



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 6. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 28. August 2007 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Abgabenerklärungen 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Zwangsstrafe mit 150,-- € festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. Juni 2007 wies die Abgabenbehörde erster Instanz den Berufungswerber (= Bw.) darauf hin, dass er offenbar übersehen habe, die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2005 fristgerecht einzureichen. Er werde ersucht, dies bis 10. Juli 2007 nachzuholen. Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass eine Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 € festgesetzt werden könnte, falls er diesem Ersuchen nicht Folge leisten würde.

Mit Bescheid vom 28. August 2007 wurde die angedrohte Zwangsstrafe festgesetzt. Gleichzeitig erging die Aufforderung, die Erklärungen bis 18. September 2007 einzureichen.

Die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen langten am 6. September 2007 bei der Abgabenbehörde ein. Die Einkommensteuer wurde mit Bescheid vom 27. November 2007 mit Null festgesetzt, der Umsatzsteuerbescheid ergab eine Zahllast in Höhe von 10,02 €.

In der gegen die Zwangsstrafenfestsetzung am 6. September 2007 erhobenen Berufung wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. vorgebracht, dass grundsätzlich auch bei der Höhe der festzusetzenden Zwangsstrafe vom Finanzamt Ermessen auszuüben sei. Im Hinblick auf die dem Finanzamt aufgrund der Umsatzsteuervoranmeldungen bekannt gegebenen Umsätze und aufgrund der in der Steuererklärung ausgewiesenen Verluste des Bw. erscheine die Zwangsstrafe in einer unangemessenen Höhe festgesetzt worden zu sein. Dem Bw. sei zwar die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen zugegangen, er habe jedoch aufgrund der fehlenden Geldmittel gedacht, dass er den Steuerberater nicht mit zusätzlichen kostenlosen Dienstleistungen belasten könne und habe daher weder die Aufforderung noch die Unterlagen an den Steuerberater übermittelt. Es werde daher beantragt, die Zwangsstrafe mit 50,00 € festzusetzen, da dies eine angemessene Strafe für die Nichtabgabe zu sein scheine, insbesondere, weil durch die Nichtabgabe dem Finanzamt kein Schaden entstanden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Oktober 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Aufgrund einer generellen Vereinbarung mit dem steuerlichen Vertreter sei die Frist zur Abgabe der Steuererklärung 2005 am 30. April 2007 abgelaufen. Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27. April 2007 sei um nochmalige Verlängerung der Frist zur Abgabe der Erklärung bis 31. Mai 2007 ersucht worden. Diesem Ersuchen sei vollinhaltlich entsprochen worden. Da die Steuererklärungen aber nicht innerhalb dieser vorgeschlagenen Frist eingereicht worden seien, sei der Bw. mit Schreiben vom 19. Juni 2007 unter Setzung einer Nachfrist und gleichzeitiger Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 € an deren Abgabe erinnert worden. Da auch die festgelegte Nachreichfrist ungenützt geblieben sei, sei am 28. August 2007 die Zwangsstrafe in der angekündigten Höhe festgesetzt worden. Durch die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen sei klar erkennbar gewesen, welche Handlungen es bedürfen würde, um die gesetzlich vorgegebenen Aufgaben zu erfüllen. Insbesondere müsste aufgrund der angedrohten Zwangsstrafe dem Bw. bzw. dem steuerlichen Vertreter klar gewesen sein, dass bei Nichtbeachtung der behördlichen Fristsetzung die entsprechenden abgabenrechtlichen Konsequenzen in angedrohter Höhe zu tragen seien. Unmaßgeblich sei dabei auch, ob der Bw. aufgrund seiner Liquidität die Erstellung der Steuererklärungen einem Steuerberater übertragen würde, denn als Steuerpflichtiger sei er verpflichtet, die Steuererklärungen nach bestem Wissen und Gewissen unter Verwendung der dafür vorgesehenen amtlichen Vordrucke zeitgerecht abzugeben. Gerade aufgrund der laufend zu führenden betrieblichen Aufzeichnungen (zB Umsatzsteuervoranmeldungen) müsse die Erstellung von Steuererklärungen als leicht zumutbar angesehen werden. Überdies wäre dem Bw. bereits aus den vorangegangenen Jahren die Verpflichtung zur Erstellung von Steuererklärungen bekannt. Gemäß § 111 BAO

könne eine Zwangsstrafe bis zu einem Betrag von 2.200,00 € festgesetzt werden. In Anbetracht der langen Zeitspanne, die für die Erstellung der Steuererklärungen zur Verfügung gestanden seien sowie der vorauszusetzenden Kenntnis über die abgabenrechtlichen Verpflichtungen als Unternehmer, scheine die festgesetzte Zwangsstrafe auch der Höhe nach als angemessen.

Mit Schriftsatz vom 19. November 2007 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung nicht begründen würde, warum in Kenntnis der Einkommens- und Vermögensverhältnisse (Verlust 2005 5.642,07 €, Verlust 2004 14.178,15 €, Verlust 2003 53.581,33 €) und des "Schadens" (0,00 €), welcher der Finanzverwaltung entstanden sei, die Höhe der festgesetzten Zwangsstrafe angemessen sei. Dem Bw. sei zwar die Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen zugegangen, er habe jedoch aufgrund der fehlenden Geldmittel gedacht, dass er den Steuerberater nicht mit zusätzlichen kostenlosen Dienstleistungen belasten könne und habe daher weder die Aufforderung noch die Unterlagen an den Steuerberater übermittelt. Aufgrund der fehlenden Ausbildung hätte der Bw. niemals selbst eine Steuererklärung erstellen können. Er habe sämtliche mit Buchhaltung, Jahresabschluss sowie Umsatzsteuervoranmeldungen zusammenhängende Arbeiten an den Steuerberater übergeben. Es werde daher beantragt die Zwangsstrafe mit 50,00 € festzusetzen, da diese eine angemessene Strafe für die Nichtabgabe zu sein scheine.

Am 28. Jänner 2008 langte der Vorlagebericht der Abgabenbehörde erster Instanz beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

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

Nach § 111 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer aufgrund 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 BGBl. I. Nr. 99/207, in Geltung ab 29. Dezember 2007, durfte die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 2.200,00 € nicht übersteigen.

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung aufgrund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. 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 Zwangsstrafe setzt die vorherige Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung und die Androhung der Zwangsstrafe in einer bestimmten Höhe voraus. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im gegenständlichen Fall unbestritten gegeben.

Nach herrschender Auffassung ist die Festsetzung einer Zwangsstrafe nur dann unzulässig, wenn die verlangte Leistung unmöglich, die Erfüllung unzumutbar oder bereits erfolgt wäre. 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.

Dass die Abgabenbehörde erster Instanz grundsätzlich berechtigt war, von ihrer Befugnis im Sinne des § 111 BAO eine Zwangsstrafe festzusetzen, wird vom Bw. nicht bestritten. Es wird jedoch die Meinung vertreten, dass angesichts der finanziellen Situation des Bw. die Zwangsstrafe zu hoch festgesetzt worden sei.

Gemäß § 111 Abs. 3 BAO in der im gegenständlichen Fall geltenden Fassung darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 2.200,00 € nicht übersteigen.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, dass sich innerhalb der vom Gesetz aufgezeigten Grenzen zu halten hat. Die maßgebenden Kriterien für die Ermessensübung ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Norm. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit, also unter Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und nach Zweckmäßigkeit,

das heißt unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses insbesondere an der Einbringung der Abgaben zu treffen.

Im Falle der Nichteinreichung von Steuererklärungen sind ua. das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, die Höhe der allfälligen Steuernachforderung und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen.

Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in einer Bestrafung der Person, sondern darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Hieraus folgt, 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.

Im Falle der Berufung gegen eine Ermessensentscheidung kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz ungeachtet der Entscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz neuerlich Ermessen üben, weil sie gemäß § 289 Abs. 2 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden hat und daher ihre Entscheidung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz tritt.

Der Bw. hat die Einreichung der angeforderten Abgabenerklärungen über einen Zeitraum von vielen Monaten hinausgezögert, indem er bzw. sein steuerlicher Vertreter um Fristerstreckung für die Erklärungsabgabe angesucht, tatsächlich aber die Abgabenerklärungen nicht innerhalb der sowohl von ihm selbst als erforderlich erachteten als auch ihm jeweils gewährten Nachfrist eingereicht hat. Unter diesen Umständen kann der Unabhängige Finanzsenat nicht erkennen, dass das vom Finanzamt angewandte Druckmittel mit dem angestrebten Ziel der Erklärungsabgabe unvereinbar gewesen wäre. Ebenso wenig ist zu ersehen, mit welchem gelinderen Zwangsmittel der Bw. zur Erfüllung der ihm obliegenden Erklärungspflicht bewegt werden hätte können. Die Berufungsausführungen, wonach der Bw. die Aufforderungsschreiben des Finanzamtes nicht an den Steuerberater weitergeleitet habe, sind insofern nicht nachvollziehbar, als einerseits der steuerliche Vertreter über eine Zustellvollmacht verfügte, andererseits dieser selbst um Fristverlängerung angesucht hatte, also von der Verpflichtung des Bw. zur Einreichung der Abgabenerklärungen jedenfalls Kenntnis hatte.

Was die Höhe der Zwangsstrafe betrifft, so ist dem Bw. allerdings zuzugestehen, dass sein steuerliches Verhalten in den Vorjahren korrekt war und dass aus der Umsatzsteuerveranlagung 2005 eine geringe Nachzahlung (10,02 €) resultierte, die durch ein am Abgabenkonto des Bw. zum damaligen Zeitpunkt bestehendes Guthabens getilgt gewesen wäre, wenn nicht die Zwangsstrafe festgesetzt worden wäre. Die Einkommensteuer wurde mit

Bescheid vom 27. November 2007 mit Null festgesetzt. Auch derzeit besteht ein Guthaben am Abgabenkonto des Bw. in Höhe von 809,76 € (entstanden am 18. Jänner 2008 bzw. am 15. Mai 2009), welches aus Gutschriften aus Einkommensteuerveranlagungen resultiert.

Da diese wesentlichen Ermessenskriterien bei der Bemessung der Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 € offensichtlich außer Betracht gelassen wurden, erscheint eine Herabsetzung auf 150,00 € angebracht, vor allem angesichts der Tatsache, dass es erstmals zu einer dahingehenden Verfehlung gekommen ist. Dies erfolgt auch unter dem Aspekt der Billigkeit und der Berücksichtigung der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. Eine weitere Herabsetzung – wie in der Berufung begehrt – würde dem Zweck des § 111 BAO nicht mehr entsprechen.

Damit wird dem vom Gesetz vorgegebenen Verfahrensziel, Abgabepflichtige zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen anzuhalten, nach Lage des Falles ausreichend Rechnung getragen. Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 29. April 2010