

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V und die weiteren Senatsmitglieder R, B1 und B2 in der Beschwerdesache A.+B.S., AdrBf, vertreten durch fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Rennbahnstraße 43, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 09.04.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 22.03.2017 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt teilte der beschwerdeführenden Personengemeinschaft (Bf.), A. +B.S., mit Bescheid vom 18.11.2016 mit, sie hätte offenbar übersehen, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2015 fristgerecht einzureichen. Unter Setzung einer Nachfrist bis zum 9.11.2016 wurde die Bf. – ohne Androhung einer Zwangsstrafe – ersucht, dies nachzuholen.

Da die Erklärung innerhalb der gesetzten Frist nicht einlangte, forderte das Finanzamt die Bf. mit Bescheid vom 5.1.2017 (zugestellt am 10.1.2017) unter Androhung einer Zwangsstrafe von 250 Euro neuerlich auf, die geforderte Abgabenerklärungen bis zum 27.1.2017 einzureichen.

Nach dem ungenutzten Verstreichen dieser Frist setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO mit Bescheid vom 22.3.2017 (zugestellt am 24.3.2017) im Ausmaß von 250 Euro fest. Begründend hielt das Finanzamt fest, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich geworden, weil die Bf. die geforderten Abgabenerklärungen nicht eingereicht habe.

In der Beschwerde vom 9.4.2017 führte der steuerliche Vertreter der Bf. aus:

" ... Die Leistungsverpflichteten müssen aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkennen können, was von ihnen verlangt wird, und die Abgabenbehörde hat die gesetzlichen

Bestimmungen anzuführen, auf die sich ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehrten stützt. Hier reicht die bloße Bezugnahme auf § 111 nicht aus (vgl. Stoll, BAO 1200).

Ein Bescheid, der die Androhung einer Zwangsstrafe vorsieht, liegt nicht vor.

Die gesetzlichen Bestimmungen, auf die die Abgabenbehörde ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehrten stützt, fehlen (BFH 27.4.1955 BStBl 1955 III 178). Die Bezugnahme auf § 111 BAO reicht jedenfalls nicht aus (vgl. Felix, BB 1955, 723). Der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist daher rechtswidrig und daher aufzuheben.

Aus dem Wortlaut von § 111 Abs. 1 BAO (arg „Die Abgabenbehörden sind berechtigt [...]“) erschließt sich, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (vgl. Ritz, BAO⁵ § III Rz 10; Ellinger et al, BAO³ § 111 Anm 2, E 5; Stoll, BAO 1200). Die Abgabenbehörde hat dabei das Ermessen nach den Grundsätzen des § 20 BAO (Billigkeit und Zweckmäßigkeit) zu üben und die Ermessensausübung im Festsetzungsbescheid der Zwangsstrafe nachvollziehbar zu begründen. So genügt z. B. der alleinige Hinweis im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe, dass eine solche aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen erforderlich war, nicht, sondern stellt eine mangelhafte Begründung dar, aus der eine Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ersichtlich ist (vgl. BFG 8. 9. 2015, RV/7103552/2014). Die Begründung lautet wie folgt: 'Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie die vorgenannte Abgabenerklärung nicht bis 15. Februar 2018 eingereicht haben.' Aufgrund mangelhafter Begründung ist daher der gegenständliche Bescheid rechtswidrig.

Es wäre für die Finanzverwaltung auch ein leichtes gewesen, den Einheitswertbescheid des Finanzamtes Waldviertel dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 EStG zugrunde zu legen, die Informationen liegen dem Finanzamt Waldviertel jedenfalls vor. Darüber hinausgehend wäre es leicht, die Sozialversicherungsbeiträge zu eruiieren. Wenn die Finanzverwaltung ordnungsgemäß gehandelt hätte, wäre keinesfalls eine Zwangsstrafe vorzuschreiben gewesen, zumal auf andere Art und Weise die Besteuerungsgrundlagen feststellbar gewesen wären. Schon aus diesem Grund ist der Zwangstrafenbescheid rechtswidrig und daher aufzuheben. Einfache Nachforschungsmöglichkeiten, im Wesentlichen in Unterlagen, die von der Finanzverwaltung ausgestellt werden, rechtfertigen nicht die Verhängung einer Zwangsstrafe.

Es wird daher der Antrag gestellt, den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe von EUR 250,00 ersatzlos aufzuheben.

Die entsprechenden Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für die Jahre 2015 und 2016 wurden dem Finanzamt Waldviertel auch bereits übermittelt. ... "

Am 20.4.2017 erging aufgrund der Steuererklärung vom 9.4.2017 der Bescheid für 2015, mit dem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von Null Euro festgestellt wurden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.4.2017 gab das Finanzamt der Beschwerde gegen die Zwangsstrafe teilweise statt und führte begründend aus:

"Unstrittig ist, dass die Bf. ihrer Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe der Einkommensteuererklärungen für 2015 nicht nachgekommen sind und eine Erinnerung vom 18.11.2016, sowie eine bescheidmäßige Erinnerung unter Zwangsstrafenandrohung vom 05.01.2017 erfolglos blieben.

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. VwGH 28.10.1998, 98/14/0091, und VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366).

Da die gesetzliche Frist für die Einreichung der Steuererklärungen 2015 gemäß § 134 BAO mit Ende April 2015 bzw. Ende Juni 2015 [gemeint jeweils: 2016] endete, war die mit der Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 05.01.2017 gesetzte Nachfrist zur Erklärungsabgabe bis 27.01.2017 (drei Wochen) nicht unangemessen kurz. In diesem Bescheid war das Leistungsgebot – die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2015 – auch entgegen den Behauptungen der Bf. eindeutig determiniert.

Für einen Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabenfestsetzung ist die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Der Verwaltungsökonomie steht es entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils – teilweise mehrfach – urgieren muss. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde die für eine Abgabenfestsetzung erforderlichen Informationen allenfalls auch von Dritten beschaffen kann, rechtfertigt jedenfalls keineswegs die Nichtabgabe von Steuererklärungen, wenn eine Verpflichtung zur Abgabe dieser Steuererklärungen besteht.

Dass die Bf. oder ihr steuerlicher Vertreter infolge eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses gehindert waren, sowohl die Erklärungen zeitgerecht abzugeben als auch rechtzeitig einen Fristverlängerungsantrag zu stellen, hat die Bf. nicht behauptet. Es kann also davon ausgegangen werden, dass die Bf. an der nicht fristgerechten Einreichung der Abgabenerklärung ein Verschulden trifft, wobei ein allfälliges Verschulden des Vertreters dem Verschulden der Vertretenen gleichzuhalten ist (VwGH vom 13.3.1997, 93/14/0011, 22.1.2003, 2002/08/0259).

Im gegenständlichen Fall hatte die Bf. fast 15 Monate bis zur erfolgten Festsetzung der Zwangsstrafe Zeit, die Abgabenerklärungen einzubringen. Bei Würdigung der Umstände, dass es in den Vorjahren keine Fristversäumnisse gegeben hat und keine Abgabennachforderung entstand, wird im Rahmen der Ermessensübung die Zwangsstrafe auf 150 € herabgesetzt."

Mit Eingabe vom 28.5.2017 beantragte die Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und verwies auf die Anträge der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Aufgrund der Aktenlage ist festzustellen, dass die Bf die Erklärung zur Feststellung der Einkünfte 2015 trotz zweimaliger Aufforderung und Androhung einer Zwangsstrafe nicht fristgemäß beim Finanzamt eingereicht hat. Der Bescheid mit Androhung der Zwangsstrafe vom 5.1.2017 wurde A.S. als Vertreter der Bf. am 10.1.2017 zugestellt. Mit dieser Zustellung erging der Bescheid zur Androhung einer Zwangsstrafe rechtswirksam, da erst ab 9.4.2017 eine Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters bestand. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass ein Bescheid mit Androhung der Zwangsstrafe fehle, trifft daher nicht zu.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 22.3.2017 eine Zwangsstrafe in Höhe von 250 Euro fest, die mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.4.2017 auf 150 Euro herabgesetzt wurde.

Im Übrigen wird auf die unbestrittene, obige Darstellung des Verfahrensganges verwiesen.

Rechtliche Beurteilung:

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 Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO bis Ende des Monates April jeden Folgejahres bzw. bis Ende Juni - bei elektronischer Übermittlung - einzureichen.

§ 111 BAO normiert (auszugsweise):

"(1) Die Abgabenbehörden sind 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. ...

(2) 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. ..."

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei, z.B. einen Abgabepflichtigen, zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112).

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden, wie z.B. die Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366).

Zwangsstrafen dürfen nicht mehr verhängt werden, wenn die Anordnung - wenn auch verspätet - befolgt wurde. Maßgebend ist diesbezüglich der Zeitpunkt der Wirksamkeit des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides; wird die Anordnung erst danach befolgt, so steht dies der Abweisung einer Bescheidbeschwerde nicht entgegen (Ritz, BAO⁶, § 111 TZ 1 und die dort zitierte Judikatur).

Sowohl im Bescheid vom 18.11.2016 (Erinnerung ohne Androhung einer Zwangsstrafe) als auch im Bescheid vom 5.1.2017 (Erinnerung mit Androhung einer Zwangsstrafe) war die von der Bf. zu erbringende Leistung mit Nachholung der Abgabe der geforderten Steuererklärungen für 2015 bis zum 9.11.2016 bzw. bis zum 27.1.2017 ausreichend determiniert, verbunden mit dem Hinweis, dass die Frist zur Einreichung der betreffenden Abgabenerklärung 2015 bereits zum Zeitpunkt der Ausfertigung des jeweiligen Bescheides abgelaufen war. Auch die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe war mit 250 Euro aus dem Bescheid vom 5.1.2017 klar ersichtlich.

Es konnte daher für die Bf. kein Zweifel bestehen, welche Leistung sie zu erbringen hatte und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärung verbunden sein werden (Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 111, 320). Auch die Frist, innerhalb der die Erklärung abzugeben war, ist mit etwa drei Wochen ausreichend bemessen.

Im vorliegenden Fall wurde daher die Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht verhängt, weil die Abgabenerklärung bis zur Wirksamkeit (Zustellung) des angefochtenen Bescheides nicht eingereicht wurde. Die Abgabenerklärung langte erst gleichzeitig mit der Beschwerde gegen die Zwangsstrafe am 9.4.2017 beim Finanzamt ein.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.1992, 89/17/0010; VwGH 22.2.2000, 96/14/0079) und sind dabei unter anderem das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen bei Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung, die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen sowie die abgabenrechtliche Auswirkung der verlangten Leistung zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁶, § 111 Rz 10).

Richtig ist der Einwand der Bf, dass im angefochtenen Bescheid das Ermessen nicht begründet wurde. Dieser Mangel führt aber nicht zur zwingenden Aufhebung dieses Bescheides. Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN). Die Beschwerdevorentscheidung hat die Begründung der Ermessensübung nachgeholt.

Das Bundesfinanzgericht hat aber die Ermessensübung der Abgabenbehörde zu überprüfen und das Ermessen eigenverantwortlich zu üben. Es werden in Anlehnung an

die in *Ritz*, BAO⁶, § 111, Tz 10, genannten Kriterien folgende für die Ermessensübung maßgebenden Umstände berücksichtigt:

- Wie das Finanzamt bereits angemerkt hat, gab es in den Vorjahren keine Fristversäumnisse der Bf.
- Aufgrund der nachgeholteten Erklärung zur Feststellung von Einkünften wurden mit Bescheid vom 20.4. 2017 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von Null Euro festgestellt. In den abgeleiteten Einkommensteuerverfahren der Beteiligten der Bf. ergaben sich jeweils Abgabengutschriften.
- Was die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten betrifft, so hatte B.S. im Jahr 2015 ein Einkommen von 10.560, 67 Euro (unter der Besteuerungsgrenze) und A.S. ein Einkommen von 20.464,30 Euro.
- Die Bf reichte erstmals für das Jahr 2013 eine Erklärung zur Feststellung von Einkünften ein und verzeichnete Einkünfte von 914 Euro. In den Folgejahren 2014 bis 2016 betrugen die Einkünfte Null Euro. Nach einem elektronischen Vermerk des Finanzamtes vom 26.4.2017 wurde der Betrieb mit 31.12.2016 eingestellt.

Ermessentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter Billigkeit versteht man die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (*Ritz*⁶, BAO, § 20 Tz 7).

In Hinblick auf die Abgabengutschriften für die Beteiligten konnte die Abgabenbehörde mit der Verhängung der Zwangsstrafe kein Interesse an der Abgabeneinbringung verfolgen. Das Bundesfinanzgericht erachtet die Festsetzung der Zwangsstrafe insofern als nicht zweckmäßig.

In Anbetracht der wirtschaftlichen Verhältnisse der beiden Beteiligten erscheint auch die mit Beschwerdeentscheidung herabgesetzte Zwangsstrafe von 150 Euro als unbillig. Für eine Ermessensübung zu Gunsten der Bf spricht auch der Umstand, dass es in den übrigen Jahren nicht zu einer Fristversäumnis gekommen ist, die Bf nur im Jahr 2013 (geringfügige) Einkünfte hatte und Ende 2016 den Betrieb einstellte.

Im Rahmen des Ermessens gelangt das Bundesfinanzgericht abschließend zu dem Ergebnis, dass aufgrund der angeführten Umstände im konkreten Fall von der Verhängung einer Zwangsstrafe abzusehen ist.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ergibt sich die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes aus dem Wortlaut des Gesetzes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 23. Jänner 2019