

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Ri und die weiteren Senatsmitglieder Rii als Berufsrichterin, sowie Beis1 und Beis2 als fachkundige Laienrichterinnen im Beisein der Schriftführerin S über die Beschwerde der Bf., vertreten durch die Vertreterin, vom 23.4.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 21.3.2018 betreffend einer Zwangsstrafe in Höhe von Euro 300,00 in der Sitzung am 27.3.2019 in der Sitzung am 27.3.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 2.11.2017 teilte das Finanzamt der Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, mit, sie hätte offenbar übersehen, die Einkommensteuererklärung 2016 fristgerecht einzureichen, und ersuchte sie ohne Androhung einer Zwangsstrafe, dies bis 23.11.2017 nachzuholen.

Da die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 innerhalb der gesetzten Frist nicht einlangte, forderte das Finanzamt die Bf. mit Bescheid vom 25.1.2018, zugestellt am 30.1.2018, neuerlich - diesmal unter Androhung einer Zwangsstrafe von Euro 500,00 - auf, dies bis zum 15.2.2018 nachzuholen.

Da die Bf. auch diese Frist nicht einhielt, setzte das Finanzamt die angedrohte Zwangsstrafe mit Bescheid vom 21.3.2018 im Ausmaß von Euro 300,00 fest und führte diesbezüglich begründend aus, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich gewesen sei, da die Bf. die Einkommensteuererklärung 2016 nicht eingereicht habe.

In der am 23.4.2018 gegen diesen Bescheid beim Finanzamt rechtzeitig eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter der Bf. begründend wörtlich aus wie folgt:

*"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).*

*Im Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist angeführt: 'Die mit Bescheid vom 25. Jänner 2018 angedrohte Zwangsstrafe wird gemäß § 111 BAO mit Euro 300,00 festgesetzt.'*

*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, BAO<sup>5</sup> § III Rz 10; Ellinger et al, BAO<sup>3</sup> § 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 und daher aufzuheben.*

*Es wird daher der Antrag gestellt, den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe von Euro 300,00 ersatzlos aufzuheben."*

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter für den Fall der Vorlage die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen den o. a. Bescheid vom 21.3.2018 mit Beschwerdevorentscheidung vom 16.5.2018 als unbegründet ab und führte diesbezüglich aus wie folgt:

*"Unstrittig ist, dass die Bf. ihrer Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2016 nicht nachgekommen ist und eine Erinnerung vom 2.11.2016, sowie eine bescheidmäßige Erinnerung unter Zwangsstrafenandrohung vom 25.1.2017 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 2016 gemäß § 134 BAO mit Ende April 2017 bzw. Ende Juni 2017 endete, war die mit der Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 25.1.2018 gesetzte Nachfrist zur Erklärungsabgabe bis 15.2.2018 (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 21 Monate bis zur erfolgten Festsetzung der Zwangsstrafe Zeit, die Abgabenerklärungen einzubringen.*

*Auch wurden die Jahre 2014 und 2015 die Abgabenerklärungen erst nach Erinnerung und Androhung einer Zwangsstrafe eingebracht."*

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2016 am 23.5.2018 und schätzte in diesem die Besteuerungsgrundlagen gemäß der Bestimmung des § 184 BAO und führte diesbezüglich begründend aus, dass die Bemessungsgrundlagen mangels Abgabe einer Erklärung im Schätzungsweg ermittelt worden seien. Dabei sei für den Anteil aus der Vermietung und Verpachtung der anteilige bei der St. Nr. 1 festgestellte Einkünfteanteil angesetzt worden.

Am 11.9.2018 brachte der steuerliche Vertreter der Bf. einen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO des im vorigen Absatz erwähnten Einkommensteuerbescheides beim Finanzamt ein und begründete diesen damit, dass die Einkommensteuer 2016 geschätzt worden sei und dass die tatsächlichen Verhältnisse, diese seien vergleichbar mit den Vorjahren, nicht berücksichtigt worden seien. Bei deren Berücksichtigung errechne sich eine Steuergutschrift. Angemerkt wird, dass diesem Aufhebungsantrag u. a. die Einkommensteuererklärung der Bf. für das Jahr 2016 (E 1) sowie die Beilage (L 1k) zur

Erklärung ArbeitnehmerInnenveranlagung (L 1) oder Einkommensteuererklärung (E 1) für 2016 angeschlossen waren.

Mit Bescheid vom 26.9.2018 hob das Finanzamt den in Rede stehenden Einkommensteuerbescheid gemäß der Bestimmung des § 299 BAO auf und führte diesbezüglich begründend aus, dass die Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 leg. cit. einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben könne, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiese.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt den Erstbescheid (neue Sachentscheidung) betreffend die Einkommensteuer 2016. Angemerkt wird, dass in diesem die Einkommensteuer für dieses Jahr iHv -500,00 Euro festgesetzt wurde.

Im am 10.6.2018 rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag verwies der steuerliche Vertreter der Bf. auf die bisherigen Einwendungen und behielt sich vor, im Rahmen der mündlichen Verhandlung Beweisanträge zur Darlegung der Gründe der Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Zwangsstrafe zu stellen bzw. entsprechende Einwendungen zu erheben.

Mit Vorlagebericht vom 12.7.2018 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor und führte in der diesbezüglichen Stellungnahme aus, dass es unter Verweis auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung beantrage, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Bezuglich der Höhe der Zwangsstrafe werde ergänzend festgehalten, dass die auch die Erklärungen für die Jahre 2014 und 2015 erst nach Androhung einer Zwangsstrafe eingereicht worden seien und dass dieser Umstand sowie die lange Dauer der Nichteinreichung im Jahr 2016 im Rahmen des Ermessens berücksichtigt worden seien.

In der am 27.3.2019 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung, wonach die gesetzliche Frist für die Einreichung der Steuererklärungen 2016 gemäß § 134 BAO mit April 2017 bzw. Ende 2017 geendet hätte, aus, dass die Bf. steuerlich vertreten gewesen sei und hinsichtlich steuerlicher Vertreter eine Quotenregelung existiere. Die Quote sei bis zum 27.3.2019 angemerkt. Dieser Umstand sei bereits im Zuge der Erlassung der Bescheide vom 2.11.2017 und vom 25.1.2018 nicht berücksichtigt worden. Das späteste Datum der Abgabe hätte, gemäß dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung, auf den 31.3. des zweitfolgenden Jahres, sohin auf den 31.3.2018 gelautet.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass es sich bei dem Organisationshandbuch der Finanzverwaltung um einen Erlass, der keine gesetzliche Basis zur Grundlage habe, handle. In diesem Erlass sei außerdem ausgeführt, dass die Finanzbehörde darüber hinaus bei Quotenvertreter/innen jederzeit Abgabenerklärungen abberufen könne. Er könne nicht sagen, ob dieser Erlass im vorliegenden Fall Gültigkeit gehabt hätte.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die Quotenvertretung seit dem 20.2.2016 angemerkt gewesen sei, einzelfallbezogene Abberufungen seien anzumerken. Eine

derartige Abberufung fehle im vorliegenden Fall. Das Organisationshandbuch sei ausschließlich für die Finanzverwaltung bindend. Ein Abweichen von diesem sei dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt.

Der Finanzamtsvertreter führte aus, dass seiner Meinung nach die rechtzeitige Anmerkung durch die EDV erfolgt wäre; selbst dann, wenn es jedoch so sein sollte, dass dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters zu folgen wäre, bliebe der Umstand, dass das Finanzamt zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2016 klar und erkennbar aufgefordert habe, bestehen. Seitens der Bf. sei hinsichtlich dieser beiden Bescheide keine einzige Reaktion erfolgt.

Der steuerliche Vertreter wies auf das Erkenntnis des BFG vom 20.9.2018, GZ. GZ, hin und führte aus, dass gegen die Bf. bereits eine Zwangsstrafe verhängt worden sei. Es handle sich bei der Bf. dieses Erkenntnisses um die Hausgemeinschaft BF und BFGatte. Hausgemeinschaften hätten keine Rechtspersönlichkeit. Daher könne die Zwangsstrafe nur gegen die Bf. erlassen werden.

Der Vorsitzende nahm die im vorigen Absatz erwähnte Entscheidung des BFG zum Akt.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass es sich bei der oben erwähnten Hausgemeinschaft um einen anderen Bescheidadressaten als im vorliegenden Fall, gehandelt habe. Dieses Verfahren sei vom gegenständlichen Verfahren getrennt. Weiters verwies der Vertreter des Finanzamtes auf die Ausführungen im im vorigen Absatz erwähnten Erkenntnis des BFG.

Der steuerliche Vertreter legte ein Schriftstück des Finanzamtes Waldviertel vor. Aus diesem geht hervor, dass gegen die Bf. ein Finanzstrafverfahren eingeleitet wurde, weil der Verdacht besteht, dass sie unter ihrer persönlichen St.Nr. 2 und unter St.Nr. 1 (betrifft die Hausgemeinschaft) vorsätzlich durch Nichtabgabe der ESt-Erklärung für das Jahr 2016 bzw. vorsätzlich durch Nichtabgabe der USt-Erklärung sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2016 eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt habe, sohin der Bestimmung des § 119 BAO zuwider gehandelt und damit ein Finanzvergehen nach § 51 Abs. 1 lit.a des FinStrG begangen habe. In Ansehung dieser Ausführungen vertrete der steuerliche Vertreter die Ansicht, dass das Finanzamt Waldviertel die im vorigen Absatz dargestellte Ansicht des FA-Vertreters, wonach es sich bei der in Rede stehenden Hausgemeinschaft und der Bf. um zwei verschiedene Bescheidadressaten bzw. Steuersubjekte gehandelt habe, nicht teile.

Der Vorsitzende nimmt dieses Schriftstück der Strafsachenstelle zum Akt.

Angemerkt wird, dass auf diesem als Aktenzeichen die beiden im vorletzten Absatz erwähnten Steuernummern angeführt sind. Weiters ist anzumerken, dass dieses Schriftstück an die Bf. gerichtet ist und dass in diesem unter Punkt 1 wörtlich wie folgt ausgeführt wurde:

*"1. Gegen Sie wurde das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht besteht, dass Sie im Bereich des Finanzamtes Waldviertel*

*A) unter der St. Nr. 2 - BF vorsätzlich durch Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 - bis zur gesetzlichen Erklärungsfrist - eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, sohin der Bestimmung des § 119 BAO zuwidergehandelt*

*und*

*B) unter der St. Nr. 1 - BF und BFGatte GesnbR als die für die steuerlichen Angelegenheiten der BF und BFGatte GesnbR Verantwortliche vorsätzlich durch Nichtabgabe der Umsatzsteuererklärung und der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2016 - bis zur gesetzlichen Erklärungsfrist - eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt, sohin der Bestimmung des § 119 BAO zuwidergehandelt und hiermit ein Finanzvergehen nach § 51 Abs. 1 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) begangen haben."*

Der Finanzamtsvertreter führte kurz aus, dass die Relevanz der obigen Ausführungen des steuerlichen Vertreters für ihn nicht erkennbar seien.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass sich beide Verfahren auf die Einkommensteuer bezogen hätten und hinsichtlich der ESt bereits einmal eine Zwangsstrafe verhängt worden sei. Gesellschaften bürgerlichen Rechts seien von Verbandstrafen ausgenommen und zwar mangels Rechtspersönlichkeit. Hinweis auf Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht Rz 1179. Die diesbezügliche Kopie aus dem Handbuch Finanzstrafrecht wird wiederum zum Akt genommen.

Unter Hinweis auf die Berufungsentscheidungen des UFS RV/0164-I/06 und RV/1288-W/09 sowie das Erkenntnis des BFG RV/2101166/2015, wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass es ständige Rechtsprechung des UFS bzw. des BFG sei, dass die Höhe der Abgabennachforderung bei der Bemessung der Zwangsstrafe berücksichtigt werde. Im vorliegenden Fall hätte sich bei der ESt 2016 letztendlich eine Gutschrift in Höhe von Euro 1.179,00 ergeben. Eine Zwangsstrafe in Höhe von Euro 300, erscheine daher unangemessen.

Der Entscheidung GZ. GZ liege eine Abgabennachforderung von Euro 3.052,00 zugrunde. In diesem Fall sei die Zwangsstrafe mit Euro 300,00 bemessen worden.

Die Frage des Vorsitzenden, aus welchem Grunde den Aufforderungen in den oben erwähnten Bescheiden des Finanzamtes vom 2.11.2017, sowie vom 25.1.2018 (Ersuchen die ESt-Erklärung nachzuholen, einmal ohne Androhung einer Zwangsstrafe, einmal mit Androhung einer Zwangsstrafe) nicht nachgekommen worden sei, beantwortete der steuerliche Vertreter damit, dass ihm seitens der Bf. nicht alle Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien.

Die weitere Frage des Vorsitzenden, ob in Ansehung der beiden oben erwähnten Bescheide seitens der steuerlichen Vertretung Aufforderungen an die Bf. um Vorlage

der Einkommensteuererklärung ergangen seien, beantwortete der steuerliche Vertreter damit, dass es persönliche Kontakte gegeben habe. Diese persönlichen Kontakte seien auch im Zusammenhang mit offenen Honorarforderungen gestanden. Der persönliche Kontakt habe darin bestanden, dass der steuerliche Vertreter die Bf. aufgefordert hätte, die Honorare für die Jahre 2014 und 2015 zu begleichen und anschließend aufgefordert hätte, ihm die Unterlagen für das Jahr 2016 zur Verfügung zu stellen. Da die Honorare für 2014 und 2015 seitens der Bf. zum damaligen Zeitpunkt nicht beglichen gewesen seien, habe der steuerliche Vertreter betreffend des Jahres 2016 nicht in Vorleistung gehen wollen. Dies habe sich als Fehler herausgestellt. Zwischenzeitlich seien die die Jahre 2014 bis 2017 betreffenden Honorarforderungen beglichen worden.

Außerdem sei anzumerken, dass von vornherein klar und deutlich ersichtlich gewesen sei, dass die Bf. im Jahre 2016 aufgrund der Höhe der bei ihr zu erwartenden Einkünfte keine Einkommensteuer zu zahlen gehabt hätte. Sie habe kein fixes Jahreseinkommen über zwölf Monate gehabt. Sie sei in Karentz gewesen.

Der Vorsitzende wies diesbezüglich darauf hin, dass aus dem Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 26.9.2018 hervorgehe, dass die Bf. in diesem Jahr im Zeitraum vom 01.01. bis 31.12., somit 366 Tage, bei der Gesellschaft beschäftigt gewesen sei.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass die Bf. zwei kleine Kinder habe und dass aus diesem Grund die Erzielung von Einkünften, die Einkommensteuer nach sich ziehen würde, von der Bf. nicht zu erwarten sei.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass der Umstand, dass die Bf. zwei Kinder habe, nicht automatisch dazu führe, dass die Bf. keine einkommensteuerrelevanten Einkünfte erzielen könne, zumal da sie auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehe. Außerdem habe sich die Bf. im Finanzstrafverfahren insofern verantwortet, als sie dort angegeben habe, dass sie kein Verschulden treffe und zwar deshalb, weil sie dem steuerlichen Vertreter sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt habe.

Dieses Finanzstrafverfahren sei nach dem Wissen des FA-Vertreters aus diesem Grund eingestellt worden.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass er verwundert sei, dass der Finanzamtsvertreter behauptete, Kenntnis vom Finanzstrafverfahren gehabt zu haben und wies diesbezüglich auf das Amtsgeheimnis hin.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass sich zu diesem Thema eine weitere Äußerung erübrige. Weiters sei eine Zwangsstrafe gegen die Hausgemeinschaft und eine weitere gegen die Bf. verhängt worden. Es handle sich um zwei verschiedene Steuersubjekte.

Der steuerliche Vertreter führte diesbezüglich aus, dass der Finanzamtsvertreter von einem verbundenen Verfahren gesprochen hätte.

Der Vertreter des Finanzamtes wies auf die schriftlichen Ausführungen im Vorlagebericht hin und führte ergänzend aus, dass der Zweck der Bestimmung des § 111 BAO

darin zu sehen sei, dass einer Aufforderung des Finanzamtes nachzukommen sei. Die Höhe einer allfälligen Nachforderung stehe zum Zeitpunkt der Erlassung einer Zwangsstrafe nicht fest, da die Höhe der Abgabe erst auf Grundlage der einzubringenden Einkommensteuererklärung festgesetzt werde. Daher könne die Höhe der Abgabenforderung nicht im Rahmen des Ermessens bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe berücksichtigt werden. In den Entscheidungen des BFG RV/7103196/2018 und RV/7103061/2018 werde hinsichtlich der Höhe der dort verhängten Zwangsstrafen (jeweils Euro 300,00), ausgeführt, dass diese sechs Prozent des möglichen Höchstbetrages darstellten.

Außerdem sei der Umstand zu beachten, dass im Bescheid vom 25.1.2018 eine Zwangsstrafe in Höhe von Euro 500,00 angedroht worden sei und dass im vorliegenden Fall tatsächlich eine solche in Höhe von Euro 300 verhängt worden sei.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass er die Ausführungen des Finanzamtsvertreters, wonach die Höhe der Abgabennachforderung bei der Ermessensübung bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht relevant sei, ausdrücklich bestreite. Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass aus der Beschwerdevorentscheidung vom 16.5.2018 hervorgehe, dass im vorliegenden Fall Ermessen geübt worden sei. In der Beschwerdevorentscheidung gäbe es keinen Hinweis dafür, dass hinsichtlich der Höhe einer allfälligen Abgabennachforderung kein Ermessen geübt werden könne. Nach Tanzer sei es nicht statthaft in der späteren Bemessung unter der angedrohten Strafe zu bleiben oder darüber hinaus zu gehen (Ritz, BAO Kommentar, 6. Auflage § 111 Rz 7 letzter Absatz). Ein mangelhaftes Ermessen mache den Bescheid jedenfalls rechtswidrig.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass die Bf. mit der in Rede stehenden Zwangsstrafe dazu verhalten worden sei, eine Erklärung abzugeben, die voraussichtlich eine Gutschrift nach sich gezogen hätte. Die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von Euro 300,00 ohne Berücksichtigung einer Nachforderung/Abgabengutschrift wäre ein Abgehen von der ständigen Judikatur des BFG.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### **1.) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Einkommensteuererklärung der Bf. für das Jahr 2016 wurde trotz der o. e. und in Form eines Bescheides ergangenen Aufforderung vom 2.11.2017 - in diesem Bescheid erfolgte keine Androhung einer Zwangsstrafe - sowie trotz der o. e. und in Form eines Bescheides ergangenen Aufforderung vom 25.1.2018, zugestellt am 30.1.2018 - in diesem Bescheid erfolgte die Androhung einer Zwangsstrafe iHv Euro 500,00 für den Fall der Nichteinreichung der Einkommensteuererklärung 2016 bis 15.2.2018 - nicht eingereicht, weswegen am 21.3.2018 eine Zwangsstrafe in der Höhe von 300 Euro festgesetzt wurde.

Die Einkommensteuererklärung 2016 wurde am 11.9.2018 beim Finanzamt eingebracht. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

## **2.) Beweiswürdigung:**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

## **3.) Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß § 111 Abs. 1 erster Satz 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 Anbringern und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Nach § 111 Abs. 2 BAO muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistungen aufgefordert werden.

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.

Gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366). Dies ergibt sich aus § 111 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff leg.cit.

Bei Anwendung der genannten Rechtslage auf den gegenständlichen Fall ergibt sich, dass nach wiederholter bescheidmäßiger Aufforderung zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2016 - am 2.11.2017 erstmalig und am 25.1.2018, zugestellt am 30.1.2018, unter Androhung einer Zwangsstrafe – die Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht erfolgte, weil die vorgenannten Abgabenerklärung bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe nicht eingereicht wurde. Die seitens der Bf. für sich beanspruchte Quotenregelung kann am Umstand der Fristversäumnis der Bf. insofern nichts ändern, als diese keine generell abstrakte Norm (z.B. Verordnung) darstellt und daher keine formell wirksame Fristverlängerung bewirkt. Das Gleiche gilt hinsichtlich des vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung erstellten Vorbringens betreffend des Organisationshandbuchs der Finanzverwaltung.

Im vorliegenden Fall war die Bf. aufgrund des § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 jedenfalls mit den beiden in Rede stehenden bescheidmäßigen Aufforderungen zur Vorlage der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 verpflichtet.

Wenn die Bf. die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides damit begründet, dass die Leistungsverpflichteten klar und zweifelsfrei erkennen müssten, was von ihnen verlangt werde, und die bloße Bezugnahme der Abgabenbehörde auf § 111 BAO nicht ausreiche, ist dazu festzustellen, dass die von der Bf. zu erbringende nicht vertretbare Leistung mit der Aufforderung, die bisher nicht abgegebene Einkommensteuererklärung 2016 (Leistungsgebot) bis 15.2.2018 einzureichen, im Bescheid vom 25.1.2018 über die Androhung einer Zwangsstrafe zweifelsfrei und ausreichend determiniert war. Auch war die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe mit 500,00 Euro aus dem Bescheid klar ersichtlich und wurde die Frist, die der Bf. gesetzt wurde, um die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2016 nachzuholen, mit drei Wochen völlig ausreichend bemessen.

Es konnte daher für die Bf. nicht der geringste 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 S 320). Der Einwand der Rechtswidrigkeit mangels ausreichend definierten Leistungsbegehrens kann daher seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht nachvollzogen werden.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde. 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.

Den Ausführungen der Bf., wonach im angefochtenen Bescheid das Ermessen nicht ausreichend begründet worden sei, ist zuzustimmen. Entgegen der Ansicht der Bf. führen jedoch derartige Mängel nicht zur zwingenden Aufhebung des Bescheides, vielmehr können bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Abgabenverfahren im

Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN). Schon die Beschwerdevorentscheidung hat die von der Bf. vermisste Ermessensübung teilweise nachgeholt.

In der Literatur (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 111 Tz 10) wird die Meinung vertreten, dass im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens folgende Kriterien zu berücksichtigen seien:

- 1.) das bisherige Verhalten der Partei bei der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten, 2.) der Grad des Verschuldens der Partei, 3.) die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen 4.) die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen und 5.) die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung.

ad 1.) *Das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei:* Das Finanzamt weist zu Recht darauf hin, dass auch die Erklärungen für die Jahre 2014 und 2015 erst nach Androhung einer Zwangsstrafe eingereicht worden seien und dass dieser Umstand sowie die lange Dauer der Nichteinreichung im Jahr 2016 im Rahmen des Ermessens berücksichtigt worden seien.

ad 2.) *Der Grad des Verschuldens der Partei (bzw. deren Vertreters):* Die Bf. hat trotz zweimaliger Erinnerung die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 nicht eingebracht; erst nach der Zwangsstrafenfestsetzung wurde dies nachgeholt. In der mündlichen Verhandlung wies der steuerliche Vertreter betreffend des Verschuldens an der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen selbst darauf hin, dass ihm seitens der Bf. nicht alle Unterlagen zur Verfügung gestellt worden seien, sowie darauf, dass er auf Grund des Umstandes, dass die Honorare für die Jahre 2014 und 2015 seitens der Bf. zu dem Zeitpunkt, an dem er die Bf. um Vorlage der Unterlagen aufgefordert hätte, nicht beglichen gewesen seien und er aus diesem Grund betreffend des Jahres 2016 nicht in Vorleistung habe gehen wollen.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Verpflichtung zur Abgabe einer Abgabenerklärung auch dann besteht, wenn für den Steuerpflichtigen dazu, z. B. mangels Honorares, kein steuerlicher Vertreter dazu bereit ist (VwGH 20.9.88, 88/14/0066). In diesem Erkenntnis wurde u. a. weiters ausgeführt, dass für den Fall, dass Steuerpflichtige auch dann zur Abgabe der Erklärungen verpflichtet seien, wenn sich niemand finde, der ihnen bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der Abfassung der entsprechenden Erklärungen behilflich sei. Diesfalls bestehe die Verpflichtung, die Erklärungen nach bestem Willen und Gewissen unter Verwendung der hiefür vorgesehenen amtlichen Vordrucke zeitgerecht abzugeben.

Somit hätte die Bf. nach den o. e. bescheidmäßigen Aufforderungen vom 2.11.2017 bzw. vom 25.1.2018 ihrer Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2016 nachkommen müssen. Dafür, dass ihr dies unmöglich oder unzumutbar gewesen wäre, bietet ihr Vorbringen keinen Anhaltspunkt.

Warum die Bf. bei diesen Umständen kein vorwerftbares Verschulden treffen soll, wurde in keiner Weise auch nur ansatzweise begründet.

Schlussendlich ist diesbezüglich auszuführen, dass das Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. in der mündlichen Verhandlung, wonach sich dessen Untätigkeit als Fehler herausgestellt habe - auf die Bezug habenden obigen Ausführungen wird verwiesen - angesichts des Umstandes, dass ein Verschulden des Parteienvertreters nach ständiger Rechtsprechung einem Verschulden der Partei selbst gleichzusetzen (siehe beispielsweise VwGH 22.1.2003, 2002/08/0259) ist, ins Leere geht.

ad 3.) *Die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen:* Diese stellt nach Ansicht des erkennenden Senates kein im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens zu berücksichtigendes Kriterium dar. Der Zweck der Zwangsstrafe besteht nämlich ausschließlich in der Unterstützung der Abgabenbehörden bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele. Eine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung stellt eine mit Zwangsstrafe erzwingbare verfahrensleitende Verfügung dar, die jedoch keine abschließende Entscheidung darüber ist, ob die aufgeforderte Person tatsächlich auch abgabepflichtig ist und ihr deswegen die Abgaben, über die die Abgabenerklärung gefordert wurde, vorgeschrieben werden (VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063). Außerdem steht die Höhe einer allfälligen Nachforderung zum Zeitpunkt der Erlassung einer Zwangsstrafe nicht fest, da diese erst auf Grundlage der Abgabenerklärung, deren Vorlage durch diese Maßnahme erzwungen werden soll, ermittelt werden kann.

Dazu kommt, dass die Literaturmeinung, wonach die Höhe der Abgabennachforderung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei, weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Deckung findet.

In Ansehung des in den vorigen beiden Absätzen Gesagten geht das vom steuerlichen Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen, wonach es ständige Rechtsprechung des UFS bzw. des BFG sei, dass die Höhe der Abgabennachforderung bei der Bemessung der Zwangsstrafe berücksichtigt werde, ins Leere. Das Gleiche gilt für dessen dort erstellte Ausführungen, wonach sich im vorliegenden Fall eine Gutschrift iHv Euro 1.179,00 ergeben hätte und deshalb eine Zwangsstrafe iHv Euro 300,00 als unangemessen hoch erscheine, sowie für das weitere Vorbringen, wonach auf Grund der Höhe der bei der Bf. zu erwartenden Einkünfte keine Einkommensteuer angefallen wäre.

Hinsichtlich des die Höhe der verhängten Zwangsstrafe betreffenden Vorbringens, ist außerdem darauf hinzuweisen, dass das Gesetz für die Ermessensübung hinsichtlich der Höhe der Zwangsstrafe keine verbindlichen Vorgaben vorsieht. § 111 Abs. 3 BAO sieht lediglich vor, dass die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 Euro nicht übersteigen darf. Daher ist jeweils im Einzelfall zu entscheiden, welche Höhe angemessen erscheint.

ad 4.) *Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen:* Diesen wurde im vorliegenden Fall dadurch Rechnung getragen, dass die Zwangsstrafe an der unteren Grenze, nämlich bloß mit Euro 300,00, festgesetzt wurde.

ad 5.) *Die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung:* Auch diese stellt nach Ansicht des erkennenden Senates im vorliegenden Fall kein im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens zu berücksichtigendes Kriterium dar. Das oben unter Punkt "ad 3.)", im ersten und zweiten Absatz diesbezüglich Gesagte gilt sinngemäß.

Bei Würdigung all der oben genannten Umstände stellt sich im Hinblick auf die Beharrlichkeit, mit der sich die Bf. geweigert hat, ihre abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die verhängte Zwangsstrafe in der Höhe von 300,00 Euro – dies entspricht 6% des gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrages – als äußerst gering dar.

Die Verhängung der Zwangsstrafe erfolgte daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht.

Dem vom steuerlichen Vertreter unter Hinweis auf das Erkenntnis des BFG vom 20.9.2018, GZ GZ, erstatteten Vorbringen, wonach gegen die Bf. bereits eine Zwangsstrafe verhängt worden sei, stehen die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtsvertreters, wonach das diesem Erkenntnis zugrunde liegende Verfahren - dieses betraf die Hausgemeinschaft BF und BFGatte, St. Nr. 1 - vom gegenständlichen getrennt sei und wonach es sich bei dieser Hausgemeinschaft und der Bf. um verschiedene Bescheidadressaten gehandelt habe, entgegen.

Das Gleiche gilt hinsichtlich des die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens betreffenden Vorbringens des steuerlichen Vertreters. Das vom Bf. diesbezüglich vorgelegte Schriftstück - auf das oben diesbezüglich Ausgeföhrte wird verwiesen - bestätigt, dass es sich bei der Bf. und bei der in Rede stehenden Hausgemeinschaft um unterschiedliche Bescheidadressaten handelt bzw. handelte.

Hinsichtlich des Vorbringens des steuerlichen Vertreters, wonach sich die beiden in Rede stehenden Verfahren auf die Einkommensteuer bezogen hätten und wonach hinsichtlich dieser bereits einmal eine Zwangsstrafe verhängt worden sei, ist wiederum auf die Ausführungen der beiden vorstehenden Absätze zu verweisen. Die weiteren in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung erstellten Ausführungen, wonach Gesellschaften bürgerlichen Rechts mangels Rechtspersönlichkeit von Verbandsstrafen ausgenommen seien, erkennen, dass im vorliegenden Fall über keine Verbandsstrafe sondern darüber abzusprechen war, ob die Verhängung der gegenständlichen Zwangsstrafe zu Recht erfolgte oder nicht.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, wonach es nach Tanzer nicht statthaft sei, in der späteren Bemessung unter der angedrohten Strafe zu bleiben oder darüber hinaus zu gehen (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 111 Tz 7), ist entgegen

zu halten, dass diese in der Literatur vertretene Ansicht weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Deckung findet.

In Ansehung des oben Gesagten geht das gesamte Beschwerdevorbringen ins Leere.

### **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.

Diese Kriterien liegen im gegenständlichen Fall allesamt nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. April 2019