

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. jur. Dr. Karl Heinz Berger, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4910 Ried im Innkreis, Hauptplatz 38, gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried im Innkreis vom 11. Jänner 1995 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) bekämpft die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von 2.000,00 S (145,35 €) wegen der Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 1992.

Die Abgabefrist für die Erklärungen 1992 wurde durch die Vereinbarung zwischen den berufsmäßigen Parteienvertretern und dem Bundesministerium für Finanzen bis zum 31. Mai 1994 erstreckt.

Der steuerliche Vertreter der Bw. ersuchte mit Schreiben vom 30. Mai 1994 um Verlängerung der Abgabefrist bis nach Beendigung der Betriebsprüfung. Das Finanzamt wies am 31. Mai 1994 das Ansuchen unter Setzung einer Nachfrist bis zum 31. August 1994 ab.

Nach ungenütztem Verstreichen der gewährten Frist erinnerte das Finanzamt mit Schreiben vom 14. September 1994 die Bw. an die Abgabe der Steuererklärungen.

Am 4. November 1994 erging nochmals ein Erinnerungsschreiben an die Bw. unter Androhung einer Zwangsstrafe bei Nichtabgabe der Erklärungen bis 25. November 1994.

---

In weiterer Folge setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 11. Jänner 1995 eine Zwangsstrafe in Höhe von 2.000,00 S fest.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. durch ihre Geschäftsführerin mit Schriftsatz vom 17. Jänner 1995 (eingelangt beim Finanzamt am 18. Jänner 1995) Berufung und führte im Wesentlichen aus, die Begründung sei bereits durch ihren Steuerberater Dr. Berger mitgeteilt und seitens des Finanzamtes bis heute weder bearbeitet noch beantwortet worden. Der Bescheid sei bereits aus diesem Grund rechtsunwirksam und willkürlich. Es werde Akteneinsicht beantragt, warum die Begründung des Steuerberaters vom Finanzamt nicht bearbeitet werde. Das Finanzamt wolle dem Steuerberater Dr. Berger die Akten zur Einsichtnahme vollständig ohne Herausnahme von Aktenteilen zur Interessenswahrung vorlegen.

Mit Schriftsatz vom 8. März 1995 führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, es sei ihm unmöglich, eine halbwegs richtige Steuererklärung abzugeben, da der gesamte – durch die Betriebsprüfung aufgeworfene – Fragenkomplex "Gesellschafterdarlehen/Eigenkapital" in keiner Weise geklärt sei. Eine Steuererklärung, die der Rechtsansicht der Betriebsprüfung entspreche, würde das Akzeptieren der Ansicht des Finanzamtes bedeuten. Hingegen könne eine gegenteilige Steuererklärung verdeckte Gewinnausschüttungen in Millionenhöhe zur Folge haben. Die Abgabe der Steuererklärungen sei daher unzumutbar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 1996 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 21. März 1996 (eingelangt beim Finanzamt am 22. März 1996) beantragte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und regte gleichzeitig an, das Verfahren gemäß § 281 BAO auszusetzen, da in einer ähnlichen Rechtslage eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof zu Zahl 1995/14/0086 anhängig sei.

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Nach Abschluss des oben erwähnten VwGH-Verfahrens (Erkenntnis vom 24. Oktober 2000 - Abweisung) erließ das Finanzamt am 21. Dezember 2000 eine abweisende zweite Berufungsvorentscheidung.

Obwohl der steuerliche Vertreter der zweiten Berufungsvorentscheidung zugestimmt hatte, beantragte die Bw. durch ihre Geschäftsführerin mit Schriftsatz vom 17. Jänner 2001 (eingelangt beim Finanzamt am 18. Jänner 2001) eine Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz.

Begründend führte sie aus, sie müsse erst Akteneinsicht nehmen; ua. weise Seite 1 eine andere Steuernummer auf als Seite 2, rechtskräftig unterzeichnet von einem Dr. Josef R. Dies zeige doch bereits eindeutig, dass der Bedienstete noch nicht einmal in der Lage sei, Briefe korrekt zu erstellen und seinem Vorstand ordnungsgemäß zur Unterschrift vorzulegen oder vorlegen zu lassen. Sein Vorgesetzter habe das ebenfalls nicht gesehen und "blind" unterschrieben. Eine Akteneinsicht sei bis heute nicht gewährt worden.

Im Vorlageantrag stellte die Bw. noch folgende Anträge:

- Antrag auf Aussetzung der Vollziehung bis zur rechtsgültigen Entscheidung
- Antrag auf sofortige Aufhebung der Zwangsstrafe von Anfang an. Nichtig von Beginn an.
- Dienstaufsichtsbeschwerde
- Antrag auf ein Disziplinarverfahren
- Strafantrag aus allen rechtlichen Gründen – ua. auch auf begründeten Verdacht der Rechtsbeugung, Amtsmissbrauch, Nötigung
- Antrag auf Akteneinsicht
- Antrag auf Erlass der Säumniszuschläge und evtl. Zinsen
- Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand
- Kostenerstattung aus Amtspflichtverletzung
- Nichtigkeit aller Prüfungen von Anfang an.

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

Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital und die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates März jeden Jahres einzureichen. Diese Frist kann vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Die Abgabenbehörde kann 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 (Abs. 2).

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.

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 (Abs. 2).

Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 30.000,00 S (2.180,00 €) nicht übersteigen (Abs. 3).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unbestritten ist, dass die Bw. auch nach dem letzten Erinnerungsschreiben vom 4. November 1994 bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe keine Abgabenerklärungen eingereicht hat.

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204) und die Partei (zB Abgabepflichtiger, Auskunftsperson) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 111 Tz 1).

Unter Zwang können nur Leistungen angefordert, zu erbringen verlangt werden, die auf zwingende gesetzliche Verpflichtungen zurückzuführen sind (Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, § 111, S 1198). Zwangsstrafen dürfen demnach zur Einreichung von Abgabenerklärungen angedroht und festgesetzt werden (VwGH 16.11.1993, 89/14/0139; 28.10.1997, 97/14/0121; 26.1.1998, 97/17/0035; 28.10.1998, 98/14/0091).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.1992, 89/17/0010). Die Behörde hat dabei gemäß § 20 BAO die Grundsätze der Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen.

Bei der Ermessensübung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Die in § 20 erwähnten Ermessenskriterien der Billigkeit und Zweckmäßigkeit sind grundsätzlich und subsidiär zu betrachten. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (VwGH, verstärkter Senat, 25.3.1981, 747, 749/79). Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist – wie bereits ausgeführt – der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (Ritz, a.a.O., § 20 Tz 6-8).

Die Bw. bringt im Wesentlichen vor, es sei ihr aufgrund der laufenden Betriebsprüfung und der daraus resultierenden offenen Fragen (Gesellschafterdarlehen/Eigenkapital) unmöglich, eine halbwegs richtige Steuererklärung abzugeben.

Es ist richtig, dass die Verhängung einer Zwangsstrafe nur zulässig ist, wenn die Leistung objektiv möglich und die Erfüllung zumutbar ist. Objektiv möglich ist die Erbringung der Leistung, wenn der Erfüllung durch den Abgabepflichtigen – gemessen an den tatsächlichen Verhältnissen – äußere, unüberwindbare Hindernisse nicht im Wege stehen. Die unter Androhung von Zwang verlangten Leistungen müssen (soll die sodann festgesetzte Zwangsstrafe rechtmäßig sein) erfüllbar sein (Stoll, a.a.O., § 111, S 1201).

Selbst bei einer laufenden Betriebsprüfung ist es objektiv möglich und auch zumutbar Abgabenerklärungen für die Folgejahre einzureichen. Denn Handlungen der Abgabenbehörde, die in irgend einer Form der Realisierung eines Abgabenanspruches dienen, führen nicht dazu, dass ein Abgabepflichtiger seiner Offenlegungs-, Wahrheits- und Anzeigepflicht und damit auch seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen enthoben wäre (vgl. VwGH 24.10.2000, 95/14/0086).

Dass beim Abfassen der 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.

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 mitunter sogar geboten), dass der Abgabepflichtige einzelne Erklärungspositionen oder je nach der Bedeutung für das Gesamterklärungswerk die Erklärung als solche als 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, a.a.O., Band 2, § 133, S 1515).

Nach Ansicht des UFS war es der Bw. objektiv möglich und zumutbar, die Abgabenerklärungen 1992 vorzulegen.

Bedenkt man überdies, dass der Bw. vom Ablauf der Frist nach § 134 Abs. 1 BAO an gerechnet bis zur endgültigen Festsetzung der gegenständlichen Zwangsstrafe mehr als ein

---

halbes Jahr zur Verfügung stand, um der Erfüllung der ihr auferlegten Pflichten nachzukommen, so erscheint die Festsetzung der Zwangsstrafe keineswegs unbillig.

Die verhängte Zwangsstrafe beträgt 145,35 € (2.000,00 S). Im Hinblick auf die Regelung des § 111 Abs. 3 BAO, dass die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 2.180,00 € nicht übersteigen dürfe, erfüllt die festgesetzte Zwangsstrafe das öffentliche Anliegen am gesetzlichen Verfahrensziel der Anhaltung von Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen. Dem Gebot der Zweckmäßigkeit des § 20 BAO ist somit Rechnung getragen.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe ist daher zu Recht erfolgt.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass keine Zuständigkeit des UFS für die Erledigung der weiteren gestellten Anträge gegeben ist.

Linz, am 2. November 2004