

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Jänner 2020 gegen den Bescheid des
FA vom 8. Jänner 2020 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer
BF1StNr1,

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe wird abgeändert.

Die Zwangsstrafe wird mit 250,00 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Für den beschwerdeführenden Verein (in der Folge kurz Bf) wurde erstmals am 22.05.2018 in Papierform eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2017 beim Finanzamt eingereicht. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden darin mit 0,00 € ausgewiesen. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß mit Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 29.05.2018. Für die Jahre davor waren wegen Annahme von Gemeinnützigkeit keine

Körperschaftsteuererklärungen abgegeben worden und auch keine entsprechenden Aufforderungen seitens der Abgabenbehörde ergangen.

2. Mit E-Mail vom 26.04.2019 ersuchte der Obmann des Bf's das Finanzamt um Bestätigung, dass es sich bei dem Verein um einen gemeinnützigen Verein handle, der nicht steuerpflichtig sei.

3. Mit Bescheid vom 10.10.2019 wurde der Bf vom Finanzamt aufgefordert, die Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2018 bis zum 31.10.2019 nachzuholen, da offenbar übersehen worden sei, dies fristgerecht zu tun. Hingewiesen wurde im Bescheid darauf, *dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung bereits zum Zeitpunkt der Ausfertigung des Bescheides abgelaufen sei. Diese Frist werde durch den genannten Termin nicht verlängert. Vom Finanzamt könnten daher folgende Maßnahmen getroffen werden:*

- 1. Festsetzung eines Verspätungszuschlages bis zu 10% der Abgabenschuld (§ 135 BAO).*
- 2. Nach Ablauf des oben genannten Termins Schätzung der Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BO.*

4. Eine abermalige Aufforderung zur Nachreichung der Körperschaftsteuererklärung 2018 erfolgte mit **Bescheid vom 20.11.2019**. Als Termin wurde der 11.12.2019 festgesetzt. Ergänzend wurde ausgeführt: *„Falls Sie diesem Ersuchen nicht Folge leisten, kann gegen Sie eine Zwangsstrafe von 500,-- EURO festgesetzt werden (Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung).“*

5. Mit Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 08.01.2020 wurde vom Finanzamt schließlich die mit Bescheid vom 20.11.2019 angedrohte Zwangsstrafe gemäß § 111 der Bundesabgabenordnung mit 500,00 € festgesetzt. Gleichzeitig wurde der Bf aufgefordert, die bisher nicht abgegebene Körperschaftsteuererklärung 2018 bis zum 29.01.2020 beim Finanzamt einzureichen. Begründend wurde festgehalten, *dass die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich gewesen sei, weil der Bf die vorgenannte Abgabenerklärung nicht bis 11.12.2019 eingereicht hätte.*

6. Mit Schriftsatz vom 16.01.2020, persönlich eingebracht am 20.01.2020, erhob der Bf durch seinen Obmann **Beschwerde** gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe und ersuchte, von der Zwangsstrafe von 500,00 € abzusehen. Begründend wurde ausgeführt, *dass er im Jahr 2018 keine Einnahmen gehabt hätte. Die angeforderten Unterlagen für die Anerkennung des Vereins als gemeinnützig seien von ihm persönlich zweimal (am 10.05.2019 und am 12.09.2019) abgegeben worden.*

Beigelegt waren eine Kopie der Statuten des Vereins mit dem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 10.05.2019 und eine Kopie des Bescheides der Landespolizeidirektion ***X*** vom 03.09.2019 über die Einladung zur Fortsetzung der Vereinstätigkeit aufgrund der geänderten Statuten, versehen mit dem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 12.09.2019.

7. Gleichzeitig mit der Beschwerde wurde am **20.01.2020** beim Finanzamt persönlich ein Antrag vom 16.01.2020 auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit des Vereins abgegeben, da dieser schon seit über 10 Jahren gemeinnützig tätig sei. Eine Liste der Vereinsmitglieder wurde am **24.01.2020** ebenfalls wieder persönlich nachgereicht.

8. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 21.02.2020** wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, dies mit der Begründung, *dass die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen kein bei der Festsetzung der Zwangsstrafe zu berücksichtigendes Kriterium darstelle. Die Festsetzung der Zwangsstrafe sei daher zu Recht erfolgt.*

9. In Reaktion auf diese Beschwerdevorentscheidung beantragte der Bf mit Schriftsatz vom **10.03.2020**, beim Finanzamt persönlich am 11.03.2020 überreicht, die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**). Begründend wurde darauf hingewiesen, *dass er aufgrund länger andauernder Erkrankung des Obmannes über keine Einnahmen verfüge. Der gemeinnützige Verein habe in den letzten Jahren nie eine Steuererklärung abgeben müssen, weil er nicht auf Gewinn gerichtet sei und keine Überschüsse erziele. Aufgrund von Mängeln in den Statuten sei dem Verein kürzlich die Gemeinnützigkeit aberkannt worden, weshalb die Finanzbehörde für 2018 eine K2-Erklärung eingefordert habe. Infolge seiner Erkrankung habe sich der Obmann nicht um die Steuererklärung kümmern können, weshalb die Behörde eine Zwangsstrafe festgesetzt habe. Die Körperschaftsteuererklärung als Nullmeldung werde mit heutigem Tage abgegeben. An der Änderung der Statuten zur Wiedererlangung der Gemeinnützigkeit werde gearbeitet.* Gleichzeitig wurde in eventu die Nachsicht des Betrages sowie dessen Aussetzung beantragt.

10.a. Am **11.03.2020** langte beim Finanzamt die **Körperschaftsteuererklärung 2018** in Papierform ein. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren – ebenso wie 2017 – mit 0,00 € ausgewiesen (Angabe des Wertes 0,00 bei Kennzahl 636).

10.b. Die erklärungskonforme Veranlagung erfolgte mit **Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 20.03.2020**. Mit dem Bescheid wurde **Körperschaftsteuer in Höhe von 0,00 €** festgesetzt und ergab sich sohin keine Zahllast.

11. Mit **Vorlagebericht vom 23.04.2020** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vorgelegt. *Eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) sei abzugeben, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige dazu vom Finanzamt aufgefordert werde. Dies sei im gegenständlichen Fall mit Erinnerung vom 10.10.2019 (Frist 31.10.2019) passiert. In der Folge sei eine Zwangsstrafe von 500,00 € (Frist zur Nachreichung der Erklärung bis 11.12.2019) angedroht worden. Bis zur Wirksamkeit des Zwangsstrafenbescheides, zugestellt am 14.01.2020, seien knapp drei Monate zur Verfügung gestanden, um die Erklärung 2018 abzugeben. Tatsächlich sei die Körperschaftsteuererklärung 2018 erst am 11.03.2020 (also nach Wirksamkeit des Zwangsstrafenbescheides) abgegeben worden, sodass die Festsetzung einer Zwangsstrafe nicht unzulässig gewesen sei.*

Im Rahmen der Ermessensentscheidung sei der gemäß § 111 Abs. 3 BAO zulässige Höchstbetrag von 5.000,00 € deutlich unterschritten worden. Obwohl zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe noch immer keine Erklärung abgegeben worden sei, sei die Höhe der Zwangsstrafe im Hinblick auf die Einnahmenlosigkeit des Vereines nicht abgeändert worden. Gemeinnützigkeit liege aufgrund der Satzungsmängel nicht vor. Unabhängig vom (Nicht)Vorliegen einer Gemeinnützigkeit sei eine Abgabenerklärung bei Aufforderung durch das Finanzamt abzugeben. Hinsichtlich des Verschuldens sei anzumerken, dass der Bf weder Fristverlängerungsanträge gestellt noch sonst dem Finanzamt in irgendeiner anderen Form mitgeteilt habe, warum ihm die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2018 nicht möglich sei. Außerdem sei kein Nachweis für die erstmals im Vorlageantrag erwähnte länger dauernde Erkrankung des Obmannes beigelegt worden. Dieser habe unabhängig davon jedoch entsprechende Vorkehrungen zu treffen, damit der Verein seinen Verpflichtungen nachkommen könne. Die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen stelle kein Kriterium dar, das im Zuge der Ermessenserwägungen zu berücksichtigen sei, da diese erst auf Grundlage der Abgabenerklärung, deren Vorlage durch diese Maßnahme erzwungen werden solle, ermittelt werden könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Für den bereits seit mehreren Jahren existierenden, beschwerdeführenden Verein wurden ursprünglich wegen Annahme von Gemeinnützigkeit keine Körperschaftsteuererklärungen abgegeben und erfolgte auch seitens der Abgabenbehörde keine entsprechende Aufforderung. Aufgrund von Zweifeln an der Gemeinnützigkeit infolge von Mängeln in den Statuten wurde am 22.05.2018 erstmals für das Jahr 2017 eine Körperschaftsteuererklärung abgegeben, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 0,00 € auswies. Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2017 erfolgte erklärungsgemäß.

Mit E-Mail vom 26.04.2019 ersuchte der Obmann das Finanzamt um Bestätigung, dass es sich bei dem Verein um einen gemeinnützigen und somit nicht steuerpflichtigen Verein handle. Eine Körperschaftsteuererklärung 2018 wurde nicht abgegeben.

Am 10.05.2019 wurden beim Finanzamt die Vereinsstatuten und am 12.09.2019 der Bescheid der Landespolizeidirektion ***X*** betreffend die Einladung zur Fortsetzung der Vereinstätigkeit aufgrund der geänderten Statuten vom 03.09.2019 persönlich überreicht. Laut § 13 der Statuten vertritt der Obmann den Verein nach außen. Von ihm sind die laufenden Geschäfte des Vereins zu führen, wobei er hierbei vom/von der Schriftführer/in unterstützt wird.

Mit Bescheid vom 10.10.2019 wurde der Bf unter Setzung einer Frist bis zum 31.10.2019 aufgefordert, die Körperschaftsteuererklärung 2018 nachzureichen. Da dieser Aufforderung

nicht nachgekommen worden war, wurde er mit Bescheid vom 20.11.2019 abermals zur Nachreichung der Erklärung aufgefordert, dieses Mal unter Androhung einer Zwangsstrafe von 500,00 €, falls dies nicht bis zum 11.12.2019 erfolgen sollte. Nach abermaligem fruchtlosem Verstreichen der Frist wurde mit Bescheid vom 08.01.2020 eine Zwangsstrafe von 500,00 € verhängt und eine Nachfrist für die Einreichung der Erklärung bis zum 29.01.2020 gesetzt. In der dagegen gerichteten Beschwerde vom 16.01.2020, persönlich eingebracht am 20.01.2020, verwies der Obmann des Bf's darauf, dass der Verein 2018 keine Einnahmen gehabt hätte, und auf die dem Finanzamt zweimal am 10.05.2019 und 12.09.2019 zur Gemeinnützigkeit vorgelegten Unterlagen. Gleichzeitig wurde ein Antrag auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit wegen gemeinnütziger Tätigkeit seit bereits über 10 Jahren überreicht. Die Körperschaftsteuererklärung 2018 selbst wurde erst nach Abweisung der Beschwerde mit Beschwerde vorentscheidung zusammen mit dem Vorlageantrag am 11.03.2020 beim Finanzamt als Nullmeldung eingereicht. Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2018 erfolgte mit Bescheid vom 20.03.2020 erklärungsgemäß, das heißt mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und einer Zahllast von 0,00 €. Im Vorlageantrag wies der Bf auf die Einnahmenlosigkeit des Vereines wegen einer bereits länger andauernden Erkrankung des Obmannes hin. Außerdem brachte er vor, dass für den Verein in den letzten Jahren nie Steuererklärungen abgegeben hätten werden müssen, weil er nicht auf Gewinn gerichtet sei und keine Überschüsse erziele.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen. Darunter befanden sich die angeführten Bescheide der Abgabenbehörde betreffend die Fristsetzungen zur Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2018 sowie die Androhung und Verhängung einer Zwangsstrafe, weiters die vom Bf bei der Abgabenbehörde eingebrachten Schriftsätze und Unterlagen.

Beweis wurde zudem erhoben durch Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem des Bundes (AIS), wodurch die sich aus den vorgelegten Akten ergebenden Daten bestätigt wurden und sich darüber hinaus die Daten betreffend die Vorjahre (Körperschaftsteuererklärung 2017, keine Erklärungen für die Jahre davor) ergaben.

Die Regelungen über die Führung der Vereinsgeschäfte und die Vertretung nach außen durch den Obmann sowie dessen Unterstützung durch den/die Schriftführer/in ergeben sich aus § 13 der vom Bf am 10.05.2019 vorgelegten Statuten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

3.1. Rechtsgrundlagen:

Zur Verpflichtung der Abgabe von Abgabenerklärungen:

§ 133 Abs. 1 BAO lautet:

„Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. ...“

§ 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 Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats 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.“

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind für für die Veranlagung und Entrichtung der Steuer die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden. Die Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige ist elektronisch zu übermitteln. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. ...

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

Zur Festsetzung der Zwangsstrafe:

§ 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 in 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.“

Zur Ermessensentscheidung:

[§ 20 BAO](#) lautet:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörde 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.“

3.2. Erwägungen:

3.2.1. Allgemeines:

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörden bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 27.9.2000, [97/14/0112](#)). Die Einreichung von Abgabenerklärungen stellt eine mittels Zwangsstrafe nach [§ 111 BAO](#) erzwingbare Leistung dar (VwGH 24. 5. 2007, [2006/15/0366](#)). Zwangsstrafen können auch gegenüber juristischen Personen, die eines Vertreters bedürfen, verhängt werden (VwGH 27.09.2000, [97/14/0112](#)).

Bei der Festsetzung der Zwangsstrafe handelt es sich (dem Grunde und der Höhe nach) um eine **Ermessensentscheidung** der Abgabenbehörde im Sinne des § 20 BAO (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 111, Tz 10; VwGH 22.2.2000, 96/14/0079).

Die Kriterien für die Übung von Ermessen ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Bestimmung, insbesondere dem Zweck der Norm (*Fischerlehner*, Abgabenverfahren [2016], § 20 Anm 1). Weiters sind die in § 20 angeführten Gesichtspunkte der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu beachten. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei verstanden, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben. Hinsichtlich Zweckmäßigkeit liegt der Sinn der Zwangsstrafe im Veranlagungsfortgang. Der Behörde soll ohne weitere Maßnahmen und Amtshandlungen ermöglicht werden, die Abgaben aufgrund der eingereichten Erklärungen festzusetzen (siehe zB BFG 12.06.2018, RV/7101248/2018).

Bei der Ermessensübung sind nach der Literatur (*Ritz*, BAO⁶, § 111, Tz 10 mwN) und überwiegender Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (zB zB BFG 12.09.2014, [RV/7102806/2014](#); BFG 25.10.2018, [RV/7103008/2016](#); BFG 19.02.2020, [RV/7100416/2020](#))

insbesondere folgende Umstände zu berücksichtigen:

- das bisherige Verhalten der Partei bei Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten
- der Grad des Verschuldens der Partei
- die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabepflichtigen
- die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung

Das Verwaltungsgericht ist in seinem Erkenntnis gehalten, die Ermessenübung der Abgabenbehörde zu prüfen und das Ermessen in seinem Erkenntnis eigenverantwortlich zu üben (*Ritz*, BAO ⁶, § 20, Tz 11).

Das bedeutet, dass die Berechtigung zur Verhängung der Zwangsstrafe vom Bundesfinanzgericht auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unter Bedachtnahme auf die bei der Ermessensübung zu berücksichtigenden Kriterien eigenständig zu beurteilen war.

3.2.2. Bezogen auf den vorliegenden Fall wurden folgende Erwägungen angestellt:

Fest steht, dass der Bf seiner Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2018 nicht nachgekommen ist.

Wie sich aus den oben zitierten Bestimmungen des [§ 133 Abs. 1 BAO](#) sowie [§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) iVm [§ 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) ergibt, sind unbeschränkt Steuerpflichtige zur Abgabe einer Erklärung jedenfalls dann verpflichtet, wenn sie vom Finanzamt hiezu aufgefordert werden.

Das bedeutet, dass der Bf schon allein **aufgrund der Aufforderung durch das Finanzamt zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2018 verpflichtet** war, auch wenn er der Meinung war, dass eine Steuerpflicht wegen Gemeinnützigkeit nicht bestand und keine steuerpflichtigen Einnahmen bzw. Einkünfte vorlägen.

Für den Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabefestsetzung ist die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen jedoch unerlässlich. Es steht nämlich der Verwaltungsökonomie entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils – unter Umständen mehrfach – urgieren muss (BFG 17.10.2016, [RV/7104782/2016](#)).

Gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) endet die Frist für die Abgabe für nicht elektronisch übermittelte Körperschaftsteuererklärungen mit Ende April des Folgejahres. Im gegenständlichen Fall wurde für den Bf keine Erklärung abgegeben, sondern übersandte dessen Obmann am 26.04.2019 eine E-Mail an das zuständige Finanzamt mit dem Ersuchen um Bestätigung der Gemeinnützigkeit des Vereines und legte im Laufe der folgenden Monate Unterlagen im Zusammenhang damit vor. Mit Bescheid vom 10.10.2019 wurde der Bf aufgefordert, seine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2018 bis 31.10.2019 abzugeben. Spätestens mit dieser Aufforderung musste er erkennen, dass seine zwecks Anerkennung der

Gemeinnützigkeit vorgelegten Unterlagen ihn von der Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung 2018 nicht enthoben.

Nachdem die erste Frist fruchtlos verstrichen war, wurde mit Bescheid eine weitere Frist zur Abgabe der Steuererklärung bis zum 11.12.2019 gesetzt. In dieser zweiten Aufforderung wurde zudem darauf hingewiesen, dass im Falle der Nichtvorlage der Steuererklärung eine Zwangsstrafe von 500,00 € verhängt werden könne, dies mit der Anmerkung, dass es sich dabei um die Androhung einer Zwangsstrafe handle.

Nachdem der Bf auch die zweite Frist fruchtlos verstreichen hatte lassen, war – darin ist der belangten Behörde beizupflichten – die Verhängung der angedrohten Zwangsstrafe mit Bescheid vom 08.01.2020 gemäß [§ 111 BAO](#) grundsätzlich zulässig.

Zu überprüfen war in weiterer Folge, ob die von der Abgabenbehörde verhängte Zwangsstrafe unter Bedachtnahme auf die bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden Kriterien der **Höhe nach mit 500,00 €** gerechtfertigt war.

Der beschwerdeführende Verein ersuchte darum, gänzlich von deren Verhängung abzusehen, dies zunächst im Wesentlichen mit der Begründung, dass er im Jahr 2018 über keine Einnahmen verfügte habe. Gleichzeitig verwies er auf seine im Mai und September 2019 erfolgten Eingaben zur Gemeinnützigkeit.

Dabei hat er aber übersehen, dass die Verhängung der Zwangsstrafe unabhängig von der Einnahmenlosigkeit des Vereins und der Frage der Gemeinnützigkeit eine unmittelbare Folge des Umstandes darstellte, dass der Bf trotz klarer Aufforderung durch die Abgabenbehörde seiner Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2018 nicht nachgekommen war. Diese Verpflichtung hätte er auch in Form einer Körperschaftsteuererklärung, die keine Einkünfte bzw. solche in Höhe von 0,00 € ausweist (= sog. „Nullmeldung“), wie er dies bereits für 2017 getan hatte, erfüllen können und wäre dies ohne größeren Aufwand zu bewerkstelligen gewesen. Wenn der Bf vermeinte, dass die Abgabe einer solchen wegen der zur Gemeinnützigkeit vorgelegten Unterlagen nicht nötig sei, so hätte er zumindest auf die eindeutigen Aufforderungen des Finanzamtes reagieren und das gegenüber dem Finanzamt kommunizieren müssen, dies spätestens dann, als sogar die Verhängung einer Zwangsstrafe angekündigt wurde. Er hat jedoch weder Fristverlängerungsansuchen gestellt noch sonst in irgendeiner Form mitgeteilt, dass bzw. warum die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2018 innerhalb der jeweils gesetzten Frist nicht möglich sei.

Zwar konnte, wie erstmals im Vorlageantrag vorgebracht, glaubhaft dargetan werden, dass der Verein im Jahr 2018 wegen schon länger dauernder Erkrankung des Obmannes keine steuerpflichtigen Einnahmen erzielt hatte. Diese Erkrankung hinderte ihn aber nicht, im Jahr 2018 eine Körperschaftsteuererklärung für 2017 (Nullmeldung) abzugeben. Ebenso übermittelte der Obmann kurz vor Ablauf der Erklärungsfrist gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) für 2018 am 26.04.2019 eine E-Mail an das Finanzamt mit dem Ersuchen um Bestätigung der Gemeinnützigkeit des Vereins und wurden am 10. Mai und 12. September 2019 Unterlagen zur

Gemeinnützigkeit persönlich nachgereicht. Die gegenständliche Beschwerde, verfasst am 16.01.2020, wurde am 20.01.2020 zusammen mit Unterlagen zwecks Anerkennung der Gemeinnützigkeit ebenfalls persönlich beim Finanzamt eingebracht und am 24.01.2020 die Liste der Vereinsmitglieder nachgereicht.

Die fehlende Erklärung wurde aber innerhalb der hierfür gesetzten Nachfrist bis 29.01.2020 wiederum **nicht** eingereicht, obwohl sie, wie vom Bf auch in seinem Vorlageantrag ausgeführt, lediglich in einer Nullmeldung bestanden hätte.

Es mag zwar sein, dass der Verein in seiner Tätigkeit aufgrund des Gesundheitszustandes des Obmannes in seinem Betätigungsfeld (zB Abhaltung von Vorträgen etc.) eingeschränkt war.

Dass er aufgrund dessen im fraglichen Zeitraum seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommen hätte können und dadurch wesentlich in seiner diesbezüglichen Handlungsfähigkeit eingeschränkt gewesen wäre, kann in Anbetracht der beschriebenen Aktivitäten jedoch nicht angenommen werden. Selbst im Falle eigener krankheitsbedingter Einschränkungen wäre es dem Obmann aber schon allein wegen der bereits länger andauernden Erkrankung (offensichtlich mindestens seit 2018) zuzumuten gewesen – darin ist den Ausführungen des Finanzamtes in seinem Vorlagebericht recht zu geben –, Vorkehrungen für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Vereins zu treffen. Solche Vorkehrungen ergaben sich zudem ohnehin auch schon aus § 13 der Satzung des Vereins, wo festgelegt ist, dass der/die Schriftführer/in den Obmann bei der Führung der laufenden Geschäfte zu unterstützen ist.

Schließlich wurde – wie vom Finanzamt in seinem Vorlagebericht vom 23.04.2020, der dem Bf in Zweitschrift übermittelt wurde und dem insofern Vorhaltscharakter zukommt, festgestellt – kein Nachweis über eine Erkrankung des Obmannes vorgelegt, die der Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Vereines hinderlich gewesen wäre. Diese Feststellung blieb unwidersprochen.

Ein gänzliches Absehen von der Zwangsstrafe war aus den dargelegten Gründen nicht möglich.

Allerdings waren die unter Punkt 3.2.1. angeführten Umstände bei der Ermessensübung in Bezug auf die Bemessung der Höhe der Zwangsstrafe entsprechend zu berücksichtigen:

Was das **bisherige Verhalten der Partei** anlangt, so ergab sich weder aus den vorgelegten Akten noch bei Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem des Bundes ein Hinweis darauf, dass der Bf diese bislang jemals grob vernachlässigt hätte. Die Körperschaftsteuererklärung 2017 wurde am 22.05.2018, das ist nur wenige Wochen nach Ablauf der Frist mit Ende April 2018 in Papierform abgegeben und erfolgte die Veranlagung erklärungsgemäß. Für die Jahre davor waren keine Steuererklärungen abzugeben.

Zum **Grad des Verschuldens** war festzustellen, dass der Bf die Erklärung trotz Erinnerung vom 10.10.2019, weiterer Erinnerung vom 20.11.2019 unter Androhung einer Zwangsstrafe, Festsetzung derselben und abermaliger Setzung einer Frist bis 29.01.2020 zur Abgabe der Erklärung tatsächlich erst am 11.03.2020 beim Finanzamt eingereicht hat, ohne bis zur

Erhebung der Beschwerde vormals (= cirka drei Monate) seit der ersten Erinnerung jemals mit dem Finanzamt diesbezüglich Kontakt aufzunehmen. Insofern musste jedenfalls von Verschulden ausgegangen werden. Denn für die Verhängung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen ist unerheblich, ob im Verfahren später Einkünfte welcher Art und in welcher Höhe festgestellt werden, da sie allein den Zweck verfolgt, die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (siehe auch BFG 12.06.2018, RV/2100150/2018).

Als verschuldensmindernd war allerdings der Umstand anzusehen, dass der Bf nicht gänzlich untätig geblieben war, indem er Ende April 2019 beim Finanzamt eine E-Mail zur Gemeinnützigkeit eingebracht und in der Folge noch Unterlagen hierzu vorgelegt hatte. Offensichtlich hatte er seinen Fokus auf den Nachweis der Gemeinnützigkeit gelegt und der tatsächlichen Relevanz der Körperschaftsteuererklärung daneben selbst weniger Bedeutung beigemessen, dies umso mehr in dem Bewusstsein darum, dass der Verein im Jahr 2018 ohnehin keine Einnahmen erzielt hatte.

Letzteres war auch bei Beurteilung der Verschuldenskomponente zu berücksichtigen. Es konnte daher im gegenständlichen Fall dahingestellt bleiben, ob – wie dies in der Literatur (Ritz, BAO⁶, § 111, Tz 10 mwN) und dem Großteil der BFG-Rechtsprechung (zB BFG 12.09.2014, [RV/7102806/2014](#); BFG 25.10.2018, [RV/7103008/2016](#); BFG 19.02.2020, [RV/7100416/2020](#)) zum Ausdruck gebracht wird – der Höhe der Abgabensforderung und der abgabenrechtlichen Bedeutung der Leistung die Qualität eigenständiger Kriterien bei der Ermessensübung zukommt oder nicht, wie dies ebenfalls teilweise vertreten wird (zB BFG 15.04.2019, [RV/7103113/2018](#)). Im vorliegenden Fall verfügte der Bf im Jahr 2018 tatsächlich über keinerlei Einnahmen bzw. Einkünfte, was letztlich auch durch den erklärungskgemäß ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 20.03.2019 bestätigt wurde. Er konnte daher davon ausgehen, dass keine Körperschaftsteuerschuld anfallen würde. Das Bewusstsein darum konnte zwar das Verschulden als Ausdruck der subjektiven Tatseite der Nichtabgabe der Steuererklärung nicht gänzlich ausschließen, war aber geeignet, es zu mildern. Es muss nämlich einen Unterschied in der subjektiven Vorwerfbarkeit des Handelns machen, ob der Abgabepflichtige die Steuererklärung im Wissen darum nicht abgibt, dass er dadurch die Festsetzung einer höheren Abgabenschuld verzögert, oder davon ausgehen kann, dass er dem Fiskus dadurch keine Steuer vorenthält.

Zwar ist es richtig, dass der Abgabenbehörde die Höhe der Abgabenschuld zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe mangels Abgabenerklärung noch nicht bekannt ist. Im Beschwerdeverfahren betreffend eine Zwangsstrafe festsetzende Bescheide sind aber nicht nur jene Umstände zu berücksichtigen, die bei der erstinstanzlichen Festsetzung der Behörde bekannt waren, sondern auch weitere, etwa erst in der Beschwerde geltend gemachte und von der Behörde in freier Beweiswürdigung als zutreffend beurteilte Umstände (BFG 20.09.2018, [RV/7103115/2018](#); UFS 09.09.2009, [RV/2885-W/09](#)). Aus diesem Grunde war das Wissen um die fehlende Körperschaftsteuerschuld bei der Abwägung der Ermessenskriterien daher jedenfalls in die Beurteilung des Ausmaßes des Verschuldens einzubeziehen.

Ebenso war zu berücksichtigen, dass die **wirtschaftlichen Verhältnisse** aufgrund fehlender Einnahmen infolge des Gesundheitszustandes des Obmannes schlecht waren.

In Zusammenschau aller im Rahmen der Ermessensübung zu beachtenden Kriterien kam das Bundesfinanzgericht in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes (BFG 25.10.2018, [RV/7103008/2016](#); BFG 19.02.2020, [RV/7100416/2020](#); BFG 11.04.2018, [RV/2100150/2018](#)) und die Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 18.01.2010, [RV/2835-W/09](#); UFS 18.08.2003, [RV/1014-W/03](#)) zu ähnlich gelagerten Sachverhalten im gegenständlichen Fall zum **Ergebnis**, dass die Bemessung der Zwangsstrafe mit 5% des nach [§ 111 Abs. 3 BAO](#) möglichen Höchstbetrages in Höhe von 5.000,00 € - das entspricht 250,00 € - dem Zweck der Norm des [§ 111 BAO](#) und den mit der Ermessensentscheidung verbundenen Erwägungen zur Billigkeit und Zweckmäßigkeit im vorliegenden Fall am ehesten gerecht wird.

Eine in dieser Höhe verhängte Zwangsstrafe erfüllt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes das öffentliche Anliegen am gesetzlichen Verfahrensziel der Anhaltung von Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen im Verhältnis zu den übrigen Kriterien in ausreichendem Ausmaß. Im Rahmen der Zweckmäßigkeitserwägungen wurden der Zeitraum der doch nicht unbeträchtlichen Verspätung und die mangelnde Reaktion auf die Erinnerungen und Aufforderungen der Abgabenbehörde berücksichtigt. Andererseits sprachen im Rahmen der Billigkeitserwägungen das bisherige Verhalten, der mindere Verschuldensgrad und die wirtschaftlichen Verhältnisse dafür, lediglich einen Prozentsatz am unteren Rand des hierfür bestehenden Spielraumes anzuwenden (siehe hierzu auch BFG 12.06.2018, [RV/7101248/2018](#)).

Im Ergebnis war daher die Zwangsstrafe gegenüber dem angefochtenen Bescheid zu reduzieren und mit 250,00 € (= 5% des Höchstbetrages) festzusetzen.

Der Beschwerde war insofern teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid dementsprechend abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 ([Art. 133 Abs. 4 B-VG](#)).

Das gegenständliche Erkenntnis war abhängig von der Beurteilung und Abwägung der für die Festsetzung der Zwangsstrafe maßgeblichen Ermessenskriterien im konkret vorliegenden Fall. Zudem wich es nicht von der bestehenden Rechtsprechung ab. Es lag somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 25. Juni 2020