



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DB, geb. X, Adresse, vom 12. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 7. November 2007 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Zwangsstrafe mit 100,00 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22. August 2007 wies das Finanzamt die Berufungswerberin (Bw.) darauf hin, dass sie offenbar übersehen habe, die Einkommensteuererklärung 2006 fristgerecht einzureichen. Sie werde ersucht, dies bis 12. September 2007 nachzuholen. Nachdem die Bw. diesem Ersuchen keine Folge geleistet hatte, forderte sie die Abgabenbehörde am 24. September 2007 – unter Androhung einer Zwangsstrafe von 300,00 € – abermals zur Erklärungsabgabe bis 15. Oktober 2007 auf. Da die Bw. auch diese Frist ungenutzt verstreichen ließ, wurde die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 7. November 2007 festgesetzt. Gleichzeitig erging die Aufforderung, die Erklärung bis 28. November 2007 einzureichen.

Die Einkommensteuererklärung langte am 12. November 2007 ein; die Einkommensteuerveranlagung führte zu einer Gutschrift von 698,79 €.

In der gegen die Zwangsstrafenfestsetzung am 12. November 2007 erhobenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, vor dem 15. Oktober 2007 wegen der Abgabe der

Einkommensteuererklärung erstmals im Info-Center des Finanzamtes vorgesprochen zu haben. Wegen fehlender Unterlagen habe sie am 25. Oktober 2007 und am 2. November 2007 abermals vorgesprochen, sei aber nicht darauf hingewiesen worden, dass sie schriftlich um Fristverlängerung ansuchen müsse bzw. die Erklärung unvollständig abgeben solle. Eine vorherige Abgabe sei wegen beruflicher Überlastung und eines Bandscheibenvorfalles nicht möglich gewesen. Sie ersuche um Streichung der Strafe, da sie Alleinerzieherin mit einem Kind sei und die Bezahlung der Strafe zu großen finanziellen Problemen führen würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Bw. sei erstmals zur Erklärungsabgabe bis 12. September 2007 und am 24. September 2007 dazu abermals unter Androhung einer Zwangsstrafe aufgefordert worden. Innerhalb der gesetzten Frist seien jedoch weder die Steuererklärung abgegeben noch ein Fristverlängerungsansuchen gestellt worden. Den in der Berufung angeführten Gründen könne nicht gefolgt werden, zumal die Bw. bereits seit 2005 Einkünfte aus einer selbstständigen Tätigkeit erzielt und daher von der Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung Kenntnis habe.

Im Vorlageantrag vom 29. November 2007 führte die Bw. aus, die erste Aufforderung zur Einreichung der Einkommensteuererklärung bis 12. September 2007 nicht erhalten zu haben. Dies habe sie auch bei einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt bekannt gegeben. Sie habe sich dort erkundigen wollen, was sie zu machen habe, woraufhin ihr erklärt worden sei, dass sie eine Einkommensteuererklärung abzugeben habe. Sie habe die Erklärung am 2. November abgegeben, doch sei ihr von einer Dame erklärt worden, dass sie noch ein weiteres Formular ausfüllen müsse, da sie zwei Einkommen erzielt habe. Da sie die Zahlungsbestätigung der Gebietskrankenkasse nicht mit gehabt habe, habe sie das zweite Formular nicht ausfüllen können. Sie habe dann am 7. November 2007 das Formular wieder persönlich abgegeben. Gleichzeitig habe sie den Brief über die Zwangsstrafe erhalten. Da sie die Steuererklärung zeitgerecht nach der Aufforderung eingebbracht habe, ersuche sie, die festgesetzte Strafe zurückzunehmen. Der UFS möge entscheiden, dass die festgesetzte Strafe von 300,00 € zu erlassen sei, da sie die Einkommensteuererklärung nach Aufforderung des Finanzamtes fristgerecht eingebbracht habe. Da sie Alleinerzieherin mit einem Kind sei und diesen Betrag nicht auf einmal begleichen könne, stelle sie den Antrag, diesen vorerst festgesetzten Betrag in zehn Raten zu bezahlen. Ihr Einkommen betrage zurzeit 1.000,00 € monatlich. Für die Miete müsse sie 280,00 € und für Strom und Heizung weitere 70,00 € aufwenden.

Eine Einsicht in das Abgabenkonto der Bw. zeigte, dass die vorgeschriebene Zwangsstrafe durch die sich aus der Einkommensteuererklärung 2006 ergebende Gutschrift bereits vollständig entrichtet wurde.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 19. Juni 2009 bei der Referentin gab die Bw. im Wesentlichen an, die Einkommensteuererklärung 2006 am 7. November 2007 noch nicht beim Finanzamt abgegeben zu haben, weil diese wiederum nicht vollständig gewesen sei. Tatsächlich wurden sowohl die Einkommensteuererklärung 2006 als auch die gegenständliche Berufung am 12. November 2007 persönlich beim Finanzamt abgegeben.

Zu ihrem Bandscheibenleiden befragt, führte die Bw. an, dass dieses nicht von einer Dauer und Intensität gewesen sei, die es ihr unmöglich gemacht hätten, sich um ihre steuerlichen Angelegenheiten zu kümmern. Insgesamt habe eine Vielzahl von Problemen sie daran gehindert, ihre steuerlichen Pflichten ausreichend wahrzunehmen.

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 Anbringern 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 BGBl. 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).

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.

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 der Aktenlage wurde der Bw. die Einkommensteuererklärung 2006 am 15. Dezember 2006 zugesandt und lief die Frist zur Einreichung – eine elektronische Übermittlung erfolgte nicht – Ende April 2007 ab.

Die Bw. ließ nicht nur diese Abgabefrist ungenutzt verstreichen, sondern reagierte auch auf zwei weitere Erinnerungsschreiben – wobei sie das erste ihren Angaben zufolge nicht erhalten hat und das letzte die Androhung der Festsetzung einer Zwangsstrafe enthielt – nicht mit der geforderten Einreichung der Einkommensteuererklärung. Erst nach der Zwangsstrafenfestsetzung am 7. November 2007 langte die Erklärung am 12. November 2007 bei der Abgabenbehörde ein.

Diese wurde – laut Rücksprache mit dem Finanzamt – am 12. November persönlich im Info-Center abgegeben.

Der im Vorlageantrag vorgebrachte Einwand, die Bw. habe "das Formular" am 7. November 2007 persönlich abgegeben und gleichzeitig den Bescheid betreffend die Zwangsstrafenfestsetzung erhalten, widerspricht somit der Aktenlage und wurde im Zuge der persönlichen Vorsprache am 19. Juni 2009 auch nicht weiter aufrecht erhalten. Vielmehr gab die Bw. sowohl die Einkommensteuererklärung 2006 als auch die gegenständliche Berufung am 12. November 2009 persönlich beim Finanzamt ab. Damit ist aber auch klar gestellt, dass ihr der die Zwangsstrafe festsetzende Bescheid vom 7. November 2007 bereits zuvor zugegangen sein musste.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe setzt aber lediglich voraus, dass der auf gesetzlicher Grundlage unter Androhung der Zwangsstrafe getroffenen Anordnung bis zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht entsprochen wurde. Dass die geforderte Leistung nach erfolgter Festsetzung der Zwangsstrafe erfüllt wurde, ändert nichts an der Berechtigung der Abgabenbehörde, diese festzusetzen und bedeutet keine für die Entscheidung relevante, im Sinne des § 280 BAO auch im Berufungsverfahren wahrzunehmende neue Tatsache (VwGH 22.4.1991, 90/15/0186).

Zu den Ausführungen der Bw. über ihre Vorsprachen im Info-Center des Finanzamtes ist anzumerken, dass die konkreten Gesprächsinhalte, die genauen Anfragen der Bw. und die daraufhin erteilten Auskünfte mangels schriftlicher Dokumentation bzw. Vorlage anderer nachprüfbarer Unterlagen nicht verifiziert werden können.

Schlüssig scheint, dass in den Gesprächen die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung thematisiert worden ist, weil die Bw. andernfalls keine Kenntnis von der ihr nicht zugegangenen Aufforderung vom 22. August 2007 erlangt hätte und den Nichterhalt der Erinnerung im Zuge einer persönlichen Vorsprache vor der Abgabenbehörde nicht hätte

einwenden können. Wenngleich nicht zur Gänze ausgeschlossen werden kann, erscheint doch äußerst unwahrscheinlich, dass keiner der involvierten Mitarbeiter anlässlich der wiederholten Vorsprachen der Bw. (laut ihren Angaben "vor dem 15. Oktober 2007", am 25. Oktober und am 2. November 2007) auf die Einbringung eines Fristverlängerungsantrages bzw. die Möglichkeit der Nachreichung noch fehlender Unterlagen und Abgabe der unvollständigen Erklärung zwecks Wahrung der Einreichfrist hingewiesen hätte. Dies ist umso unverständlicher, als die Abgabepflichtigen in Massensendungen zur Erklärungsabgabe aufgefordert werden und der Fall der Bw. (unvollständige Unterlagen, Fristverlängerungsansuchen zwecks Vermeidung der Festsetzung einer Zwangsstrafe) eine sich häufig wiederholende und daher allgemein bekannte Problematik darstellt.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre.

Auf Grund der wenig aussagekräftigen, durch keine Befunde untermauerten Angaben zu ihrem Krankheitsverlauf ist weiters nicht nachvollziehbar, wie lange die Bw. dadurch an der Erklärungsabgabe gehindert gewesen sein soll. Eine Meldung der Gebietskrankenkasse, die eine länger dauernde Erkrankung indizieren würde, ist für das Jahr 2006 nicht aktenkundig.

Die Bw. relativierte ihre diesbezüglichen Angaben im Zuge ihrer persönlichen Vorsprache auch dahin gehend, dass ihr Bandscheibenleiden es ihr zwar nicht unmöglich gemacht habe, sich um ihre steuerlichen Angelegenheiten zu kümmern, aber eine Vielzahl von Problemen sie daran gehindert habe, ihre steuerlichen Pflichten ausreichend wahrzunehmen.

Die durch die Bw. weiters ins Treffen geführte berufliche Überlastung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls nicht geeignet, eine Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Erklärungsabgabepflicht zu bewirken, weil der Abgabepflichtige auch im Falle besonderer beruflicher Belastungen dafür zu sorgen hat, die abgabenrechtlichen Verpflichtungen fristgerecht zu erfüllen und nicht gegenüber seinen beruflichen Verpflichtungen hinanzustellen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204).

Auf Grund obiger Ausführungen stand die Zwangsstrafenfestsetzung dem Grunde nach daher im Einklang mit den gesetzlichen Vorgaben.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung werden insbesondere die Höhe der allfälligen Steuernachforderung, der Verschuldensgrad und das bisherige Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sein.

Neben dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, also der Vereinbarkeit des gewählten Mittels mit dem vorgegebenen Ziel, ist wesentlich, mit welchem geringsten Zwangsmittel der geforderte Erfolg erreichbar scheint (Stoll, BAO, 1200).

Trotz der Androhung einer Zwangsstrafe unterblieb die Abgabe der Steuererklärung, weshalb nicht erkennbar ist, welche gelinderen Zwangsmittel den Bemühungen des Finanzamtes zum Erfolg hätten verhelfen können.

Mit den oben dargestellten Vorsprachen der Bw. ist die Problematik der unrichtig erteilten Auskunft und damit eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben angesprochen, dessen Anwendung einen Vollzugsspielraum voraussetzt. Dieser Grundsatz ist daher insbesondere bei der Ermessensübung bedeutsam und besagt, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Da mündlich oder telefonisch erteilte Auskünfte die Möglichkeit von Irrtümern und ungenauen Erklärungen in sich bergen, ist eine wesentliche Voraussetzung für eine Bindung der Abgabenbehörde an eine derartige Auskunft, dass nicht nur die Fragestellung, sondern auch die Erteilung der Auskunft und ihr genauer Inhalt nachgewiesen werden und zweifelsfrei feststehen. Als Beweismittel über mündliche oder telefonische Auskünfte kommen insbesondere Gedächtnisprotokolle oder Aktenvermerke in Betracht.

Nach § 113 BAO haben die Abgabenbehörden den Parteien, die nicht durch berufsmäßige Parteienvertreter vertreten sind, auf Verlangen die zur Vornahme ihrer Verfahrenshandlungen nötigen Anleitungen zu geben und sie über die mit ihren Handlungen oder Unterlassungen unmittelbar verbundenen Rechtsfolgen zu belehren; diese Anleitungen und Belehrungen können auch mündlich erteilt werden, worüber erforderlichenfalls ein Aktenvermerk aufzunehmen ist.

Die Rechtsbelehrungspflicht des § 113 BAO setzt zum Einen ein Verlangen voraus, zum Anderen normiert sie keine Verpflichtung der Abgabenbehörde, Rechtsauskünfte über alle nur möglichen abgabenrechtlichen Konsequenzen aus dem Verhalten von Abgabepflichtigen zu erteilen (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066).

Das bloße Vorbringen der Bw., niemand habe ihr gesagt, dass sie schriftlich um Verlängerung der Frist ansuchen müsse bzw. sie die Erklärung unvollständig abgeben solle, war – ohne genaue Wiedergabe des jeweiligen Gesprächsinhaltes und ohne konkrete Darstellung des Sachverhaltes – zu allgemein und oberflächlich gehalten, um den Schluss auf eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben oder der Rechtsbelehrungspflicht zuzulassen.

Zum steuerlichen Verhalten der Bw. ist festzustellen, dass sie erstmals für das Jahr 2005 zur Erklärungsabgabe aufgefordert wurde und dieser Aufforderung – ebenso wie für das Jahr 2007 – fristgerecht entsprochen hat. Hinsichtlich der Höhe der Zwangsstrafe ist ihr weiters zu Gute zu halten, dass die Einkommensteuerveranlagung zu keiner Steuernachforderung geführt hat.

Ihren Schilderungen zufolge ignorierte die Bw. das ihr zugekommene Erinnerungsschreiben des Finanzamtes nicht gänzlich, sondern sprach mehrmals persönlich vor, sodass auch das ihr anzulastende Verschulden als geringfügig einzustufen ist.

Nicht gänzlich außer Acht zu lassen ist aber, dass die Bw. an sich verpflichtet gewesen wäre, die Erklärung bis Ende April 2007 einzureichen und weder die vorgebrachte Arbeitsüberlastung noch ein Bandscheibenvorfall geeignet waren, die nicht fristgerechte Abgabe ausreichend zu begründen.

Weshalb es der Bw. weder innerhalb der gesetzlich vorgegebenen Frist noch innerhalb eines Zeitraumes von rund drei Wochen zwischen Androhung der Zwangsstrafe am 24. September und der gesetzten Frist am 15. Oktober 2007 gelang, die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2006 und die nur geringen Zeitaufwand erfordernde Beibringung der fehlenden Unterlagen (Ausfüllen einer Beilage zur Einkommensteuererklärung, Zahlungsbestätigung der Gebietskrankenkassa) zu veranlassen, wurde nicht nachvollziehbar dargelegt. Zumindest auf mangelnde Sorgfalt lässt schließen, dass die Bw. die ihr zustehende Frist nicht ausreichend zur Vervollständigung und Einreichung der Einkommensteuererklärung nützte und – ohne Nennung eines genauen Datums – erstmalig "vor dem 15. Oktober 2007" vor der Abgabenbehörde vorsprach sowie wegen fehlender Unterlagen weitere zweimal erst nach Fristablauf.

Welche genauen Umstände die Bw. dazu veranlassten, die ihr bereits am 15. Dezember 2006 zugesandte Erklärung erst am 12. November 2007 und damit viele Monate nach Verstreichen der Abgabefrist dem Finanzamt zu übermitteln, ist nicht erkennbar. Dies erscheint umso unverständlich, als in der Erklärung lediglich Personenversicherungen und Kinderbetreuungskosten sowie die mit Einkünften nach § 109a EStG in Zusammenhang stehende Ausgaben (wohl belegt durch die erwähnte Zahlungsbestätigung der Gebietskrankenkassa) zu erfassen waren.

Unter Berücksichtigung der angeführten Überlegungen erfolgte die Zwangsstrafenfestsetzung dem Grunde nach daher zu Recht, doch war in Anbetracht der für die Bw. sprechenden Umstände (Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung, geringes Verschulden, sonstiges steuerliches Wohlverhalten), deren Berücksichtigung aus der Berufungsvorentscheidung nicht

ersichtlich ist, die Zwangsstrafe auf eine nach Ansicht des UFS angemessene Höhe von 100,00 € zu reduzieren.

Zur beantragten Ratenzahlung wäre die Bw. auf die erste Instanz zu verweisen, da es dem UFS als Rechtsmittelbehörde verwehrt wäre, eine Kompetenz der Abgabenbehörde erster Instanz in Anspruch zu nehmen und erstmalig über ein Ratengesuch abzusprechen. Die Zwangsstrafe wurde zwischenzeitig aber, wie oben dargestellt, bereits entrichtet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Juni 2009