

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache A. B., Adr., vertreten durch FOISSNER & FOISSNER Steuerberatung GmbH & Co KG, Salzburger Straße 267, 4030 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11.08.2014 zu StNr.: StNr. betreffend Zwangsstrafe zu Recht erkannt:

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

### Aktenlage und Parteivorbringen

Die Firma C (FN FN.) betreibt in der Adr\_2 das Restaurant D. Unbeschränkt haftender Gesellschafter ist der Beschwerdeführer.

Aus einem Aktenvermerk der Finanzpolizei vom 10.7.2014 geht Folgendes hervor:

*"Arbeitsmarktrechtliche Kontrolle und versuchter Kassennachschau nach der Bundesabgabenordnung § 144 am 10.07.2014 von 18:30 — 20:05 Uhr bei der Fa. C, Adr\_2.*

*AV vom 10.07.2014:*

*Am 10.07.2014 um 18:30 Uhr betraten die Organe der Finanzpolizei Linz, E. F., G. H. und I. J. das Lokal D. an der Adresse Adr\_2. Der Leiter der Amtshandlung Herr F. kündigte eine Beschäftigungskontrolle nach § 89 (3) EStG und AuslBG beim Chef Herrn B. A. an. Zum Zeitpunkt der Kontrolle waren 2 Köche, 2 Kellner und Herr B. tätig. Das Lokal war zu diesem Zeitpunkt gut besucht.*

*Im Zuge der arbeitsmarktrechtlichen Kontrolle wurde mittels einer Niederschrift mit Herrn B. A. das Beschäftigungsverhältnis des beim Kochen betretenen Herrn K. L. abgeklärt.*

*Nach Beendigung der Niederschrift bzw. der arbeitsmarktrechtlichen Kontrolle wurde Herrn B. A. eine Kassennachschau nach Bundesabgabenordnung § 144 angekündigt.*

*Herr B. reagierte auf die Ankündigung der Kassennachschau mit Unverständnis. Zum Zeitpunkt der Kontrolle war auch die Tochter des Herrn B. anwesend. Herr B. reagierte auf die angekündigte Kassennachschau sehr emotional. Er warf seinen Schlüsselbund auf den Tisch neben der Kassa und stellte sich demonstrativ in die Mitte des Lokals und gab lautstark von sich, dass er das Einschreiten der Organe der Finanzpolizei den lokalen Medien weitermelden werde.*

*Die Organe der Finanzpolizei wirkten deeskalierend auf Herrn B. und dessen Tochter ein. Es wurde nochmals auf die Mitwirkungspflicht nach der Bundesabgabenordnung, sowie den möglichen Folgen einer Verletzung hingewiesen.*

*Herr B. weigerte sich trotz der eingeleiteten deeskalierenden Maßnahmen eine Kassennachschau durchzuführen.*

*Daher wurde vom Leiter der Amtshandlung Herrn F. um 19:50 Uhr, Herrn B. eine Zwangsstrafe in der Höhe von € 2.000,— angedroht und eine angemessene Frist von 10 Minuten gesetzt.*

*Auf die Androhung reagiert Herr B. und dessen Tochter mit den Worten „Was kostet es, 2.000,- Euro, die 10 Minuten brauchen wir nicht, Schleichts Euch“. Daraufhin wurde die Zwangsstrafe in Höhe von 2.000,— Euro ausgesprochen und das Lokal verlassen.*

*Weiters muss angemerkt werden, dass die Kontrolle bzw. Nachschau unter größtmöglicher Rücksichtnahme der geschäftlichen Interessen des Betriebsinhabers ( zivile Kleidung der einschreitenden Organe und Fahrzeug wurde verdeckt abgestellt) durchgeführt wurde."*

Der Aktenvermerk ist von E. F., G. H. und I. J. unterzeichnet.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 11. August 2014 setzte die belangte Behörde „die wegen Gefahr im Verzug mündlich angedrohte Zwangsstrafe vom 10.07.2014 bezüglich Nichtmitwirkung bzw. Verhinderung einer Kassennachschau nach BAO § 144“ gemäß § 111 der Bundesabgabenordnung (BAO) mit € 2.000,- fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich gewesen, da trotz Setzung einer angemessenen Frist der Mitwirkung zur Erbringung folgende Leistungen:

- Auskunftserteilung
- Einsicht in Unterlagen
- Einsicht in Kassenaufzeichnungen

nicht nachgekommen wurde.

In der rechtzeitig eingebrachten Beschwerde vom 14. August 2014 wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Zur Begründung wurde ausgeführt:

*"Die Überprüfung seitens der Finanzpolizei begann am 10.07.2014 um 18:50. Es wurde eine Niederschrift mit einer gemäß § 26 Ausländerbeschäftigungsgesetz 1975 zur Auskunft verpflichteten Person vorgenommen. Um 19:35 erfolgte eine Niederschrift mit einer gemäß § 89 Absatz 3 Einkommenssteuergesetz zur Auskunft verpflichteten Person. Beide Niederschriften wurden mit mir vorgenommen. Beide Male musste ich die gleichen Fragen beantworten (!!!).*

*Anschließend wurde ich aufgefordert, einen Abschluss in meinem Kassensystem*

*vorzunehmen. Ich wies darauf hin, dass mein Lokal voller Gäste sei und dass es für meine Gäste nicht zumutbar ist, eine Zwischenabrechnung für jeden Tisch vorzunehmen. Außerdem war zu diesem Zeitpunkt die Kasse noch neu und ich selbst konnte keine näheren Auskünfte bezüglich dem System, etc. geben. Ich wies - unter Zeugen - darauf hin, dass mein Sohn, der auf der Johannes Kepler Universität Informatik studiert, um ca. 20.10 (also in einer halben Stunde!) nach Hause kommt und dann gerne die Fragen der Finanzpolizei beantworten wird. Mir wurde dann von der Finanzpolizei eine Frist von zehn Minuten (!) gesetzt. Daraufhin habe ich der Finanzpolizei angeboten, die Kassa mitzunehmen.*

*Ich halte fest, dass*

- 1. die Finanzpolizei mir nie eine Zwangsstrafe (mündlich oder schriftlich) angedroht hat*
- 2. keine Gefahr in Verzug bestand (ich habe angeboten, dass die Finanzpolizei die Kassa mitnehmen kann),*
- 3. ich habe - vor Zeugen - angeboten, dass mein Sohn innerhalb einer halben Stunde die erforderlichen Auskünfte erteilen kann*

*Ich wurde von der Finanzpolizei auch nicht aufgefordert, die Unterlagen innerhalb einer bestimmten Frist nachzureichen.*

*Es wurde keine schriftliche Niederschrift erstellt in der ich aufgefordert wurde, bestimmte Unterlagen nachzubringen.*

*Laut § 111 BAO ist eine mündliche Aufforderung und Androhung einer Zwangsstrafe nur bei Gefahr in Verzug zulässig. Allerdings weise ich auch darauf hin, dass diese Aufforderung weder schriftlich noch mündlich - es gibt dafür genügend Zeugen - artikuliert wurde.*

*Gefahr in Verzug ist im Übrigen nur dann gegeben, wenn für den gegenständlichen Fall relevante Unterlagen später nicht mehr vorhanden sein werden bzw. nachträglich abgeändert werden. In meiner Kassa kann nachträglich aber keine Änderung vorgenommen werden, außerdem habe ich angeboten, dass die Kassa mitgenommen werden kann.*

*Abschließend weise ich darauf hin, dass die Art und Weise der Überprüfung (ich wurde vor meinen Gästen angewiesen, in einen Bus der Finanzpolizei Platz zu nehmen und dort die Fragen zu beantworten, der äußerst provozierende Umgangston, auch das wurde von den Gästen bemerkt und auch während der Einvernahme lautstark kommentiert!) ich für äußerst bedenklich erachte."*

*Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.10.2014 wurde die Beschwerde abgewiesen und zur Begründung insbesondere ausgeführt, dem Beschwerdeführer sei mündlich eine Zwangsstrafe durch den Leiter der Amtshandlung wegen Verweigerung der Mitwirkung angedroht worden. Dies sei durch einen Aktenvermerk vom 10.7.2014 festgehalten worden.*

*Sowohl die Betretungsrechte als auch die Auskunfts- und Einsichtsrechte seien mit Androhung einer Zwangsstrafe versehen und könnten daher auch effektuiert werden. Dem*

Wesen einer Kassennachschau entspreche es, dass diese Maßnahme unangekündigt und daher ohne der Möglichkeit einer vorangegangenen „Korrektur“ erfolgt. Somit könne die Amtshandlung auch nicht zu einem späteren Zeitpunkt fortgesetzt oder weitergeführt werden. Eine von § 111 Abs. 2 BAO geforderte Androhung einer Zwangsstrafe samt Nachfrist könne sich daher nur darauf beziehen, eine unvermittelt einzuhaltende Frist zur Durchführung der Nachschau vor Ort zu setzen, keinesfalls aber einen Termin an einem anderen Tag zu ermöglichen.

Der Begriff „Gefahr im Verzug“ iSd § 111 Abs. 2 BAO sei daher so zu interpretieren, dass „Gefahr im Verzug“ stets auch dann vorliegt, wenn die Durchsetzung der Amtshandlung durch die Erstellung einer schriftlichen Androhung einer Zwangsstrafe, gleichgültig aus welchem Grund, verzögert würde und dadurch gefährdet wäre.

Es wurde angemerkt, dass die Mitnahme des Kassensystems bei einer Nachschau der Finanzpolizei selbstverständlich nicht vorgesehen ist.

Die Kontrolle bzw. Nachschau sei unter größtmöglicher Rücksichtnahme der geschäftlichen Interessen der C (zivile Kleidung der einschreitenden Organe und Fahrzeug wurde verdeckt abgestellt) durchgeführt worden.

Im Vorlageantrag vom 24.10.2014 wurde eine mündliche Verhandlung beantragt und ergänzend vorgebracht:

*"Ich betreibe das Restaurant „D.“ am Standort Adr\_2. Meinen Hauptumsatz erwirtschafte ich in den Abendstunden, also zwischen 19:00 - 22:00 Uhr.*

*Die Finanzpolizei verlangte von mir, dass ich alle Tische abrechne (das Lokal war voller Gäste) und eine Abrechnung durchführe. Hinweisen möchte ich, dass die Kassa im Juli 2014 erst in meinem Lokal installiert wurde und ich mit der Bedienung der Kassa selbst noch nicht vertraut war. Hilfestellung erhalte ich - auch heute noch - von meinem Sohn, Herrn B. M. (Studiert Informatik auf der JKU). Ich habe daher Herrn F. angeboten, dass er eine halbe Stunde auf meinen Sohn warten solle. Dies hat Herr F. abgelehnt und mir eine Frist von 10 Minuten gegeben.*

*Darüber hinaus hat er mit seinem Laptop den Kassensbereich blockiert und meine Kellner haben weder Tische abkassieren können, noch konnten neue Bestellungen in der Kassa eingegeben werden. Bestellungen werden bei uns über die Kassa an die Küche weitergegeben."*

Es wurde beantragt, Herrn N. O., Adr\_3 als Zeugen einzuvernehmen.

In der Stellungnahme vom 1.12.2014 führte die Finanzpolizei aus:

*"1. Finanzpolizei verlangt das Abrechnen sämtlicher Tische*

*Die Abrechnung der Tische ist bei einer Kassennachschau gem. BAO § 144 seitens der Finanzpolizei nicht vorgesehen und wurde im konkreten Fall auch nicht verlangt.*

*Eine Prüfungshandlung im Rahmen einer Kassennachschau beinhaltet eine sogenannte Plausibilitätsprüfung, in der mit Hilfe von Testbuchung sichergestellt werden soll, dass sämtliche Geschäftsvorgänge in der Buchhaltung (Datenerfassungsprotokoll) aufscheinen. Eine Abrechnung von Tischen ist für diese Plausibilitätsprüfung nicht notwendig.*

## **2. Fristsetzung**

*Ein Angebot des Herrn B., auf das Eintreffen des Sohnes zu warten wurde nicht an den Einsatzleiter Herrn F. bzw. an die beiden an der Kontrolltätigkeit beteiligten Finanzpolizisten gerichtet.*

*Ein solches Angebot wäre im Sinne einer erfolgreichen Kassennachschau vom Einsatzleiter Hr.F. nicht abgelehnt worden.*

*Bezüglich des Ablaufes der Kontrollhandlung wird auf den Aktenvermerk vom 10.07.2014 verwiesen.*

## **3. Blockierung des Kassenbereichs mit Notebook**

*Eine Erschwerung der ordnungsgemäßen Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle im Kassensystem liegt nicht im Interesse der Finanzpolizei. Von den an der Kontrolle anwesenden Organe der Finanzpolizei wurde weder der Kassenbereich, noch wurde die Eingabe der einzelnen Geschäftsfälle blockiert."*

Der Beschwerdeführer wurde mit Vorhalt vom 1.12.2014 ersucht, seinen Beweisantrag zu präzisieren.

Im Anbringen vom 16.1.2015 teilte der Beschwerdeführer Folgendes mit:

*"Grundsätzlich kann von Herrn O. - der ein Gast war - bestätigt werden, dass es laut Punkt 2.) im Beschwerdeantrag seines Erachtens nach keinen Grund für „Gefahr im Verzug“ gab. Mehrmalig wurde angeboten und erwähnt, dass die Kassa nicht manipuliert, und das Kassensystem auch mitgenommen werden kann.*

*Zu Punkt 3.) kann Herr O. bestätigen, dass ich den Beamten über die Ankunftszeit meines Sohnes Bescheid gegeben habe und, dass Herr B. M. die Auskunftsperson sei. Er weiß auch, dass B. M. beim Sportverein P. hobbymäßig Fußball spielt und zu dem Zeitpunkt im Training war. Hierbei würde es aber noch nachträglich genügend Zeugen beim Sportverein geben, die die Trainingsanwesenheit bestätigen können. Gehört wurde auch, dass eine 10-minütige Frist ausgesprochen wurde und, dass B. M. in 30 min vom Training nach Hause kommen wird und die Informationen abliefern kann.*

*Darüber hinaus kann Herr O. auch weitere Informationen betreffend der finanzpolizeilichen Überprüfung abgeben."*

Die Beschwerde wurde am 10. Februar 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

## **Mündliche Verhandlung am 26.3.2019**

Die Ladung zu dieser mündlichen Verhandlung samt Darstellung der bisherigen Aktenlage und des bisherigen Parteivorbringens vom 19.02.2019 wurde dem Beschwerdeführer am 22.02.2019 durch Hinterlegung (nicht behoben) an der Betriebsstätte der C (Lokal "D.") in Adr\_2 zugestellt. Da sich an dieser Adresse eine Betriebsstätte des Beschwerdeführers

befindet, wurde mit Zustellung an dieser an eine zulässige Abgabestelle gem. § 2 Z 2 iVm Z 3 Zustellgesetz und somit wirksam zugestellt.

Die Ladung zu dieser mündlichen Verhandlung samt Darstellung der bisherigen Aktenlage und des bisherigen Parteivorbringens vom 19.02.2019 wurde der belangten Behörde am 21.02.2019 zugestellt.

Die Ladung zu dieser mündlichen Verhandlung als Zeuge wurde

N. O. am 22.02.2019 durch Hinterlegung,

E. F. am 19.02.2019,

G. H. am 21.02.2019 und

I. J. am 19.02.2019

zugestellt.

Der Zeuge N. O. wurde aufgerufen, ist jedoch nicht erschienen.

Der Zeuge E. F. (Leiter der Amtshandlung) gab an, dass der Nachschauauftrag mittels Vorweisen des Dienstausweises, der eine Berechtigung zur Durchführung einer Nachschau beinhaltet, dem Beschwerdeführer zur Kenntnis gebracht wurde.

Im Vorfeld sei eine Kontrolle gemäß Ausländerbeschäftigungsgesetz durchgeführt worden, wobei es zu Feststellungen gekommen sei. Es wurden Anzeigen wegen Verstößen gegen das Ausländerbeschäftigungsgesetz eingebracht. Im Anschluss daran wurde dem Beschwerdeführer der Nachschauauftrag zur Kenntnis gebracht. Auf die zeitlichen Angaben im Aktenvermerk vom 10.07.2014 wird verwiesen. Der Beschwerdeführer hätte mit Unverständnis reagiert und darauf hingewiesen, dass das Lokal zu diesem Zeitpunkt sehr gut besucht sei (was den Tatsachen entsprach) und er keinen Support im Zusammenhang mit der beabsichtigten Kasseneinschau geben könne.

Seitens des Zeugen sei ersucht worden, eine "Testbonierung" eines "normalen" Kassenvorganges vorzuzeigen. Damit hätte die Manipulationssicherheit der Kasse überprüft werden sollen. Vorgesehen sei gewesen, eine Checkliste, die bei Kassennachschau routinemäßig angewendet wird, mit dem Beschwerdeführer durchzugehen. Eine derartige Nachschau würde in der Regel eine halbe bis dreiviertel Stunde in Anspruch nehmen. Im Lokal sei zu diesem Zeitpunkt auch anderes Bedienungspersonal anwesend gewesen. Eine Abrechnung sämtlicher Tische sei weder erforderlich gewesen, noch von den einschreitenden Zeugen verlangt worden.

Die Amtshandlung sei in ziviler Kleidung durchgeführt worden. Während der Kasseneinschau sei keine Bonierung möglich, diese hätte vorübergehend händisch zu erfolgen, um im Nachhinein nacherfasst zu werden.

Nach längerer Diskussion, die seitens des Herren B. mitunter lautstark geführt wurde, hätte dieser vorgeschlagen, die Kasse mitzunehmen. Es ist eine Zwangsstrafe mündlich angedroht worden.

Die konkrete Höhe der Zwangsstrafe sei nicht angedroht worden, es ist darauf hingewiesen worden, dass eine Zwangsstrafe bis zu 5.000 Euro ausmachen könnte.

Als Frist zur möglichen Kooperation wurden 10 Minuten gesetzt. Der Beschwerdeführer hat nicht um Verlängerung der Frist ersucht. Der Beschwerdeführer hätte angegeben, keine 10 Minuten zu brauchen und mitgeteilt, dass die einschreitenden Beamten gehen könnten. Daraufhin hat der Zeuge eine Zwangsstrafe in der Höhe von 2.000 Euro mündlich ausgesprochen und anschließend das Lokal verlassen.

Die Zeugen G. H. und I. J. wurden entlassen, da ihre Vernehmung nicht mehr erforderlich war.

## Rechtslage

§ 111 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

*"(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 Anbringen 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."*

## Erwägungen

Im gegenständlichen Fall ist seitens des Leiters der Amtshandlung keine konkrete Höhe der festzusetzenden Zwangsstrafe angedroht worden. Es ist lediglich darauf hingewiesen worden, dass die Zwangsstrafe bis zu 5.000 Euro betragen könnte.

Jede Zwangsstrafenfestsetzung setzt die *vorherige* (idR schriftliche) *Aufforderung* zur Erbringung der verlangten Leistung und die *Androhung* der Zwangsstrafe voraus (vgl. Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 111 Tz. 7).

Nach herrschender Ansicht ist jedoch die angedrohte Höhe der Zwangsstrafe gleichzeitig die Obergrenze für deren Festsetzung (VwGH 23.05.2012, 2011/17/0253). Nach *Tanzer*

(in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 111, 320) ist es nicht statthaft, in der späteren Bemessung unter der angedrohten Strafe zu bleiben oder darüber hinauszugehen.

Mit der Bekanntgabe des gesetzlichen Rahmens einer möglichen Zwangsstafe (bis zu 5.000 Euro) erfolgt keine konkrete Androhung einer Zwangsstrafe iSd. § 111 Abs. 2 BAO.

Da keine konkrete Androhung einer Zwangsstafe erfolgt ist, erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 26. März 2019