



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch STB, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 13. März 2012 betreffend Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2010 nach der am 7. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Zwangsstrafe wird mit Euro 400,00 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers (in der Folge mit Bw. bezeichnet) beantragte eine Fristverlängerung für die Abgabe der Steuererklärungen 2010 bis zum 30.12.2011. Als Begründung wird angegeben, dass bedingt durch den übernommenen Klientenstock eines Steuerberaters und der großteils dabei nicht abgegebenen rückwirkenden Erklärungen es der steuerlichen Vertretung nicht in allen Fällen möglich gewesen sei, eine zeitgerechte Abgabe der Erklärungen 2009 vorzunehmen. Hierdurch sei es beim Mandanten zum Ausschluss aus der Quotenregelung für die Abgabe der Erklärungen 2010 gekommen. Unabhängig davon verfüge die steuerliche Vertretung im gegenständlichen Fall noch nicht über alle für die Erstellung der Erklärung notwendigen Unterlagen.

Mit Bescheid des Finanzamtes (FA) vom 29. Juni 2011 wurde das Ansuchen um Fristverlängerung zur Abgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2010 abgewiesen und eine Nachfrist bis 30. September 2011 gesetzt.

Mit Bescheid vom 8. November 2011 wurde festgehalten, dass offenbar übersehen wurde, die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2010 fristgerecht einzureichen und der Bw. wurde aufgefordert, dies bis 29. November 2011 nachzuholen. Festgehalten wurde, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen bereits zum Zeitpunkt der Ausfertigung dieses Bescheides abgelaufen gewesen sei und diese Frist durch den oben genannten Termin nicht verlängert werde.

Mit Bescheid vom 28. Dezember 2011 wurde wiederholt festgehalten, dass offenbar übersehen wurde, die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2010 fristgerecht einzureichen. Der Bw. wurde aufgefordert, dies bis 18. Jänner 2012 nachzuholen. Im Sinne des § 111 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung wurde die Verhängung einer Zwangsstrafe von Euro 800,00 angedroht, falls diesem Ersuchen nicht Folge geleistet wird.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung, datiert mit "*18. Jänner 2011*" (Eingang 19. Jänner 2012) mit der Bezeichnung "Fristerstreckung 2010" ersuchte die steuerliche Vertretung um Abstandnahme von der Festsetzungen von Zwangsstrafen bei mehreren Mandanten. Die steuerliche Vertretung habe in den Jahren 2009 bzw. 2010 einen Klientenstock eines Steuerberaters, welcher zwischenzeitlich in Pension gegangen sei, mit erheblichen Abgaberückständen übernommen. So sei es erst im Verlauf des Jahres 2010 bzw. 2011 möglich gewesen, diese Rückstände an Abgabe von Steuererklärungen aufzuarbeiten. Durch das automatisierte Erfassungssystem und der Quotenregelung für Parteienvertreter seien die angeführten Abgabefälle für 2010 hierdurch aus der Regelung herausgefallen. Dies führe wiederum zu der jetzt gegebenen, jeweiligen Androhung von Festsetzung einer Zwangsstrafe. Die Festsetzung der Zwangsstrafen würde zur existentiellen Bedrohung der Kanzlei führen, zumal bei Festsetzung mit dem Verlust des Klienten zu rechnen wäre. Andererseits werde es aber möglich sein, die Abgabe der Steuererklärungen 2010 bei den angeführten Mandanten in so einem überschaubaren Zeitraum abzugeben, dass mit Ende Jänner sämtliche neun Fälle eingebracht werden. Dies würde eine Abgabe in einem wesentlich kürzeren Zeitraum als bei Gewährung der Quotenregelung ergeben. Die steuerliche Vertretung ersuchte, bei den angeführten Mandanten (darunter auch der Bw.) von der Festsetzung der Zwangsstrafen abzusehen.

Mit Bescheid des FA vom 20. Jänner 2012 wurde das Ansuchen um Fristverlängerung betreffend den Bw. abgewiesen und eine Nachfrist zur Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2010 bis zum 10. Februar 2012 festgesetzt.

Die steuerliche Vertretung brachte erneut einen Fristverlängerungsantrag mit einer beantragten Frist bis zum 30. März 2012 ein. Wie aus der Aktenlage ersichtlich, ergäben sich bei dem Mandanten Probleme mit der Abrechnung ausländischer Agenturen wie auch Verzögerungen bei der Abrechnung von Lizenzen sowie Veranlagung ausländischer Steuerbehörden für die Verrechnung anrechenbarer Quellensteuer. Es werde auf die Aktenlage verwiesen. Trotz massiver Urgenz verfüge die steuerliche Vertretung noch nicht über alle für die Erstellung der Erklärungen 2010 erforderlichen Unterlagen. Um Abstandnahme von der Festsetzung der Zwangsstrafe wurde ersucht.

Mit Bescheid des FA vom 29. Februar 2012 wurde das Ansuchen um Fristverlängerung abgewiesen und festgehalten, dass die Abgabenerklärungen unverzüglich einzureichen seien.

Mit Bescheid des FA vom 13. März 2012 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe wurde die mit Bescheid vom 28. Dezember 2011 angedrohte Zwangsstrafe gemäß § 111 der Bundesabgabenordnung mit 800,00 Euro festgesetzt. Gleichzeitig erfolgte die Aufforderung die bisher nicht abgegebenen Abgabenerklärungen bis zum 3. April 2012 beim Finanzamt einzureichen.

Gegen den Bescheid vom 13. März 2012 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe wurde von der steuerlichen Vertretung das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Die Anfechtung richte sich gegen die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 800,00 wegen bisher noch nicht eingebrachter Steuererklärungen für 2010. Dieses Rechtsmittel sei auch ein Ersuchen um Verständnis für die Kanzleisituation. Im Verlauf des Jahres 2009 sei ein Klientenstock eines aus gesundheitlichen Gründen in Pension gegangenen Steuerberaters mit teilweisen Abgabenrückständen von drei Jahren, übernommen worden. Das Bestreben sei daher, vorerst diese Rückstände aufzuarbeiten, wobei es sich bei der steuerlichen Vertretung nur um eine kleine Steuerberatungskanzlei handle (gesamt 5 Dienstnehmer - davon 3 in Teilzeit). Die Substanz des übernommenen Klientenstocks habe aus wirtschaftlichen Gründen eine Aufstockung des Personstandes nicht gerechtfertigt. Im Klientenstock befänden sich eine Reihe von Mandanten, deren finanzielle Grundlage gering sei und die ehemalige steuerliche Vertretung habe hier immer auch diesen Personenkreis ohne große Kosten die notwendige, steuerberatende Hilfe angedeihen lassen wollen. Davon habe auch die nunmehrige steuerliche Vertretung nicht abgehen wollen. Soweit es sich um die 39 bei gegenständlichen Finanzamt anfallenden Veranlagungsfälle handle, konnten, soweit sich diese noch im Bereich der Quotenregelung befinden, bis zum heutigen Tag 88% abgegeben werden und soweit es die Gesamtzahl der Veranlagungsfälle betreffe, eine Abgabe-Quote von deutlich über 50% erreicht werden. Die Festsetzung der Zwangsstrafe in 9 Fällen von jeweils € 800,00 stelle für die Kanzlei, nicht nur vom Betrag, sondern auch vom möglichen Verlust der Mandantschaft,

eine existentielle Bedrohung dar. Wie aus der Aktenlage ersichtlich, seien in allen von der Kanzlei vertretenen Fällen Steuererklärungen abgegeben worden und die steuerliche Vertretung bemühe sich ernsthaft, mit den vorhandenen Personalressourcen eine Aufarbeitung der Rückstände in einem überschaubaren Zeitraum zu schaffen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.5.2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird ausgeführt, dass gemäß § 111 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden berechtigt seien, 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. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liege dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde. Im vorliegenden Fall sei auf Ansuchen für die Abgabe der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2010 eine Frist bis 30.09.2011 gewährt worden. Da trotz Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe die Abgabe der Erklärungen nicht erfolgt sei, sei die Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht festgesetzt worden. Hinsichtlich der Höhe der Zwangsstrafe werde darauf hingewiesen, dass die Erklärungen trotz mehrfacher Aufforderung nach wie vor nicht eingereicht worden seien. Auch in den Vorjahren seien trotz Erinnerungen und Androhungen von Zwangsstrafen keine Erklärungen abgegeben worden, sodass die Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt werden mussten. Erst im Berufungsverfahren erfolgte dann jeweils eine Offenlegung der für die Besteuerung relevanten Umstände. Durch das pflichtwidrige Verhalten werde der Abgabenbehörde ein erhöhter Verwaltungsaufwand verursacht. Da es sich auch nicht um eine ausnahmsweise Säumnis handelt sondern diese Vorgehensweise immer wieder gewählt werde, sei auch von einem erhöhten Verschulden auszugehen. Zweck der Zwangsstrafe sei es, ein bestimmtes künftiges Verhalten herbeizuführen. In den Vorjahren sei die Höhe der Zwangsstrafe immer wieder mit € 200,00, für 2009 mit € 300,00 festgesetzt worden. Eine Änderung des Verhaltens des Abgabepflichtigen habe damit offenbar aber nicht erreicht werden können. Unter Berücksichtigung dieser Umstände erscheine die erfolgte Festsetzung in Höhe von € 800,00 durchaus als angemessen. Auch die dargelegte Situation der Kanzlei vermag daran nichts zu ändern. Es obliege dem Steuerpflichtigen bzw. seinem steuerlichen Vertreter den abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und die vorgesehenen Fristen einzuhalten.

Mit Schreiben vom 4.6.2012 beantragte die steuerliche Vertretung aufgrund der Berufungsvorentscheidung die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und führt wie untenstehend aus. Die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird beantragt.

Zweck der Zwangsstrafe laut Berufungsvorentscheidung (BVE) sei es, ein bestimmtes künftiges Verhalten herbeizuführen. Dies widerspreche dem § 111 Abs. 1 BAO, da in diesen Bestimmungen nicht von zukünftigen, zu erbringenden Leistungen ausgegangen werde. Nicht berücksichtigt seien jedoch die besonderen Umstände, die zu diesen Verzögerungen geführt hätten und sich auch zukünftig kaum verhindern lassen würden, ohne dass der Mandant im vollen Umfang seiner Anzeige Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachkommen könne. Weiters bleibe unberücksichtigt, dass ein in den Auswirkungen für die Erstellung der Steuererklärung maßgebliches Verfahren des Mandanten vor dem Höchstgericht noch nicht entschieden worden sei und auch seitens des FA im Hinblick auf das zu erwartende Erkenntnis sämtliche Veranlagungen bis zum Jahr 2009 als "vorläufig" ergangen seien. Wie aus der Aktenlage ersichtlich, erstrecke sich die künstlerische Tätigkeit des Bw. überwiegend auf das Ausland (im Jahre 2010 betreffe diese Auslandstätigkeiten 14 verschiedene Länder mit unterschiedlicher, steuerlicher Gesetzgebung). Die Inlandseinnahmen im Jahre 2010 beliefen sich auf unter € 20.000,00, wobei die anfallenden Inlandsaufwendungen sich auf rund € 40.000,00, ohne strittige Abschreibung für Abnutzung, beliefen, sodass bei einer Abgabe von vorläufigen Erklärungen ein Verlustergebnis anfallen würde, welches in der Folge zu einer ungerechtfertigten Gutschrift der geleisteten Vorauszahlungen führen würde. Wie aus den Beilagen zur Steuererklärung entnommen werden könne, müsse bei dem Mandanten das Vorliegen sämtlicher, auch im Ausland erzielten Einnahmen abgewartet werden, da sich danach sowohl der auszuscheidende Anteil auf ausländische Einkünfte die gem. DBA außer Ansatz bleiben, richte. Auch ein mündlich vorgebrachter Hinweis, dass die Gewinnermittlung nach "§ 4 Abs. EStG" erfolge, sei im gegenständlichen Fall nicht zielführend, da der Bw. seitens seiner Agenturen bzw. der Veranstalter nur Teilbeträge bzw. Nettobeträge erhalte und für die Abfassung der Steuererklärungen man auf die Unterlagen seitens Dritter bezüglich Verrechnung des Bruttohonorars, unter Berücksichtigung allfälliger Abzüge an Quellensteuer, Sozialabgaben, Agenturprovisionen und teilweise vom Veranstalter getragener Reiseaufwendungen, angewiesen sei. Erschwerend komme noch hinzu, dass teilweise im Ausland bei Künstlern abweichende Wirtschaftsjahre d.h. Abrechnungen vorlägen (nach Konzertsaison), und sich auch daraus diese Verzögerungen erklärten. Abschließend werde noch anführt, dass der Mandant bis zum Zeitpunkt der Einbringung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof seit weit über 10 Jahren immer seiner Verpflichtung Steuererklärungen abzugeben nachgekommen sei, er aber darauf geachtet habe, dass in diesen auch die Vollständigkeit gewährleistet werden könne. Die Verhängung der Zwangsstrafe komme somit nicht dem verständlichen Bedürfnis der Finanz nach Erhalt von Steuererklärungen nach, sondern habe den Charakter einer Bestrafung für eine Handlung, für die dem Mandanten selbst kein Verschulden treffe.

Auf Antrag der steuerlichen Vertretung wurde eine mündliche Verhandlung abgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitsache ist die Festsetzung der gegenständlichen Zwangsstrafe in Höhe von Euro 800,00. Die steuerliche Vertretung argumentiert mehrgleisig.

- a) Einerseits ersucht die steuerliche Vertretung um Verständnis hinsichtlich der "Kanzleisituation", da ein Klientenstock eines in Pension gegangenen Steuerberaters mit erheblichen Abgabenerklärungsrückständen übernommen worden sei, es sich bei der steuerlichen Vertretung nur um eine kleine Steuerberatungskanzlei handle und aus wirtschaftlichen Gründen eine Aufstockung des Personstandes nicht gerechtfertigt sei.
- b) Andererseits argumentiert die steuerliche Vertretung, dass ein maßgebliches Verfahren des Bw. vor dem Höchstgericht noch nicht entschieden worden sei und der Bw. bis zum Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof seit weit über 10 Jahren immer seiner Verpflichtung Steuererklärungen abzugeben, nachgekommen sei.
- c) Zusätzlich wird die künstlerische Tätigkeit des Bw. vorgebracht, die sich überwiegend auf das Ausland beziehe (Länder mit unterschiedlicher, steuerlicher Gesetzgebung, Verzögerung bei der Abrechnung von Lizenzen, Veranlagung durch ausländische Steuerbehörden, der Bw. erhalte seitens seiner Agenturen bzw. der Veranstalter nur Teilbeträge bzw. Nettobeträge, Abwarten auf Unterlagen seitens Dritter bezüglich Verrechnung des Bruttohonorars, Berücksichtigung allfälliger Abzüge an Quellensteuer, Sozialabgaben, Agenturprovisionen, Reiseaufwendungen, Wirtschaftsjahre, die sich nach Konzertsaison richten, etc.).

Gemäß § 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.

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muß nach Abs. 2 der gegenständlichen Gesetzesbestimmung 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 § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen. Nach Abs. 4 ist gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Nach Abs. 2 der gegenständlichen Gesetzesbestimmung dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß § 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 Abgabenerklärungen erfolgen.

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Gemäß § 134 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Der Bw. ist Musiker mit Engagements im Inland sowie im Ausland und bezieht in- und ausländische Honorare und Lizenzzahlungen (vgl. z.B. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2006: Italien, Japan, Großbritannien, Frankreich; vgl. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005: Italien, Großbritannien, Deutschland, Spanien, Belgien, Niederlande, Ungarn, Schweiz). Der Bw. erklärt Einkünfte aus selbständiger Arbeit und legte in der Vergangenheit seinen Steuererklärungen, soweit eingebracht, eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung bei.

Unbestritten ist, dass der Bw. trotz mehrerer Fristsetzungen durch das Finanzamt die Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen 2010 bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe nicht eingereicht hat und die Zwangsstrafe in der verhängten Höhe vom Finanzamt vorab schriftlich angedroht wurde.

Aus der Aktenlage ergibt sich hinsichtlich der Veranlagungsvorjahre, dass mangels Einreichungen von Abgabenerklärungen seitens Finanzamtes regelmäßig Schätzungen angedroht, Schätzungen durchgeführt, Zwangsstrafen regelmäßig angedroht und schließlich auch Zwangsstrafen festgesetzt wurden. Die festgesetzten Zwangsstrafen der Vorjahre belaufen sich auf Euro 200,00 bis Euro 300,00. Die Festsetzung der Zwangsstrafen für das jeweilige Veranlagungsjahr erfolgte regelmäßig im zweitfolgenden Kalenderjahr, meistens gegen Mitte des zweitfolgenden Jahres.

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fällt auch die Einreichung von Abgabenerklärungen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar, 4. Auflage, S 309).

Die vorgebrachte "Kanzleisituation" (übernommener Klientenstock, der eine Aufstockung des Personstandes nicht rechtfertigt, nur kleine Steuerberatungskanzlei, Übernahme von erheblichen Erklärungsrückständen vom vormaligen Parteienvertreter, udgl.), somit die dem Arbeitsanfall anzupassende Kapazität, organisatorische bzw. betriebswirtschaftliche Überlegungen mit allfälligen Auswirkungen auf die Einhaltung der Quotenregelung, ist das Problem der steuerlichen Vertretung. Ein allfälliges Verschulden des Vertreters hierbei ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten. Es gehört zur Sorgfaltspflicht eines berufsmäßigen Parteienvertreters, Vorkehrungen für die rechtzeitige Erstellung von Abgabenerklärungen zu sorgen, auch wenn die Übernahme eines Klientenstocks zu höherer Arbeitsbelastung führen mag.

Die "Quotenregelung" (Erlass des Bundesministers für Finanzen, "Fiktion der Rechtzeitigkeit") beruht auf einer Vereinbarung zwischen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und dem Finanzministerium. Die Quotenzeiträume geben an, in welchen Zeiträumen innerhalb des Beobachtungszeitraumes jeweils eine bestimmte Anzahl von Quotenfällen des betreffenden Veranlagungsjahres mindestens eingereicht werden müssen. Wenn im Falle eines vertretenen Steuerpflichtigen Abgabenerklärungen für ein Kalenderjahr bis 31. März (bzw. der Nachfrist bis 30. April) des zweitfolgenden Jahres nicht übermittelt wurden oder die angeführten Abgabenerklärungen innerhalb der o.a. Frist in Papierform übermittelt wurden, fällt dieser Fall für das nächste Veranlagungsjahr nicht in die Quotenregelung und ist daher innerhalb der gesetzlichen Fristen einzureichen. Ein Quotenvertreter kann bei Nichteinhaltung von der Quotenregelung ausgeschlossen werden. Der BMF-Erlass räumt den Finanzämtern aber die

Befugnis ein, im Bedarfsfall jederzeit Abgabenerklärungen unter Gewährung einer mindestens einmonatigen Nachfrist anzufordern.

Die steuerliche Vertretung bringt vor, dass gewisse Mandanten, wie auch der Bw., aus der Quotenregelung herausgefallen seien. Ein Herausfallen aus der Quotenregelung und eine dadurch bewirkte Verkürzung der Abgabefristen ist das Risiko des Bw. bzw. seiner steuerlichen Vertretung. Ein allfälliges Verschulden des Vertreters hierbei ist dem Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten.

Auch kann die 2008 eingebrachte höchstgerichtliche Beschwerde (Streitpunkt war die AfA eines Musikinstrumentes, somit nur eine einzelne strittige Position, mittlerweile entschieden) nicht dazu führen, dass keine Steuererklärungen abgegeben oder verspätet abgegeben werden (zu vorläufigen Positionen siehe wie untenstehend).

Die diesbezüglichen schriftlichen Vorbringen zur Kanzleisituation und zur VwGH-Beschwerde wurden von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung relativiert und ausschließlich der Punkt Auslandseinkünfte des Bw. als Begründung für die Nichtabgabe der Steuererklärungen angesehen. Angesicht der schriftlichen Darlegungen der steuerlichen Vertretung existiert aber doch eine Kanzleisituation mit Erklärungsrückständen und daraus resultierenden Problemen bei der Einhaltung von Fristen.

Es mag sein, dass die Erstellung von Steuererklärungen aufgrund von Auslandstätigkeiten bzw. von ausländischen Lizenzzahlungen in zeitlicher und berechnungsmäßiger Hinsicht von manchen Positionen Abrechnungsprobleme bereitet.

Voraussetzung für die aufrechte Erledigung eines Antrages auf Fristverlängerung ist, dass der Antrag noch innerhalb der gesetzlichen oder verlängerten Erklärungsfrist eingebracht wird. Nicht ausreichend ist es, trotz Aufforderung des Finanzamtes keine Abgabenerklärungen abzugeben, Nachfristen zur Abgabe von Steuererklärungen ablaufen zu lassen (vgl. vom FA gesetzte, erste Nachfrist bis 30. September 2011 zur Abgabe der Steuererklärungen 2010) oder ein pauschales Fristverlängerungsansuchen für mehrere Fälle zu stellen (vgl. Scheiben vom 18. Jänner "2011" (gemeint 2012) mit der Bezeichnung "Fristerstreckung 2010", Darlegung der Kanzleisituation und mit der Ankündigung mit Ende Jänner bei sämtlichen, angeführten betroffenen Fällen, u.a. auch jener Fall des Bw., Steuererklärungen einzubringen), wobei im Falle des Bw. diese Frist bis "Ende Jänner", wie auch schon die davor beantragte Frist zur Abgabe der Steuererklärungen 2010 des Bw. "bis zum 30.12.2011" nicht eingehalten wurde. Vergleichsweise weist die Vertreterin des Finanzamtes darauf hin, dass selbst im Zeitpunkt der mündlichen Berufungsverhandlung (7. November 2012) noch keinerlei Steuererklärungen 2010 eingebracht wurden.

Das Finanzamt verweist in den Bescheidbegründungen betreffend Fristverlängerungen auf den kontinuierlichen Fortgang der Veranlagung und des mangelnden Vorliegens von berücksichtigungswürdigen Gründen. In der Berufungsvorentscheidung über die gegenständliche Zwangsstrafe wird vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass in den Vorjahren Erklärungen trotz mehrfacher Aufforderung "nach wie vor nicht eingereicht wurden" und erst im Berufungsverfahren eine Offenlegung der für die Besteuerung relevanten Umstände erfolgte.

§ 134 Abs. 1 BAO normiert generell die Einreichung der Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer bis Ende April bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres. Wie auch schon in den Vorjahren wurden Nachfristen zur Einreichung der Abgabenerklärungen vom Finanzamt gesetzt (30. September 2011, 29. November 2011). Vom Finanzamt wurde somit durchaus berücksichtigt, dass der Bw. ein auch international tätiger Künstler ist, bei dem Bedacht genommen wurde, dass die Abfassung von Steuererklärungen allenfalls länger dauern kann. Auch wurde die im Bescheid vom 28.12.2011 angedrohte Zwangsstrafe erst mit Bescheid vom 13.3.2012 nach mehreren weiteren erfolglosen Nachfristsetzungen (18.1.2012, 10.2.2012 und schließlich "unverzüglich" laut Bescheid vom 29.2.2012) festgesetzt. Dem Bw. standen somit bis zum 18.1.2012 rund 6,5 Monate länger zur Einreichung der Erklärungen zur Verfügung, als im Gesetz vorgesehen, bzw. bis Anfang März 2012 über 8 Monate länger zur Einreichung der Erklärungen zur Verfügung, als im Gesetz vorgesehen und um die Zwangsstrafe (Bescheid vom 13.3.2012) abzuwenden. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe wäre nämlich unzulässig, wenn die geforderte Leistung (Einreichung der Erklärungen) vor Bekanntgabe des Festsetzungsbescheides über die Zwangsstrafe erfolgt wäre.

Individuelle Verlängerungen der Fristen zur Einreichung der Abgabefristen können auf begründeten Antrag in Ausübung des Ermessens die Erklärungsfrist verlängert werden. Hierbei ist auf die Gegebenheiten des Einzelfalles, der besonderen Verhältnissen beim Steuerpflichtigen und den von der Abgabenbehörde wahrzunehmenden öffentlichen Interessen an einer zeitnahen Kenntnis des Besteuerungsgeschehens und einer zeitgerechten Veranlagung sowie des Gebotes des Abwendens von Forderungsausfällen und der Verjährung.

Zweck der Zwangsstrafe ist es nämlich, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Wahrnehmung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten. Der Abgabepflichtige kann zur Erfüllung der im § 119 BAO normierten Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Wege des § 111 BAO verhalten werden. Es besteht die Pflicht zur Offenlegung, wenn diese, wie in den Bestimmungen der §§ 133 Abs. 1 und § 134 Abs. 1 BAO, gesetzlich angeordnet ist. Die Abgabe der Steuererklärungen als Erbringung einer

Leistung, kann wegen ihrer Beschaffenheit nur vom Abgabepflichtigen oder dessen Vertreter erbracht werden kann.

Zu Recht weist die Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung darauf hin, dass der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung die genauere Kenntnis über die (in- und ausländischen) Einkünfte haben, als ein die Besteuerungsgrundlagen schätzendes Finanzamt. Es ist nicht Aufgabe des Finanzamtes mangels Abgabe von Abgabenerklärungen regelmäßig Erstbescheide als "Schätzungsbescheide" erlassen zu müssen. Der Bw. erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ist Einnahmen-/Ausgabenrechner. Alleine der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung haben die Kenntnis der verschiedenen zugeflossenen in- und ausländischen Honorare bzw. Lizenzen, auch wenn manche Erklärungspositionen betragsmäßig noch nicht endgültig sein mögen (Laut steuerlicher Vertretung erhalte der Bw. seitens der Agenturen bzw. Veranstalter nur Teilbeträge bzw. Nettobeträge und man benötige Unterlagen bezüglich Verrechnung des Bruttohonorars, unter Berücksichtigung allfälliger Abzüge der Quellensteuer, Sozialabgaben, Agenturprovisionen, etc.).

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 beim Abfassen von Abgabenerklärungen über bestimmte Punkte kein endgültiges Urteil gewonnen werden kann oder Gründe vorliegen, die der abschließenden Beurteilung im Wege stehen, befreit nicht von der Pflicht zur zeitgerechten Abgabe von Steuererklärungen. Dies führt nicht dazu, dass die zeitgerechte Abgabe von Abgabenerklärungen objektiv unmöglich oder unzumutbar ist.

Laut steuerlicher Vertretung müsse beim Bw. *"auf das Vorliegen sämtlicher, auch im Ausland erzielten Einnahmen abgewartet werden"*. Ein unverhältnismäßiges Abwarten u.a. auf sämtliche Veranlagungen durch ausländische Steuerbehörden oder auf sämtliche (Brutto-) Abrechnungen von Agenturen der zugeflossenen ausländischen Honorare, somit das unverhältnismäßige Abwarten auf den "absoluten Informationsstand", entspricht nicht den öffentlichen Interessen Österreichs an einer zeitnahen Kenntnis des Besteuerungsgeschehens und einer zeitgerechten Veranlagung.

Ist für den Abgabepflichtigen im Zeitpunkt der Erstellung und Einreichung der Abgabenerklärung ungewiss, ob bestimmte Sachverhalte gegeben sind oder nicht, so ist es durchaus gerechtfertigt (und sogar geboten), dass der Abgabepflichtige einzelne Erklärungspositionen vorläufig erklärt. Es entspricht geradezu dem Gebot der uneingeschränkten Offenlegung und Wahrheit, auf Ungewissheiten in der Sachbeurteilung aufmerksam zu machen, also darauf, dass der endgültigen Erkenntnis im Zeitpunkt der Einbringung der Abgabenerklärung Hindernisse im Wege stehen. Werden die Punkte bezeichnet, über die noch kein endgültiges Urteil gewonnen werden kann und werden die Gründe angegeben, die der abschließenden Beurteilung im Wege stehen, so hindert die solchermaßen erklärte Vorläufigkeit nicht die behördliche Veranlagungstätigkeit und die Abgabenerklärungspflicht ist erfüllt (Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, § 133, S 1515).

Zum Vorbringen des Verlustergebnisses bei vorgebrachten "vorläufigen Erklärungen" laut Vorlageantrag der steuerlichen Vertretung mit dem Verständnis nur "inländische Einkünfte" in diese Erklärung aufzunehmen, ist anzumerken, dass allfällige betraglich-vorläufige Positionen ausländischer Einkünfte mit bestem Gewissen mit dem wahrscheinlichsten Zahlenmaterial jedenfalls anzusetzen sind (z.B. Eintragung der Progressioneinkünfte, die nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes zu ermitteln sind). Die Einreichung einer Einkommensteuererklärung ohne Angaben über Art und Höhe der Einkünfte eignet sich nicht zur Wahrung der Erklärungsfrist.

Vorsorglich ist festzuhalten, dass die österreichische Abgabenverfahrensordnung keine "vorläufigen Abgabenerklärungen" kennt. Macht die Abgabenerklärung die Durchführung einer Veranlagung möglich, so gilt die Abgabenerklärungspflicht aber als erfüllt, auch wenn Positionen als vorläufig bezeichnet wurden. Solche Abgabenerklärungen sind daher nicht ohne weiteres als ungültig, als nicht existierend oder als nicht gegeben zu behandeln.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung sind für den Fall der Nichteinreichung von Abgabenerklärungen u.a. das bisherige steuerpflichtige Verhalten des Abgabepflichtigen und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen. Für die Veranlagungsvorjahre wurden vom Finanzamt Zwangsstrafen zunächst angedroht und schließlich in Höhe von Euro 200,00 bzw. von Euro 300,00 (2009) festgesetzt.

Die Verhängung der streitgegenständlichen Zwangsstrafe wird dem Grunde nach als rechtsrichtig angesehen. Die vorgebrachten Einwendungen konnten eine unbillige Ermessensübung dem Grunde nach durch das Finanzamt nicht aufzeigen.

Die zu den Vorjahren wesentlich erhöhte Zwangsstrafe erscheint aber in Ihrer betraglichen Höhe im (individuellen) Fall des Bw. als nicht angemessen (ohne Präjustizwirkung für jene anderen Fälle der steuerlichen Vertretung, bei denen das FA laut Darstellung der steuerlichen Vertretung ebenfalls Zwangsstrafen in Höhe von Euro 800,00 festgesetzt hat; der Bw. ist laut Berufungsschrift einer von 9 betroffenen Fällen der steuerlichen Vertretung).

Die Zwangsstrafe wird mit Euro 400,00 festgesetzt (somit 8 % der maximal möglichen Zwangsstrafe von Euro 5.000,00). Zu berücksichtigen bei der Festsetzung der Höhe der Zwangsstrafe war u.a., dass der Bw. bei der Abgabe der Steuererklärungen der Veranlagungsvorjahre laufend säumig war, die zahlreichen Nachfristen zur Abgabe der Steuererklärungen 2010 bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe (März 2012) nicht eingehalten wurden und vorläufige Positionen nicht von der Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen befreien, wobei Abrechnungsprobleme bei Erklärungspositionen mit internationalem Bezug als glaubhaft erscheinen und dies schuld mindernd zu berücksichtigen war. Das ehemalige anhängige VwGH-Verfahren und die dargelegte Kanzleisituation (Aufarbeiten von Erklärungs-Rückständen) können keinesfalls zu einer Schuld minderung führen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2012