

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Robert Posch in der Beschwerdesache S, x, vom 26. Mai 2014, vertreten durch Mag. Andreas Maschinda, Moritschstraße 2, 9500 Villach, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 19. Mai 2014, betreffend Abweisung des Antrages gemäß § 299 Abs. 1 BAO bezüglich Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides vom 23. April 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

S (Beschwerdeführer i.d.F. Bf.) erzielte im Jahr 2011 Einkünfte als Unterrichtender/Vortragender bei der Wirtschaftskammer und der v. Mit Bescheid vom 17. Dezember 2012 wurde er (unter Bedachtnahme auf die Quotenvereinbarung für berufsmäßige Parteienvertreter) aufgefordert, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2011 bis 1. Februar 2013 einzureichen.

Ein fristgerechter Erklärungseingang unterblieb.

Mit Bescheid vom 4. März 2013 forderte das zuständige Finanzamt Gänserndorf Mistelbach den Bf. unter gleichzeitiger Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 300,- auf, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 bis zum 25. März 2013 einzureichen.

Nachdem neuerlich keine Erklärungen einlangten, wurde mit Bescheid vom 23. April 2013 die gemäß § 111 BAO angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von € 300,- festgesetzt. Gleichzeitig wurde der Bf. neuerlich aufgefordert, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2011 bis 14. Mai 2013 abzugeben, widrigenfalls eine

weitere Zwangsstrafe in Höhe von € 500,- festgesetzt würde. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich gewesen sei, da der Bf. die Abgabenerklärungen nicht bis zum 25. März 2013 eingereicht habe.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2013, 24. Juni 2013, 25. Juli 2013, 6. September 2013 und 7. Oktober 2013 ersuchte der Bf. jeweils um Verlängerung der Frist zur Einbringung einer (als Beschwerde geltenden) Berufung gegen den Bescheid vom 23. April 2013. Dies jeweils mit der Begründung, dass der Bf. krankheitsbedingt an einer Erledigung verhindert gewesen sei. Das Finanzamt gab den Fristverlängerungsansuchen jeweils statt und verlängerte die Frist letztlich bis zum 6. November 2013. Das mit 6. November 2013 eingebrachte neuerliche Fristverlängerungsersuchen (bis 9. Dezember 2012) wies das Finanzamt mit Bescheid vom 18. November 2013 mit dem Hinweis ab, dass der Bitte um Verlängerung bereits in den letzten fünf Ansuchen stattgegeben worden war und infolge Nichtabgabe der Erklärungen die Umsatz- und Einkommensteuer zwischenzeitlich (Bescheide vom 10. Juni 2013) im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO festgesetzt worden sei.

Der Bescheid vom 23. April 2013 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe erwuchs mangels rechtzeitig eingebrachter Beschwerde in Rechtskraft.

Mit Eingabe vom 25. April 2014 beantragte der Bf. die ersatzlose Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 23. April 2013 gemäß § 299 BAO. Der Begründung sei lediglich zu entnehmen, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die Abgabenerklärungen für 2011 nicht bis zum 25. März 2013 eingereicht worden seien. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei Ermessensentscheidungen seien die maßgebenden Umstände und Erwägungen aufzuzeigen. Da erst die Begründung des Ermessens den Spruch nachvollziehbar mache, sei der Bescheid vom 23. April 2013, dem die Begründung der Ermessensübung fehle, rechtswidrig.

Mit dem gegenständlich zu beurteilenden Bescheid vom 19. Mai 2014 wies das Finanzamt den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 (1) BAO ab, wobei darauf verwiesen wurde, dass der Bescheid vom 23. April 2013 folgende Begründung enthalte: "Die Festsetzung der Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie die vorgenannten Abgabenerklärungen nicht bis 25.3.2013 eingereicht haben." Begründungsmängel könnten überdies im Abgabenverfahren im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens saniert werden. Daher könne z.B. die Begründung in einer Beschwerdevorentscheidung einen Begründungsmangel sanieren. Der Bf. habe zwar mehrere Fristverlängerungen betreffend Einbringung einer Beschwerde beantragt, jedoch keine solche erhoben. Außerdem bestehe die Möglichkeit, eine Begründungsergänzung gemäß § 245 (2) BAO zu beantragen. Einen solchen Antrag habe der Bf. nicht gestellt.

Weiters sei nur der Spruch - der in diesem Fall richtig sei - beschwerdefähig. Da die Bescheidaufhebung nur in Erwägung gezogen werden könne, wenn sich der Spruch

des Bescheides als unrichtig erwiesen habe, seien die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nicht gegeben.

Mit Eingabe vom 26. Mai 2014 brachte der Bf. Beschwerde gegen den Bescheid vom 19. Mai 2014 ein. Darin führte er im Wesentlichen aus, dass bei Ermessensentscheidungen die Begründung des Ermessens unabdingbar sei (UFS 8. März 2011, Gz. RV/3031-W/07) und die maßgebenden Umstände sowie die Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde aufzuzeigen seien. Da eine Überprüfung des vom Finanzamt geübten Ermessens im Zwangsstrafenbescheid nicht möglich sei, sei der Bescheid rechtswidrig und die Abweisung des Aufhebungsantrages zu Unrecht erfolgt.

Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 24. Juni 2014 wies das Finanzamt die Beschwerde gemäß § 263 BAO als unbegründet ab. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setze grundsätzlich die Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts voraus. Es sei daher zu prüfen, ob der Zwangsstrafenbescheid rechtswidrig ergangen sei. Dieser enthalte alle Bescheidmerkmale, auch jenes der Begründung. Bei der vom Bf. angeführten Entscheidung des UFS (8. März 2011, Gz. RV/3031-W/07) handle es sich um einen anders gelagerten Fall, der auf einer anderen Rechtsgrundlage bzw Rechtsfrage beruhe, nämlich der Frage der Begründungspflicht in einem Aufhebungsbescheid nach § 299 (1) BAO. Die UFS-Entscheidung entspreche auch nicht der Judikatur (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119). Mit weiteren Ausführungen begründet die Behörde die von ihr getroffene Ermessensübung näher.

Der Bf. stellte mit Schriftsatz vom 28.7.2014 einen Vorlageantrag und kündigte darin an, zu den in der BVE getätigten Feststellungen des Finanzamtes in einem gesonderten Schreiben Stellung zu nehmen.

Ein solches langte bis zur Ausfertigung der Entscheidung nicht ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 134 BAO lautet:

(1) *Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) sind 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 .*

(2) *Die Abgabenbehörde kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängern. Wird einem Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung nicht stattgegeben, so ist für die Einreichung der Abgabenerklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.*

§ 111 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.*

§ 20 BAO lautet:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich 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.

§ 299 BAO lautet (auszugsweise):

(1) *Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

(2) *Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*

Die Aufhebung eines Bescheids wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts voraus (Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 13). Es ist daher zu prüfen, ob der Zwangsstrafenbescheid vom 23. April 2013 rechtswidrig erlassen wurde.

Der Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei (z.B. Abgabepflichtiger) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 27. September 2000, ZI. 97/14/0112). Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden. Darunter fällt insbesondere die Einreichung von Abgabenerklärungen (Ritz, BAO⁵, § 111 Tz 2).

Die Nichteinreichung von Abgabenerklärungen, zu denen der Bf. verpflichtet war, stellt somit unzweifelhaft einen Fall dar, bei dem nach § 111 BAO Zwangsstrafen verhängt werden können.

Gegenständlich von Bedeutung ist, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liegt (vgl. Ritz, BAO⁵ § 111 Rz. 10).

Die Ermessensausübung ist nachvollziehbar zu begründen. Der alleinige Hinweis in dem Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe, dass eine solche aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen erforderlich war, stellt eine mangelhafte Begründung, aus der eine Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ersichtlich ist, dar.

Wie der UFS in seiner Entscheidung vom 8. März 2011, Gz. RV/3031-W/07 dargelegt hat, sind dann, wenn jegliche Begründung seitens des Finanzamtes fehlt, unabdingbare gesetzliche Voraussetzungen für einen Aufhebungsbescheid nicht erfüllt.

Die Abgabenbehörde weist u.a. darauf hin, dass eine Begründung im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens bzw. einer Beschwerdevorentscheidung saniert werden kann. Dieser Rechtsansicht ist zu folgen. Allerdings ist im gegenständlichen Verfahren nicht über eine Beschwerde gegen den Bescheid zur Festsetzung der Zwangsstrafe zu entscheiden sondern über die Beschwerde betreffend die Abweisung eines Antrages auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO.

In einem ähnlich gelagerten Fall, auch dort wurden Zwangsstrafen infolge Nichteinreichung von Abgabenerklärungen aufgrund Nichteinreichung zum festgesetzten Termin verhängt, wobei das Finanzamt im do. Verfahren bereits in der Abweisung des Antrages nach § 299 BAO ihr Ermessen begründet hatte, führt der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 31. Dezember 2011 Gz. RV/0726-S/11 dazu aus: „Das Finanzamt hat zwar Argumente für diese Ermessensbegründung im angefochtenen Bescheid über die Abweisung des Antrags auf Aufhebung nach § 299 BAO vom....angeführt. Dies kann aber das Fehlen einer Ermessensbegründung in den Bescheiden, mit denen Zwangsstrafen festgesetzt wurden, nicht ersetzen.“

Demgegenüber lag im Falle des Erkenntnisses des BFG vom 20. Februar 2015, Gz. RV/7101673/2014 die zunächst unbegründet gebliebene Festsetzung einer Zwangsstrafe vor, wobei der zugrundeliegende Bescheid mit Beschwerdevorentscheidung abgeändert wurde, die eine Ermessensbegründung enthielt. Dem Argument des do. Bf., wonach das Fehlen einer Begründung nicht nachholbar sei (Verweis auf die obigen Berufungsentscheidungen 8. März 2011 Gz. RV/3031-W/07 bzw. 31. Dezember 2011 Gz. RV/0726-S/11) hielt das BFG entgegen, dass in diesen Fällen, im Gegensatz zu dem vorliegenden Rechtsstreit, ein Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO angefochten gewesen sei.

Die Zulässigkeit der Nachholung einer fehlenden Bescheidbegründung ist somit aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen.

Entscheidungswesentlich ist aber im vorliegenden Fall, dass auch die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde liegt.

Während die Ermessensbegründung hinsichtlich der Festsetzung der Zwangsstrafe im Bescheid über die Abweisung des Antrages auf Aufhebung nach § 299 BAO (bzw. einer nachgelagerten Beschwerdevorentscheidung) bereits im Bescheid über die Zwangsstrafe zu treffen gewesen wäre und diese nicht zu ersetzen vermag, hat das Bundesfinanzgericht den gegenständlich angefochtenen Bescheid, mit dem der Antrag auf Aufhebung nach § 299 BAO abgewiesen wurde in einem weiteren Schritt unter dem Blickwinkel des Ermessens (hinsichtlich der gegenständlich erfolgten Abweisung) zu prüfen und dabei auch die in der Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juni 2014 dargelegten Gründe der Ermessensübung durch die Behörde zum Zwangsstrafenbescheid miteinzubeziehen, ist doch ein Bescheid nach § 299 (2) BAO nur dann aufzuheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist. Dabei ist zu beachten, dass Begründungsmängel im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens nach ständiger Judikatur des VwGH saniert werden können (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; 14.12.2005, 2001/13/0281; 28.2.2012, 2009/15/0181; 26.4.2012, 2009/15/0119).

Eine Überprüfung des Ermessens, das zur Verhängung der Zwangsstrafe geführt hat, kommt somit im Zuge des (nachgelagerten) Ermessens hinsichtlich der Anwendung von § 299 BAO wesentliche Bedeutung zu, kann doch andernfalls nicht festgestellt werden, ob der Bescheid, dessen Aufhebung beantragt wird, rechtswidrig ergangen ist, wobei die Aufhebung eine Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt (vgl. Ritz, BAO⁵ § 299 Rz. 13).

Festzuhalten ist, dass die Abgabenerklärungen für 2011 nach mehrfachen Fristsetzungen, zuletzt unter Androhung einer Zwangsstrafe (gemäß § 111 (2) BAO) verspätet und lange nach Festsetzung der Zwangsstrafe abgegeben wurden.

Unter Zweckmäßigkeitsoberlegungen mit dem auszuübenden Ermessen ist im Zusammenhang mit der Abgabe von Steuererklärungen das Streben nach Verwirklichung des Gesetzeszweckes von § 111 BAO iVm § 134 BAO zu verstehen, wonach die Steuererklärungen zeitnah eingereicht werden sollen.

Als für die Ermessensübung maßgebliche Gesichtspunkte sind u.a. das bisherige, die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei, der Grad des Verschuldens der Partei sowie die Höhe der allfälligen Abgabennachforderung zu beachten (vgl. Ritz BAO⁵ § 111 Rz. 10).

Sachverhaltsmäßig ist dazu (wie bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung der Behörde dargelegt) festzustellen, dass im Jahr 2011 Erklärungen (Einkommensteuer, Umsatzsteuer) nach bescheidmäßiger Abberufung der Quote vom 17. Dezember 2012 mit Nachfristsetzung bis 1. Februar 2012 nicht abgegeben wurden und auch die nachfolgende

bescheidmäßige Fristsetzung vom 4. März 2013 (Nachfrist bis 25. März 2012) nicht eingehalten wurde. Die Abgabenerklärungen wurden vielmehr erst mit 26. Dezember 2013 vorgelegt und führten zu einer Aufhebung (gemäß § 299 BAO) der zwischenzeitig (10. Juni 2013) im Schätzweg erlassenen Abgabenbescheide. Begründet wurde die verspätete Abgaben mit einem ‚bedauerlichen Fehler der kanzleiinternen Fristenevidenz‘. Die letzte vom Finanzamt eingeräumte Frist (25. März 2012) deren Überschreitung zur Verhängung der fraglichen Zwangsstrafe führte, wurde somit um rund 9 Monate überschritten.

Aus dem elektronischen Akt ergibt sich weiters, dass auch in Vorjahren kein reibungsloser Erklärungseingang festzustellen war. So ist im Veranlagungsjahr 2007 ein Erklärungseingang erst nach Androhung einer Zwangsstrafe erfolgt. Im Jahr 2009 wurde aufgrund der Nichtabgabe von Erklärungen eine Zwangsstrafe i.H.v. € 300,- verhängt, wobei die Bemessungsgrundlagen dem Finanzamt erst im Berufungsverfahren bekannt gegeben wurden. In zugehörigen Eingaben des Bf. wird auf einen bedauerlichen Irrtum verwiesen, aufgrund dessen übersehen wurde, die Steuererklärung einzureichen. Im Jahr 2010 wurden Abgabenerklärungen erst nach Androhung einer Zwangsstrafe i.H.v. € 300,- eingereicht.

Die Tatsache, dass der Bf. wiederholt den steuerlichen Verpflichtungen nicht bzw. mit Verspätung nachgekommen ist, war bei der Bemessung der Zwangsstrafe zu berücksichtigen.

Wenn sich die Begründung des verspäteten Erklärungseinganges in der Darstellung ‚bedauerlicher Fehler‘ bzw. ‚Irrtümer‘ erschöpft so ist dies dem Bf. (bzw. dessen Vertreter) anzulasten, wäre es doch in seinem Verantwortungsbereich gelegen, seine Kanzleiorganisation in einer Weise einzurichten, die derartige Fehler zu unterbinden geeignet ist.

Auch der Umstand, dass sich aufgrund der Schätzung der Behörde (§ 184 BAO) bei der Einkommensteuer 2011 sogar eine geringfügige Gutschrift ergab bzw. es bei der Umsatzsteuer 2011 zu keiner Nachforderung kam (Bescheide vom 10. Juni 2013), wurde bei der Bemessung der Zwangsstrafe i.H.v. € 300,- d.s. 6% der Höchststrafe (gemäß § 111 (3) BAO) u.a. angesichts des wiederholt verschleppten Erklärungseinganges, der schon in einem der Vorjahre zur Verhängung einer Zwangsstrafe in gleicher Höhe geführt hat, hinreichend berücksichtigt.

Die oben dargelegten Überlegungen sprechen unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtsgründen dafür, dass das Ermessen bei Erlassung des Zwangsstrafenbescheides von Seiten des Finanzamtes richtig ausgeübt wurde. Der Spruch des Bescheides erweist sich somit als rechtsrichtig. Wenn die Behörde im Rahmen ihres Bescheides vom 19. Mai 2014 ausführt, dass nur der Spruch eines Bescheides beschwerdefähig ist und sich dieser nach einer genauen Prüfung der Sach- und Rechtslage als richtig herausgestellt hat, so ist dem zu folgen.

Die Behörde hat damit dargelegt, dass sie einem Antrag auf Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides nicht nachkommt und dies mit der rechtsrichtigen Anwendung der bezughabenden Normen begründet, womit sie das von ihr ausgeübte Ermessen in Bezug auf die Anwendung von § 299 BAO zum Ausdruck gebracht hat.

Das Interesse des Bf. an der Nichtfestsetzung der Zwangsstrafe tritt gegenüber den vorgenannten Überlegungen sowie angesichts des Interesses der Abgabenbehörde auf rechtzeitige Abgabe der Abgabenerklärungen deutlich in den Hintergrund.

Da die vorliegende Rechtswidrigkeit (Verspätung der Abgabe von Steuererklärungen) nicht als geringfügig anzusehen ist, ist das Ermessen soweit sie den Antrag auf Aufhebung des Zwangsstrafenbescheides nach § 299 BAO betrifft, in der Weise auszuüben, dass dem Prinzip der Rechtmäßigkeit Vorrang vor dem Interesse des Bf. an der Nichtfestsetzung der Zwangsstrafe zu geben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 i.V.m. Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Wien, am 8. September 2015