



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/3400-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch ÖBUG Dr. Nikolaus Wth KG Stbges, Steuerberatungskanzlei, 1130 Wien, St. Veitgasse 8, vom 26. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Dr. Christoph Seydl, vom 30. August 2012 betreffend Zwangsstrafe 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) reichte die Umsatzsteuer und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 nicht fristgerecht ein.

Hierauf richtete das Finanzamt Wien 4/5/10 mit Datum 6.7.2012 folgendes Ergänzungssuchen an den Bw:

„Da für Ihre Abgabenarten bereits ein Schätzungsauftag für das Jahr 2010 besteht, werden Sie gebeten, zu folgenden Sachverhalten schriftlich zu meinen Händen oder per Mail unter ... zu nehmen bzw. erforderliche Unterlagen in Kopie nachzureichen:

Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2010

Bei Nichtbeantwortung oder unvollständigen Angaben ist mit einer Schätzung sowie einer Zwangsstrafe von € 300,00 zu rechnen. ES IST KEINE ABGABE ÜBER FINANZONLINE

MÖGLICH. Da bereits eine Schätzungsaufrag besteht, ist die oben genannte Frist auch bei schriftlichem Ansuchen nicht verlängerbar"

Hiefür wurde eine Frist bis zum 13.8.2012 gesetzt.

Dann ersuchte die steuerliche Vertreterin mit Eingabe vom 30.7.2012 um Fristverlängerung zur Erklärungsabgabe bis 17.9.2012, da sie noch nicht alle erforderlichen Unterlagen erhalten habe.

Das Finanzamt erließ hierauf mit Datum 1.8.2012 folgende Mitteilung:

„Am 30.07.2012 wurde der Antrag auf Fristverlängerung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung und Umsatzsteuererklärung 2010 beim Finanzamt eingereicht.“

Dieser Fristverlängerung kann leider nicht stattgegeben werden, da die Frist zur Abgabe der oben genannten Steuererklärungen bereits per Nachfrist mit 19.06.2012 abgelaufen ist, und eine abgelaufene Frist nicht verlängert werden kann.

Ebenso kann die Frist für das Ergänzungsansuchen nicht verlängert werden. Dies ist auch in den Ergänzungspunkten angeführt.

Es ergeht, wie im Schreiben vom 06.07.2012 erläutert, ab dem 13.08.2012 die Bescheide für Einkommensteuer und Umsatzsteuer, die auf dem Schätzungswege ermittelt werden, sowie die angedrohte Zwangsstrafe.

Dieser Mitteilung kommt mangels rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Wirkung kein Bescheidcharakter zu.“

Diese Mitteilung wurde der steuerlichen Vertretung am 3.8.2012 zugestellt.

Nachdem hierauf keinerlei Reaktion erfolgte, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 30.8.2012 die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von € 300,00 fest:

„Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe:

Die mit Erinnerung vom 06.07.2012 angedrohte Zwangsstrafe wegen folgender unterlassener Handlung:

Nichtbeantwortung Ersuchen um Ergänzung vom 06.07.2012

Abgabe der Einkommensteuererklärung 2010

Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2010

wird gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit Euro 300,00 festgesetzt. Die Fälligkeit der festgesetzten Zwangsstrafe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen

Begründung:

Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie der vorgenannten Aufforderung bisher nicht nachgekommen sind".

Am selben Tag wurden auch sowohl ein Umsatz- als auch ein Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen und die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt.

Sämtliche Bescheide wurden mit 4.9.2012 zugestellt.

Fristgerecht erhab die steuerliche Vertretung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe das Rechtsmittel der Berufung:

„Im Vollmachtsnamen des o.a. Abgabepflichtigen (Vollmacht aktenkundig) machen wir (gegen den Bescheid vorn 30. August 2012, zugestellt am 31. August 2012, mit welchem eine Zwangsstrafe in Höhe von € 300,00 festgesetzt wird, in offener Frist das Rechtsmittel der

BERUFUNG

geltend und beantragen, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Zur Begründung dieses unseres Berufungsbegehrens führen wir insbesondere aus:

Wenn der angefochtene Bescheid die Zwangsstrafe zunächst wegen Nichtbeantwortung des Ergänzungsersuchens vom 6. Juli 2012 festsetzt, so ist darauf hinzuweisen, dass diesbezüglich schon die Androhung der Zwangsstrafe gesetzwidrig erfolgt ist: Es war unzulässig, zugleich mit der Einräumung einer Frist zur Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens bis 13. August 2012 zu erklären, dass bei Nichtbeantwortung dieses Ergänzungsersuchens eine Zwangsstrafe festgesetzt werde. Vielmehr wäre das dortige Finanzamt verpflichtet gewesen, die Beantwortungsfrist abzuwarten und danach unter Setzung einer Nachfrist die Zwangsstrafe anzudrohen.

Was die Abgabe der Steuererklärungen für 2010 angeht, so wurden am selben Tag, an dem die Zwangsstrafe festgesetzt wurde, nämlich am 30. August 2012, der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen: Damit ist aber die Erbringung derjenigen Leistung, die durch Verhängung der Zwangsstrafe erzwungen werden sollte, nämlich die Einreichung der Steuererklärung für 2010, obsolet geworden. Da es Zweck der Zwangsstrafe ist, die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten, ist die Festsetzung am selben Tag, an dem die Erfüllung dieser Pflichten - durch Festsetzung der Abgabenschuldigkeiten im Schätzungswege -

obsolet wird, nicht mehr zulässig (vgl etwa VwGH 27.9.2000, 97/14/01 12). Die Zwangsstrafe erhält damit einen reinen Pönalcharakter, der ihr nach dem Gesetz nicht zukommt. Die Bestrafung des Abgabepflichtigen für die Nichteinreichung von Steuererklärungen hat nämlich nicht durch Vorschreibung einer Zwangsstrafe zu erfolgen, sondern durch Verhängung von Verspätungszuschlägen gemäß § 135 BAO.

Weil sich bei einer dem Berufungsbegehren Rechnung tragenden Berufungserledigung überhaupt keine Zwangsstrafe ergeben wird, stellen wir hinsichtlich des solcherart streitverfangenen Gesamtbetrages in Höhe von € 300,00 gemäß § 212a BAO den Antrag auf Aussetzung der Einhebung..."

In weiterer Folge erhab die steuerliche Vertretung offenbar (die Berufung befindet sich nicht im vorgelegten Finanzamtsakt) Berufung gegen den Umsatz- und gegen den Einkommensteuerbescheid 2010, die zu einer Änderung dieser Bescheide mit Berufungsvorentscheidungen vom 15.10.2012 führte.

Die Berufung gegen die Festsetzung einer Zwangsstrafe mit Berufungsvorentscheidung vom 8.10.2012 als unbegründet abgewiesen:

„Das Finanzamt Wien 4/5/10 forderte den Bw am 06.07.2012 gem. § 133 Abs. 1 BAO schriftlich zur Abgabe von Erklärungen für das Jahr 2010 auf:

„Da für Ihre Abgabenarten bereits ein Schätzungsauftag für das Jahr 2010 besteht, werden Sie gebeten, zu folgenden Sachverhalten schriftlich zu meinen Händen oder per Mail unter ... zu nehmen bzw. erforderliche Unterlagen in Kopie nachzureichen: Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2010.

Bei Nichtbeantwortung oder unvollständigen Angaben ist mit einer Schätzung, sowie einer Zwangsstrafe von € 300, 00 zu rechnen, ES IST KEINE ABGABE ÜBER FINANZONLINE MÖGLICH. Da bereits eine Schätzungsauftag besteht, ist die oben genannte Frist auch bei schriftlichem Ansuchen nicht verlängerbar!“

Eine Frist bis 13.08.2012 wurde dem Bw. gewährt.

Nachdem der Bw. der Aufforderung nicht nachgekommen ist, wurde am 30.08.2012 im Schätzungswege (§ 184 BAO) der Umsatz- und der Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen. Zusätzlich wurde am selben Tag mit Bescheid die gegenständlich bekämpfte Zwangsstrafe in Höhe von 300,00 Euro festgesetzt.

Am 27.09.2012 brachte der Bw die Berufung gegen die Festsetzung der Zwangsstrafe ein.

Begründet wurde die Berufung damit, dass die Erzwingung der Leistung (Abgabe von Erklärungen) durch die Schätzung obsolet geworden sei. Die Zwangsstrafe erhalte dadurch einen reinen Pönalcharakter und sei somit unzulässig festgesetzt worden.

Der Bw gab laut Aktenlage ab der Veranlagung 2007 ausnahmslos Anlass zur Schätzung.

Laut Angaben der steuerlichen Vertretung im Verfahren RV/2071-W/12 ist sie aufgrund personeller Unterbesetzung nicht in der Lage, fristgerecht den Mitwirkungspflichten nachzukommen.

Rechtlich folgt daraus:

a) Zulässigkeit der Zwangsstrafe:

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist nach Maßgabe der Bestimmungen des [§ 111 Abs. 1 BAO](#) zulässig. Demnach sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch eine Dritte bzw. einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen.

Gem. Abs. 2 leg.cit. muss die bzw. der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihr bzw. ihm abverlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe erfolgt amtswegig (UFS vom 25.10.2010, RV/2663-W/10). Die Festsetzung von Zwangsstrafen liegt laut Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz (BA03, Anm. 2 zu § 111) im behördlichen Ermessen ([§ 20 BAO](#)).

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung unvertretbarer Leistungen - somit solcher, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch eine Dritte bzw. einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen - vorgeschrieben werden (UFS vom 12.10.2010, RV/0661-L/09).

Nach herrschender Lehre (z.B. Ritz, BA04, § 111 Tz. 2; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BA03, Anm. 4 zu § 111) und der ständigen Rechtssprechung (z.B. VwGH vom 28.10.1998, [98/14/0091](#); 25.02.2003, [99/14/0341](#); 20.03.2007, [2007/17/0063](#); UFS vom 17.07.2009, RV/1288-W/09; 05.03.2012, RV/0279-W/12; 18.06.2012, RV/0319-G/12) stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine erzwingbare Leistung dar.

Dass die Vorlage von Steuererklärungen durch die bzw. den Abgabepflichtigen mithilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden darf, ergibt sich aus den zuvor zitierten Gesetzesbestimmungen in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem. [§ 119 BAO](#) sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gem. §§ 133 ff leg. cit. (UFS vom 17.04.2007, RV/0216-F/07; 25.11.2011, RV/0403-I/10).

Eine Schätzung durch das Finanzamt stellt kein Substitut für die Pflicht von Steuerpflichtigen zur Einbringung von Abgabenerklärungen dar (s. Ausführungen zu Vorlagebericht RV/1111-W/12). Die Schätzung dient nicht der Bestrafung eines allfälligen Fehlverhaltens (UFS vom 29.06.2010, RV/2001-W/09). Ziel der Schätzung nach [§ 184 BAO](#) ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt werden

können. Dass die Abgabenbehörde, bevor sie die Besteuerungsgrundlagen schätzt, versucht, diese zu ermitteln und dazu die Pflicht der Steuerpflichtigen zur Abgabe der Erklärungen mit den gesetzlich vorgesehenen Instrumentarien durchzusetzen trachtet, entspricht der amtswegigen Ermittlungspflicht des [§ 115 BAO](#) (UFS vom 17.11.2008, RV/2539-W/08).

Auch ist die Abgabenbehörde nicht verpflichtet, nach der Verhängung einer Zwangsstrafe, weitere Strafen anzudrohen, bis das gewünschte Verhalten eingetreten oder das Strafmaß ausgeschöpft ist. Ein subjektives Recht auf Erlassung einer Zwangsstrafe, das einer Schätzung nach Maßgabe des [§ 184 BAO](#) entgegenstünde, besteht nicht (UFS vom 25.10.2010, RV/2663).

Zweck der Zwangsstrafe ist es laut Ritz (BAO⁴, § 111 Tz. 1), die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 09.12.1992, [91/13/0204](#); 27.09.2000 97; 14 0112) und die Partei (z.B. Abgabepflichtige, Auskunftsperson) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 20.9.1988, [88/14/0066](#); 27.9.2000, [97/14/0112](#)).

Der Rechtsmeinung des Bw ist daher zuzustimmen, dass die Zwangsstrafe dazu dient, die Erbringung einer Leistung zu erzwingen, und die Festsetzung der Zwangsstrafe keinen Selbstzweck darstellen dürfe (25/2010/F). Der Bw hat völlig korrekt erkannt, dass die tatsächliche Verhängung einer Zwangsstrafe unmittelbar nicht zu gesetzeskonformen Verhalten anleiten kann. Es liegt nämlich in der Natur der Sache, dass ausschließlich das Drohpotenzial einer Geldstrafe - nicht jedoch die Strafe selbst - zu regelkonformen Verhalten verhalten kann.

Laut Dahrendorf (*Homo sociologicus*) bestimmt allerdings der Sanktionscharakter die Verbindlichkeit einer Norm. Muss-Erwartungen werden nicht nur mit sozialen Sanktionen (z.B. Tadel), sondern auch mit rechtlichen Strafen (zB Zwangsstrafe) geahndet. Die Verhängung der angedrohten Zwangsstrafe dient folglich der Aufrechterhaltung des Drohpotenzials der Zwangsstrafe und der Bekräftigung der Norm (zB abgabenrechtliche Offenlegungs- und Mitwirkungspflichten).

Der Bw hat wiederholt gezeigt, dass er gesetzte Fristen nicht als verbindlich erachtet. Daraus resultierte der Abgabenbehörde infolge ein erhöhter Verwaltungsaufwand (Schätzung, Berufungsverfahren etc.).

Um den Bw zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten, war es zweckmäßig die angedrohte Zwangsstrafe zu verhängen. Die Abgabenbehörde verfolgt damit individual- und generalpräventive Zwecke. Würde das Finanzamt - wie vom Bw gefordert - rechtmäßig angedrohte Rechtsfolgen nicht realisieren, würde jede zukünftige Androhung von Zwangsstrafen kaum mehr glaubwürdig erscheinen.

Eine Unbilligkeit (z.B. Unmöglichkeit der Rechtzeitigkeit der Erbringung der Leistung, Unangemessenheit einer Zwangsstrafe) vermag die Abgabenbehörde nicht erkennen. Die beharrliche Missachtung von Abgabenvorschriften hätte schon in früheren Jahren zur Androhung und einer Verhängung einer adäquaten Zwangsstrafe führen können.

Der Bw. hat die Frist ohne ein allfälliges Fristverlängerungsansuchen verstreichen lassen.

Die Verhängung einer Zwangsstrafe bzgl. der beiden nicht-eingebrachten Abgabenerklärungen erfolgte zurecht.

b) Höhe der Zwangsstrafe:

Nach § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

Der Höchstbetrag gilt je zu erzwingender Leistung (z.B. Stoll, BAO-Kommentar, 1202; Ritz, BA0⁴, § 111 Tz. 8).

Ein Strafausmaß von 500,- Euro infolge der Nicht-Abgabe von Erklärungen gilt grundsätzlich als nicht zu hoch bemessen (z.B. UFS vom 17.11.2008, RV/2539-W/08; 09.09.2009, RV/2885W/09; 11.01.2010, RV/3254-W/09; 18.04.2011, RV/0749-W/11).

Ein Strafmaß in der Höhe 13,64% des Höchstbetrags ist bei beharrlicher Nicht-Abgabe der Steuererklärungen als unteres Maß anzusehen (UFS vom 18.04.2011, RV/0749-W/11). Das Gesamtverhalten einer bzw. eines Steuerpflichtigen (Verhalten in Vorjahren, Fristverlängerungen etc.) kann nach Ansicht des UFS vom 09.09.2009 (RV/2885-W/09) rechtfertigen, dass eine Zwangsstrafe mit mehr als 22,73% des möglichen Strafrahmens angedroht und festgesetzt wird.

Das Ermessen hat auch die Strafe in ein Verhältnis zu der allfälligen Abgabenhöhe zu stellen (z.B. 20.09.2011, RV/0610-K/08; 15.12.2011, RV/2099-W/11; 29.12.2011, RV/2098-W/11). Ein Strafausmaß von 2% der korrespondierenden Steuer wäre beispielsweise als nicht überhöht anzusehen (UFS vom 17.07.2009, RV/1288-W/09). Berücksichtigungswürdig sind auch allgemein die Einkommensverhältnisse der bzw. des Steuerpflichtigen (UFS vom 14.04.2011, RV/0888L/09; 15.04.2011 RV/0889-L/09).

Im Zuge der Berufungsentscheidung kann die Abgabenbehörde den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abändern (§ 276 Abs. 1 BAO). Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillensstrafen (§§ 111 ff BAO) können sohin im Rahmen der Berufungsentscheidung auch zuungunsten des Bw. abgeändert werden (vgl. UFS vom 05.12.2003, RV/1240-W/03; 28.06.2005, RV/1100-L/04).

Die im Anschluss an eine bestimmte Androhung festgesetzte Zwangsstrafe darf das angedrohte Ausmaß nicht übersteigen (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BA0³, Anm. 15 zu § 111; Ritz, BA0⁴, § 111 Tz. 7).

Der Bw. hat in den vergangenen Jahren regelmäßig (2007, 2008, 2009 und 2010) Anlass zur Schätzung der Umsatz- und Einkommensteuer gegeben.

Insgesamt lagen zwei einzelne zu erzwingende Leistungen (1. Umsatzsteuererklärung 2010, 2. Feststellungserklärung 2010) vor. Der mögliche Strafrahmen beträgt daher nach § 111 BAO insgesamt 10.000,- Euro.

Eine angemessene Strafhöhe bewegt sich - angesichts des Gesamtverhaltens des Bw. und ihren Einkünften in Höhe eines sechsstelligen Eurobetrags - in der Bandbreite von 1.364,00Euro (13,64% des Strafrahmens) am unteren Ende bis wohl 5.000,00 Euro (50%) am oberen Ende.

Das adäquate Strafausmaß (1.364,00- Euro und mehr) übersteigt im gegenständlichen Verfahren die angedrohte Höhe von insgesamt 300,00- Euro (nur 3% des Strafrahmens).

Die strittige Zwangsstrafe ist daher - wie gehabt - mit nur 300,- Euro festzusetzen. Die Berufung ist als unbegründet abzuweisen."

Hiergegen richtet sich der Vorlageantrag vom 12.11.2012:

„Im Vollmachtsnamen des o.a. Abgabepflichtigen (Vollmacht aktenkundig) stellen wir gegen die Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2012, zugestellt am 10. Oktober 2012, mit welcher die Berufung vom 26. September 2012 gegen den Bescheid vom 30. August 2012, mit welchem eine Zwangsstrafe in Höhe von € 300,00 festgesetzt wurde, als unbegründet abgewiesen wird, gemäß § 276 Abs 2 BAO in offener Frist den

ANTRAG

auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung dieses unseres Vorlageantrages führen wir insbesondere aus:

In tatsächlicher Hinsicht führt die angefochtene Berufungsvorentscheidung zutreffend aus, dass die streitverfangene Zwangsstrafe mit Bescheid vom 30. August 2012 festgesetzt worden ist, nachdem sie mit Bescheid vom 6. Juli 2012 angedroht worden war, und dass am selben Tag, sohin am 30. August 2012, im Schätzungswege gemäß § 184 BAO der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2010 des o.a. Abgabepflichtigen erlassen worden sind.

In rechtlicher Hinsicht gesteht die angefochtene Berufungsvorentscheidung zwar sinngemäß zu, dass es sich bei einer Zwangsstrafe nach § 111 BAO „lediglich um ein Pressionsmittel handelt, dass eingesetzt werden soll, um eine abgabenrechtlich gebotene Leistung herbeizuführen, nicht jedoch um ein unrechtmäßiges Verhalten zu bestrafen“ (so wörtlich STOLL, Bundesabgabenordnung. Kommentar, (1994) 1192).

Mit der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer 2010 - wenngleich im Schätzungswege gemäß § 184 BAO - ist jedoch - wie die angefochtene Berufungsvorentscheidung erkennt - die Verpflichtung des o.a. Abgabepflichtigen zur Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2010 weggefallen, sodass einer Zwangsstrafe, die am selben Tag bescheidmäßig festgesetzt wurde, an dem auch die Steuerbescheide 2010 erlassen worden sind, gerade dieser Charakter eines Pressionsmittels hinsichtlich der Verpflichtung des o.a. Abgabepflichtigen, die Steuererklärungen für das Jahr 2010 einzureichen, fehlt.

Da sohin die bescheidmäßige Festsetzung der Zwangsstrafe am 30. August 2012 nicht mehr geeignet war, den o.a. Abgabepflichtigen zur Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtung zur

Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2010 zu verhalten, weil diese Verpflichtung am selben Tag bereits weggefallen ist, war die streitverfangene Zwangsstrafenfestsetzung rechtswidrig.

Die angefochtene Berufungsvorentscheidung führt aus, dass es zweckmäßig gewesen sei, die angedrohte Zwangsstrafe zur verhängen, „um den Berufungsverwerber zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten“

Unklar bleibt freilich, welche abgabenrechtlichen Pflichten das dortige Finanzamt hier meint: Die Verpflichtung zur Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2010 kann es nicht sein, weil diese eben - wie dargetan - zugleich mit der Festsetzung der Zwangsstrafe weggefallen ist; sollte es sich um andere abgabenrechtliche Pflichten handeln, deren Einhaltung das dortige Finanzamt mittels der Verhängung der streitverfangenen Zwangsstrafe gewährleisten will, so ist die Zwangsstrafenfestsetzung deshalb nicht gesetzmäßig gewesen, weil eine Androhung der Zwangsstrafe im Zusammenhang mit der Erfüllung anderer abgabenrechtlicher Pflichten des o.a. Abgabepflichtigen nicht erfolgt ist und Zwangsstrafen - wie [§ 111 Abs 2 BAO](#) normiert - erst nach entsprechender Androhung unter Aufforderung zur Erbringung der verlangten Leistung festgesetzt werden dürfen.

Weil sich bei einer dem Berufungsbegehren Rechnung tragenden Berufungserledigung überhaupt keine Zwangsstrafe ergeben wird, stellen wir hinsichtlich des solcherart streitverfangenen Gesamtbetrages in Höhe von E 300,00 gemäß [§ 212a BAO](#) den Antrag auf Aussetzung der Einhebung...“

Mit Bericht vom 3.12.2012 legte das Finanzamt die Berufung dem UFS vor. Die Auslegung des Bw würde dazu führen, dass in keinem Fall eine Zwangsstrafe verhängt werden könnte. Eine derartige Auslegung könne nicht gewollt sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 111 BAO](#) lautet:

„§ 111. (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. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringern und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(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.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig."

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

Nach [§ 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.

Gemäß [§ 144 BAO](#) ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Auskunftspflicht trifft jedermann, auch wenn es sich nicht um seine persönliche Abgabepflicht handelt. Auskunft ist wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

Der Bw hat die gesetzliche Frist zur Abgabe der Abgabenerklärungen 2010 ungenutzt verstreichen lassen.

Der Bw wurde hierauf vom Finanzamt mit Datum 6.7.2012 aufgefordert, die Einkommen- und die Umsatzsteuererklärung bis 13.8.2012 einzureichen, wobei darauf hingewiesen wurde, dass einem allfälligen Fristverlängerungsansuchen nicht nachgekommen werde. Außerdem wurde eine Zwangsstrafe von € 300,00 angedroht.

Am 1.8.2012 teilte die Abgabenbehörde erster Instanz dem Bw nochmals mit, dass eine Fristerstreckung nicht erfolge.

Der Bw ist bis 30.8.2012 seiner Verpflichtung zur Legung der Steuererklärungen nicht nachgekommen.

Die Zwangsstrafe von € 300,00 wurde daher zurecht am 30.8.2012 festgesetzt, wobei diesbezüglich auf die ausführliche Begründung in der Berufungsvoentscheidung des Finanzamtes verwiesen wird.

Der Bw wendet sich gegen die Festsetzung der Zwangsstrafe im Wesentlichen mit der Begründung, dass das Finanzamt in weiterer Folge die Besteuerungsgrundlagen gemäß [§ 184 BAO](#) geschätzt und einen Umsatz- und einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 erlassen habe. Die Veranlagungsverfahren für das Jahr 2010 seien somit abgeschlossen und es bestehe keine Veranlassung mehr, die Erklärungsabgabe zu erzwingen.

Der Bw übersieht, dass er seine gesetzliche Verpflichtung zur Erklärungsabgabe verletzt hat.

Die Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 28.10.1998, [98/14/0091](#); VwGH 20.3.2007, [2007/17/0063](#), 0064; VwGH 24.5.2007, [2006/15/0366](#)), zur Auskunftserteilung gemäß [§ 143 BAO](#) (VwGH 27.2.1992, [86/17/0169](#)) oder zur Vorlage von Unterlagen (VwGH 28.2.1989, [86/14/0033](#); VwGH 25.6.2002, [97/17/0333](#)) kann mittels Zwangsstrafen durchgesetzt werden.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist dann unzulässig, wenn die Leistung, die erbracht werden soll, unmöglich oder unzumutbar ist oder wenn die Leistung bereits erbracht wurde. Ist allerdings die Leistung erst nach der erstinstanzlichen Festsetzung einer Zwangsstrafe erbracht worden, so steht dieser Umstand einer die Zwangsstrafe bestätigenden Berufungs(vor)entscheidung nicht entgegen, auch wenn diese erst nach Erbringen der Leistung ergeht (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 111 Anm. 6; *Ritz*, BAO⁴, § 111 Rz. 3).

Der Bw hat die geforderten Leistungen – Erklärungsabgabe – bis zur Zwangsstrafenfestsetzung nicht erbracht.

Der Umstand, dass das Finanzamt in weiterer Folge die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege festgestellt hat, steht der Festsetzung der gegenständlichen Zwangsstrafe – und der Androhung und allfälligen Festsetzung weiterer Zwangsstrafen – nicht entgegen.

Erst nach Verhängung der Zwangsstrafe ist der Bw – mit der Berufung gegen den Umsatzsteuer- und gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 – seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Erklärungsabgabe nachgekommen.

Das Finanzamt hat in weiterer Folge die Besteuerungsgrundlagen neu ermittelt und neue Bescheide erlassen. Schon dies zeigt die Zweckmäßigkeit der Verhängung der Zwangsstrafe.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. Jänner 2013