänzend sei auf folgende für die Ermessensübung bei Zwangsstrafenfestsetzungen maßgebenden Umstände hingewiesen (sh. Ritz, BAO⁵, § 111, Tz 10):

- Das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei: Das Finanzamt weist zu Recht darauf hin, dass schon in Vorjahr wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2014 eine Zwangsstrafe festgesetzt wurde und letztlich die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO geschätzt werden mussten;
- Der Grad des Verschuldens der Partei (bzw. deren Vertreters): Die Bf. hat trotz zweimaliger Erinnerung die Einkommensteuererklärung 2015 nicht eingebracht; erst nach der Zwangsstrafenfestsetzung wurde dies nachgeholt;
- der abgabenrechtlichen Bedeutung des Falles: Dem Umstand, dass sich keine Nachforderung ergeben hat sowie den wirtschaftlichen Verhältnissen der Bf. wurde dadurch Rechnung getragen, dass die Zwangsstrafe an der unteren Grenze, nämlich bloß mit 250 €, festgesetzt wurde.

Warum bei diesen Umständen die Bf. kein vorwerfbares Verschulden treffen soll, wurde in keiner Weise auch nur ansatzweise begründet.

Wenn die Bf. schließlich auf "unverhältnismäßige Schätzungen im Bereich der Einkommensteuer" hinweist, übersieht sie, dass die Befugnis der Abgabenbehörden, die Bemessungsgrundlagen zu schätzen, unabhängig von ihrer Berechtigung besteht, die Abgabe der Erklärungen nach § 111 BAO zu erzwingen (sh. VwGH 3.3.1987, 86/14/0130).

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als rechtmäßig.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da keine Rechtsfrage strittig ist, sondern durch das BFG (neuerlich) Ermessen zu üben war.

Wien, am 13. November 2017