



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. E., vom 25. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 11. Jänner 2005 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

1.) Die Berufungswerberin (Bw.) brachte am 10. 5. 2004 bei ihrem Wohnsitzfinanzamt einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärungen für 2003 bis voraussichtlich Mai 2005 ein, der wie folgt begründet wurde:

*"...Das Finanzamt...gilt zunächst einmal zur Überlassung von Daten, insbesondere auch zur Übermittlung von Erklärungsdaten für nicht mehr vertrauenswürdig. Dass meine Anfragen an den Vorstand des Finanzamtes...vom 7. Juli 2003 sowie auch des weiteren vom 14. Juli 2003 ordnungsgemäß...von ihm beantwortet werden, setzte ich des weiteren voraus. Dies stellt einen wesentlichen Grund dar, warum die betreffenden Jahreserklärungen nicht abgegeben werden können, bevor die Vertrauenswürdigkeit nicht wieder hergestellt ist..."*

2.) Das Finanzamt wies diesen Fristverlängerungsantrag mit Bescheid vom 12. 5. 2004 ab. Der Bescheid enthält den Hinweis, dass die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2003 im Fall der Einreichung bis 30. 9. 2004 als fristgerecht eingereicht gelten. Um einen kontinuierlichen Fortgang der Veranlagung zu gewährleisten, könne eine (weitere) Fristverlängerung nicht bewilligt werden.

3.) Da diese Frist ungenutzt verstrichen ist, forderte das Wohnsitzfinanzamt die Bw. mit weiterem Bescheid vom 20. 10. 2004 neuerlich zur Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2003 bis 11. 11. 2004 auf. In diesem Bescheid wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigung bereits abgelaufen sei und durch den genannten Termin nicht verlängert werde.

4.) Als Reaktion hierauf langte am 8. 11. 2004 ein Schreiben der Bw. ein, in welchem sie auf einen "im September dieses Jahres" eingebrachten (nicht im Akt befindlichen) Fristverlängerungsantrag Bezug nahm. Wenn dieser Antrag nicht bearbeitet worden sei, liege "der Irrtum" bei der Behörde selbst.

5.) Da auch in der Folge keine Abgabenerklärungen einlangten, wurde die Bw. mit Bescheid vom 29. 11. 2004 nochmals zur Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2003 bis 20. 12. 2004 aufgefordert, widrigenfalls gegen sie eine Zwangsstrafe von 300 € festgesetzt werden könne (Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO).

6.) Schließlich setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 11. 1. 2005 die andgedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 300 € fest, weil die Abgabenerklärungen nicht bis 20. 12. 2004 eingereicht wurden.

7.) Die am 25. 1. 2005 dagegen erhobene Berufung, die auch einen Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO enthält, wurde mit einem bei der Datenschutzkommission anhängigen Verfahren gegen das Wohnsitzfinanzamt der Bw. begründet.

8.) Die Abgabenbehörde zweiter Instanz, der die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt wurde, erließ am 13. 10. 2006 gegenüber der Bw. einen Mängelbehebungsauftrag gemäß § 275 BAO, mit welchem die Bw. aufgefordert wurde, die der Berufung anhaftenden Mängel einer fehlenden Erklärung, in welchen Punkten der Zwangsstrafenbescheid angefochten wird, und welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. b und c BAO), innerhalb von drei Wochen zu beheben, widrigenfalls die Berufung als zurückgenommen gilt.

Die Bw. entsprach dem Mängelbehebungsauftrag mit einem am 7. 11. 2006 überreichten Schreiben, woraus hervorgeht, dass die Berufung auf die Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides ("Stornierung/Nullfestsetzung") gerichtet ist. Weiters nahm die Bw. auf ein von ihr gegen das Wohnsitzfinanzamt geführtes Verfahren vor der Datenschutzkommission Bezug, das nunmehr abgeschlossen sei. In diesem Verfahren habe die Datenschutzkommission "den herrschenden Missstand... bestätigt" und dem Wohnsitzfinanzamt aufgetragen, "dies lückenlos aufzuklären". Zudem brachte die Bw. vor, dass sie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.) In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorweg festzustellen, dass gemäß § 282 Abs. 1 BAO in der Fassung Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I 2002/97, die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3) obliegt, außer 1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder 2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Nach § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es 1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder 2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Die Berufung vom 25. 1. 2005 gegen den Zwangsstrafenbescheid vom 11. 1. 2005 enthält weder einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat noch einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ein Vorlageantrag, in welchem solche Anträge noch gestellt werden hätten können, wurde nicht eingebracht, weil keine Berufungsvorentscheidung ergangen ist. Die Bw. hat Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung erstmals in der Berufung vom 12. 12. 2005 gegen den Bescheid des Wohnsitzfinanzamtes vom 15. 11. 2005 gestellt. Diese Berufung, die sich gegen die Festsetzung einer Zwangsstrafe infolge Nichtabgabe der Steuererklärungen für 2004 richtet, ist aber nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens. Die in der Berufung vom 12. 12. 2005 enthaltenen Anträge auf "mündliche Verhandlung und Senat" vermitteln keinen diesbezüglichen Rechtsanspruch im gegenständlichen Berufungsverfahren, selbst wenn sich diese Anträge auf alle noch offenen Rechtsmittel betreffend "Zwangsstrafen der Vorjahre usw." erstreckten. Vielmehr hätten derartige Anträge in der Berufung vom 25. 1. 2005 oder in einem allfälligen Vorlageantrag betreffend diese Berufung gestellt werden müssen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/3, § 282, Tz 4, und die dort zitierte Judikatur).

2.) In der Sache selbst ist die Bw. der Meinung, die Abgabe der Steuererklärungen für 2003 setze eine korrekte Beantwortung ihrer Anfragen vom 7. 7. 2003 und 14. 7. 2003 an den Vorstand des Wohnsitzfinanzamtes voraus. Nach der Aktenlage bezogen sich diese Anfragen auf den Versuch einer Akteneinsicht der Bw. am 10. 6. 2003, bei dem hervorkam, dass das Wohnsitzfinanzamt den Veranlagungsakt der Bw. über Ersuchen des Finanzamtes Innsbruck an das ersuchende Finanzamt übermittelt hatte. Laut Aktenvermerk vom 14. 11. 2002 nahm das Finanzamt Innsbruck in den Akt der Bw. im Zuge eines in seine Zuständigkeit fallenden Besteuerungsverfahrens (betreffend den Sohn der Bw.) Einsicht. Die gegenständlichen Anfragen der Bw. an ihr Wohnsitzfinanzamt betrafen die Rechtmäßigkeit der Aktenübermittlung

an das Finanzamt Innsbruck, wobei die Bw. sowohl die Bekanntgabe der konkreten Gründe für die Akteneinsicht durch das ersuchende Finanzamt als auch Auskünfte darüber verlangte, welche Bediensteten des Finanzamtes Innsbruck welche Ermittlungen durchgeführt hätten, wer den Auftrag hiezu erteilt habe, und unter welcher Aktenzahl diese Ermittlungen geführt worden seien.

Weiters stützt sich die Bw. auf das von ihrer anwaltlichen Vertreterin am 30. 12. 2003 eingebrachte Auskunftsbegehren nach § 26 Datenschutzgesetz 2000, in welchem das Wohnsitzfinanzamt der Bw. um Bekanntgabe aller dokumentierten Datenbankabfragen ab dem 1. 1. 2000 bzw. um Offenlegung ersucht wurde, welche personenbezogenen Daten der Bw. an wen und zu welchem Zweck weitergegeben worden waren. Die in der Folge angerufene Datenschutzkommission hat der diesbezüglichen Beschwerde der Bw. insofern stattgegeben, als dem Wohnsitzfinanzamt aufgetragen wurde, der Bw. innerhalb von acht Wochen Auskunft über die zwischen dem 1. 1. 2000 und dem 30. 12. 2003 stattgefundenen Übermittlungen von zu ihrer Person verarbeiteten Daten durch das Wohnsitzfinanzamt an Dritte zu erteilen (vgl. Bescheid vom ..., GZ. K000.000-DSK0000). Die Bw. vertritt die Auffassung, dass das Wohnsitzfinanzamt diesem Auftrag nicht nachgekommen sei, weil die der Bw. mit Schreiben vom 17. 5. 2005 und 7. 7. 2005 erteilten Auskünfte nicht der Bestimmung des § 26 Abs. 1 Datenschutzgesetz 2000 entsprochen hätten.

Wie der weiteren Eingabe der Bw. vom 24. 10. 2005 im Zusammenhang mit der Nichtabgabe der Steuererklärungen für 2004 zu entnehmen ist, hegt die Bw. den "Verdacht des Datenmissbrauches" seitens des Wohnsitzfinanzamtes. Die Bw. hält es aus datenschutzrechtlicher Sicht für gerechtfertigt, an das Wohnsitzfinanzamt solange keine Daten mehr zu übermitteln, bis "diese Umstände...vollständig aufgeklärt" wurden.

3.) An dieser Stelle erscheint der Hinweis angebracht, dass es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, im Berufungsverfahren betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe Sachverhaltsfeststellungen in die Richtung zu treffen, ob die Übermittlung des Veranlagungsaktes der Bw. an das Finanzamt Innsbruck, den dieses Finanzamt zur Feststellung eines von ihm zu ermittelnden Sachverhaltes in einem in seine Zuständigkeit fallenden Besteuerungsverfahren zu benötigen glaubte, etwa im Hinblick auf die Bestimmungen der §§ 114, 115, 158 und 48a Abs. 4 lit. a BAO gedeckt war. Ebenso wenig hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz darüber zu befinden, ob das Wohnsitzfinanzamt der Bw. dem Auftrag der Datenschutzkommission auf Auskunftserteilung gemäß § 26 Datenschutzgesetz 2000 in gesetzeskonformer Weise entsprochen hat oder nicht. Schließlich hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz auch nicht den von der Bw. geäußerten Verdacht einer Verletzung des Grundrechts auf Datenschutz zu prüfen, weil die Feststellung einer derartigen Rechtsverletzung der ausschließlichen Kompetenz der Datenschutzkommission vorbehalten wäre (§ 1 Abs. 1 und 5

iVm § 31 Abs. 2 DSG 2000). Im Übrigen hat die Datenschutzkommission in der oben erwähnten Entscheidung über die Beschwerde der Bw. keinen Datenmissbrauch, sondern eine Verletzung des Rechtes der Bw. auf Auskunftserteilung nach § 26 DSG 2000 festgestellt und dem Wohnsitzfinanzamt die Erteilung entsprechender Auskünfte aufgetragen.

4.) Sache, über die die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO zu entscheiden hat, kann im Hinblick auf den Spruch des angefochtenen erstinstanzlichen Bescheides nur die Beurteilung der Frage sein, ob die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßig war.

5.) Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist nach Maßgabe der Bestimmungen des § 111 Abs. 1 BAO zulässig. Danach 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. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle muss, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, 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. Gemäß Abs. 3 leg. cit. darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 2.200 Euro nicht übersteigen.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung kann die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden. Dies ergibt sich aus § 111 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff BAO (vgl. Ritz, aaO, § 133, Tz 11).

Eine Zwangsstrafenfestsetzung setzt die vorherige Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe in einer bestimmten Höhe voraus. Diese Voraussetzungen sind im Berufungsfall unstrittig 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. zB VwGH 13. 9. 1988, 88/14/0084; Ritz, aaO., § 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 kei-

nem Verhältnis zum objektiven behördlichen Interesse an der Leistung stünde (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1201).

Aus dem Vorbringen der Bw. ergibt sich implizit, dass sie sich an ihre Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen als nicht mehr gebunden erachtet. Die Bw. unternimmt den Versuch, aus der behaupteten Nichterteilung bestimmter Auskünfte durch das Wohnsitzfinanzamt einerseits und der weiters behaupteten Verletzung des Grundrechtes auf Datenschutz andererseits Rechtfertigungsgründe für die Nichteinreichung der Abgabenerklärungen abzuleiten.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist dieser Standpunkt der Bw. nicht berechtigt: Zum einen vermengt die Bw. in sachfremder Weise abgabenrechtliche Verpflichtungen mit datenschutzgesetzlichen Rechten. Zum anderen lässt die Bw. außer Acht, dass die in den § 133 BAO iVm § 42 EStG und § 21 Abs. 4 UStG normierte persönliche Abgabenerklärungspflicht kraft Gesetzes als generelle, prinzipielle und vorbehaltlose Erklärungspflicht ausgestaltet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1503). Dies bedeutet, dass die sich aus den genannten Bestimmungen ergebenden Obliegenheiten von den zur Einreichung von Abgabenerklärungen verpflichteten Personen zu erfüllen sind, gleichgültig ob diese die gesetzlich auferlegte Verpflichtung im Einzelfall in Frage stellen oder nicht. Besteht wie im Streitfall Erklärungspflicht, kann diese weder durch den an die Abgabenbehörde gerichteten Vorwurf einer Beeinträchtigung rechtlich geschützter Interessen der erklärungspflichtigen Person umgangen werden, noch kann die Erfüllung der Erklärungspflicht vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig gemacht werden. Die Verletzung der Erklärungspflicht zum Zeitpunkt, in dem die Abgabenerklärungen einzureichen gewesen wären, wird auch nicht dadurch beseitigt, dass die Bw. ihre Bereitschaft zur Einreichung von Abgabenerklärungen unter der Voraussetzung bekundet hat, dass ihr bestimmte Auskünfte erteilt werden und/oder einem von ihr als Missstand empfundenen behördeninternen Vorgang auf eine ihr geboten erscheinende Weise nachgegangen wird. Träfe die Auffassung der Bw. zu, würde die persönliche Abgabenerklärungspflicht letztlich von Gesichtspunkten mitbestimmt, denen das Gesetz im gegebenen Zusammenhang keine Bedeutung beimisst. Eine Prüfung der Erklärungspflicht jenseits der hierfür maßgeblichen gesetzlichen Tatbestände ist im Abgabenrecht nicht vorgesehen.

Bloß der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass das DSG 2000 keine dem § 14 Abs. 3 DSG entsprechende Bestimmung enthält. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. 7. 2002, 2000/01/0423, ausgesprochen hat, findet sich die dort (ehemals) vorgesehene Pflicht einer Verwaltungsbehörde, ein von ihr geführtes Verwaltungsverfahren dann, wenn eine Partei behauptet, in ihren Rechten nach diesem Bundesgesetz verletzt zu sein, außer bei Gefahr im Verzug, bis zur Entscheidung über diese Vorfrage durch die Datenschutzkommission auszusetzen und gleichzeitig die Entscheidung bei der Datenschutzkommission zu beantragen,

weder in der als Nachfolgebestimmung zu § 14 DSG begreifbaren Regelung des § 31 DSG 2000 noch an einer anderen Stelle des DSG 2000 wieder. Somit besteht für das Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 24. 10. 2005, es sei "im Sinne des Datenschutzgesetzes", dem Wohnsitzfinanzamt bis zu einer dem § 26 DSG 2000 entsprechenden Auskunftserteilung und vollständigen Aufklärung des Verdachtes auf Datenmissbrauch keine Abgabenerklärungen (Daten) mehr zu übermitteln, auch im DSG 2000 keine Stütze.

6.) Die Verhängung einer Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde, das sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat (§ 20 BAO). Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Norm (vgl. Ritz, aaO, § 20, Tz. 5). Der Zweck der Zwangsstrafe liegt darin, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und den Abgabepflichtigen zur Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Verpflichtungen zu verhalten (VwGH 27. 9. 2000, 97/14/0112). Hieraus folgt nach Stoll, aaO, S. 1200, dass die Abgabenbehörde bei der Entscheidung, ob sie von ihrer Berechtigung nach § 111 BAO Gebrauch macht, neben dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch die Frage zu berücksichtigen hat, mit welchem geringsten Zwangsmittel der geforderte Erfolg erreichbar erscheint.

Die Bw. hat aus den geschilderten Gründen die Einreichung der Abgabenerklärungen konsequent verweigert, weshalb nicht zu erkennen ist, dass das vom Finanzamt angewandte Druckmittel mit dem angestrebten Ziel der Erklärungsabgabe unvereinbar gewesen wäre. Ebenso wenig ist ersichtlich, mit welchem gelinderen Zwangsmittel die Berufungswerberin zur Erfüllung der ihr obliegenden Erklärungspflicht bewegt werden hätte sollen. Die Festsetzung der Zwangsstrafe war somit aus Gründen der Prozessökonomie wie auch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zweckmäßig, zumal es der Abgabenbehörde unbenommen bleiben muss, die Vorlage der angeforderten Abgabenerklärungen mit den ihr zu Gebote stehenden Mitteln zu erzwingen.

Im Zeitpunkt der Verhängung der Zwangsstrafe betrug deren Höchstgrenze 2.200 €. Das Finanzamt hat die Zwangsstrafe mit 300 €, somit im unteren Bereich verhängt. Berücksichtigt man die sich über etliche Monate erstreckenden schriftlichen Aufforderungen sowie den Umstand, dass es bereits im Jahr 2003 der Festsetzung einer Zwangsstrafe bedurfte, so ist nicht ersichtlich, dass das Finanzamt das ihm eingeräumte Ermessen falsch ausgeübt habe. Aus der Sicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz erfolgte daher die Festsetzung der Zwangsstrafe auch der Höhe nach zu Recht.

Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Februar 2007