

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Katharina Deutsch LL.M., die Richterinnen Mag. Dr. Simone Huber, BA sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer und Mag. Johannes Denk in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. Februar 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. Dezember 2021 betreffend Zwangsstrafen 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung am Sitz des Bundesfinanzgerichts vom 26.06.2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Zwangsstrafe betreffend die Abgabe der Erklärung betreffend Einkommensteuer 2020 wird iHv. EUR 300,- festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ist wesentlich beteiligter Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, die technische Geräte inklusive Software für Fitness-Center herstellt. Er ist seit dem Beschwerdejahr im Inland geschäftstätig und hat seinen Wohnsitz im Inland.

Der Beschwerdeführer hat im Zuge seiner Einkommensteuererklärung das Formular E 11 – Einkünfte einer Personengesellschaft - beim Finanzamt abgegeben. Das Finanzamt hat ihn daraufhin mit Schreiben vom 16.07.2021 ersucht, das Formular E 1a oder Unterlagen zu den fehlenden Erklärungspunkten innerhalb einer angemessenen Frist abzugeben. Im letzten Satz des Ersuchens ist angemerkt, dass er für die Folgejahre darauf achten soll, das richtige Formular zu verwenden.

Mit Schreiben vom 20.10.2021 drohte das Finanzamt dem Beschwerdeführer im Falle der Nichtbeantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 16.07.2021 innerhalb einer angemessenen Frist bis zum 12.11.2021 die Verhängung einer Zwangsstrafe iHv. EUR 500,- an. Der Beschwerdeführer wurde ersucht, den Vorhalt vom 16.07.2021 zu beantworten und die Beilage zur Steuererklärung 2020 formrichtig einzureichen. Dieses Schreiben wurde mittels Rsa und persönlicher Zustellung an die Betriebsadresse des Beschwerdeführers versandt und am 25.10.2021 bei der Post hinterlegt, jedoch vom Beschwerdeführer nicht behoben.

Mit Bescheid vom 28.12.2021 setzte das Finanzamt aufgrund der Nichtbeantwortung des Fragenvorhaltes vom 16.07.2021 eine Zwangsstrafe iHv. 500,- fest. Am 04.01.2022 rief der Beschwerdeführer im zuständigen BV-Team an und erkundigte sich, welche Unterlagen er vorlegen müsse. Mit Schreiben vom 05.01.2022 beantwortete er das Ersuchen um Ergänzung vom 16.07.2021 indem er die nachzureichende Beilage E 1a dem Finanzamt vorlegte und sich für die Verspätung entschuldigte.

Mit Beschwerde vom 01.02.2022 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde und führte Folgendes aus: *„Sehr geehrte Damen und Herren, hiermit lege ich eine Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 28.12.2021 ein. Der Sachverhalt geht um die Steuererklärung 2020 und das Ergänzungsersuchen vom 16.07.2021. In Letzterem wird mir erläutert, dass ich die falsche Beilage verwendet habe und welche ich stattdessen benutzen muss. Die Aufforderung lautet: „Bitte achten Sie in Zukunft auf die richtige Erfassung Ihrer Einkünfte in der jeweiligen Beilage zur Einkommensteuererklärung.“ Dies ist für mich eine Handlungsaufforderung gerichtet auf die nächste Steuererklärung 2021, in der ich in Zukunft das richtige Formular verwenden soll. Der letzte Satz: „Anderenfalls ersuchen wir um Erläuterung Ihrer Einkünfte bzw. Beteiligungen“, trifft für mich nicht zu, da die, in den Ergänzungspunkten gebrachten Erläuterungen, korrekt sind und ich somit keine anderen Erläuterungen einbringen kann. Dies ist aus meiner Sicht keine Handlungsaufforderung die Beilage E1a für das Jahr 2020 nachzureichen, um sicherzugehen habe ich telefonisch beim Finanzamt nachgefragt, ob ich es richtig verstanden habe und kein akuter Handlungsbedarf besteht. Das habe ich telefonisch bestätigt bekommen. Zu diesem Zeitpunkt war für mich dieses Ergänzungsansuchen erledigt. Der nächste Zeitpunkt an dem ich etwas bezugnehmend auf dieses Ergänzungsersuchen gehört habe ist der 04.01.2022, an dem ich den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom Postamt abgeholt habe (Zustellungsdatum). In diesem wird sich auf eine Erinnerung vom 20.10.2021 mit angedrohter Zwangsstrafe wegen Nichtbeantwortung eines Fragevorhaltes bezogen. Da ich zu diesem Zeitpunkt noch nichts von dieser Erinnerung gehört bzw. gelesen habe und sich auf im Finanzonline keine Entsprechende Notiz finden ließ, habe ich am 04.01.2022 telefonisch bei Frau ***1*** nachgefragt, um Details über den Sachverhalt zu erhalten. Laut Auskunft von Frau ***1*** gab es ein Schreiben, datiert vom 20.10.2021, welches nicht erfolgreich zugestellt werden konnte und nach einer zweiwöchigen Frist von der Post automatisch zurückgesendet wurde. Ich habe in meinem Postkasten keine Benachrichtigung erhalten -wo genau der Fehler liegt, konnte auch nach*

*diesem Zeitpunkt von der Post nicht rekonstruiert werden - auch nicht per Mail oder Finanzonline. Unabhängig davon, wo hier der Fehler liegt, war mir bis zu diesem Telefonat am 04.01 nicht bewusst, dass diese Erinnerung mit angedrohter Zwangsstrafe vom 20.10.2021 existiert. Der Inhalt dieser Erinnerung, laut Frau ***1***, ist eine Eindeutige Aufforderung die Beilage E1a nachzureichen. Dies habe ich auch umgehend am 05.01.2022 getan. Meine Beschwerde erfolgt nun am heutigen 01.02.2022 mit der Gewissheit nun die Steuererklärung 2020 vollständig abgeschlossen zu haben. Am heutigen Tage habe ich die Bestätigung dafür erhalten. Da in dem ersten Schreiben keine konkrete Aufforderung zu einer Nachbesserung geschrieben war und das zweite Schreiben durch einen ungünstigen Zufall mich nicht erreicht hat, bitte ich darum, die Strafe zurückzuziehen. Meine ausbleibende Antwort ist auf diese Verkettung ungünstiger Ereignisse zurückzuführen und nicht auf Unwillen meinerseits. Vielen Dank, dass sie sich diesem Sachverhalt annehmen.“*

*Am 30.05.2023 lud das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer zur Einvernahme als Auskunftsperson. Er gab niederschriftliche Folgendes zu Protokoll: „Ich habe für das Jahr 2020 meine erste Einkommensteuererklärung gemacht und beim Finanzamt abgegeben. Ich habe das Formular E1a nicht abgegeben. Welches Formular ich abgegeben habe weiß ich nicht mehr genau. Für mich war es deshalb erledigt, da die Vorberechnung im Finanzonline eine Steuer in Höhe von 0,00€ ausgewiesen hat weshalb ich nichts mehr erwartet habe. Ich habe das Ersuchen um Ergänzung vom 16.07.2021 welches am selben Tag in die Databox des Finanzonline gegangen ist erhalten. In dem war verzeichnet, dass ich das falsche Formular verwendet hätte und das ich in Zukunft drauf achten solle das richtige Formular zu verwenden. Aus meiner Sicht war aufgrund der Formulierung keine konkrete Handlungsaufforderung für den Steuerakt 2020 gegeben, sondern nur für die zukünftigen. Ich habe für das Jahr 2020 meine erste Einkommensteuererklärung gemacht und beim Finanzamt abgegeben. Ich habe das Formular E1a nicht abgegeben. Welches Formular ich abgegeben habe weiß ich nicht mehr genau. Für mich war es deshalb erledigt, da die Vorberechnung im Finanzonline eine Steuer in Höhe von 0,00€ ausgewiesen hat weshalb ich nichts mehr erwartet habe. Ich habe mich auf den letzten Satz des Schreibens verlassen, dass nur dann Handlungsbedarf besteht, wenn mein Einkommen nicht aus Formular E11 abgebildet wird. Ich habe am 16.07.2021 auch beim Finanzamt angerufen unter der 050 233 233. Der Anruf hat nur 8 Sekunden gedauert aber ich glaube ich habe zu einem späteren Zeitpunkt nochmals beim Finanzamt angerufen. Die Person am Telefon – ich weiß nicht mehr wer hat mir bestätigt, dass ich für die Einkommensteuererklärung 2020 nichts mehr nachzureichen habe. Die Entschuldigung war eher eine höfliche Floskel als ein Eingestehen des eigenen Fehlers. Ich habe nicht bezuggenommen, weil es für mich zweigleisig war einerseits die korrekte Abgabe der Beilage und das andere die Beschwerde. Ich habe diese beiden Bereiche getrennt. Am 04.01.2022 habe ich mit Frau ***1*** telefoniert. An diesem Tag habe ich den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe in der Höhe von 500,00€ erhalten. Ich habe nachgefragt woher diese Zwangsstrafe kommt. Mir wurde gesagt, dass im Oktober 2021 bereits eine Androhung einer Zwangsstrafe bekommen haben sollte. Frau*

****1*** konnte mir den Status nachschauen wobei das einschreiben zum Finanzamt zurückgekommen sei. Ich war zu dieser Zeit nicht Ortsabwesend. Die Adresse in der ***2*** war zu diesem Zeitpunkt meine Betriebsadresse. Das Schriftstück ist an die Adresse ***3*** gegangen. Das Ersuchen um Ergänzung hatte die selbe Adresse vermerkt und in der Finanzamtsmeldung Verf24 wurde diese Adresse als Ort der Berufsausübung angegeben. Die Adresse ***3*** sollte für meine Person passen und zuordenbar gewesen sein. Ich empfinde diese Strafe als zu hoch.“*

Das Bundesfinanzgericht hat die Niederschrift zur Einvernahme einer Auskunftsperson vom 30.05.2023 der belangten Behörde mit Möglichkeit zur Stellungnahme übermittelt. Die belangte Behörde hat mit Schreiben vom 01.06.2023 Stellung wie folgt genommen:

*„Stellungnahme Frau ***1***: „(...) meiner Ansicht nach wäre die Beschwerde abweisen. Aus dem Ersuchen um Ergänzung vom 15.7.2021 geht ganz klar hervor, dass entweder eine Beilage E1a oder eine Erläuterung einzureichen ist. Der Pflichtige hat telefonisch mit mir nur einmal Kontakt aufgenommen. Das Datum wusste ich natürlich nicht mehr, aber der 4.1.2022 wird schon stimmen. Im Zuge des Gesprächs wurde er von mir informiert, dass von ihm sehr wohl eine Erläuterung oder Nachreichung der Beilage E1a nötig sei. Von wem er die Auskunft erhalten hat, „es gebe keinen akuten Handlungsbedarf“, kann ich nicht sagen. Diese Aussage klingt aber unwahrscheinlich, da jeder Mitarbeiter sehen konnte, dass es einen offenen Vorhalt gibt. (...) Stellungnahme: Ein weiteres Telefonat, wie der Pflichtige in der Einvernahme vom 31.05.2023 angibt, ist der ho. Dienststelle nicht bekannt bzw kann nicht nachvollzogen werden. Wie Koll. ***1*** bereits im o.a. E-Mail ausführt, erscheint es unwahrscheinlich, dass eine solche Auskunft gegeben wird, wenn es ein offenes Ersuchen um Ergänzung gibt. Einen Vermerk über das angeblich geführte Gespräch gibt es nicht. (...) Jedoch werden alle neuen Mitarbeiter/Innen geschult, solche Anrufe an die BV weiterzuleiten. Sollte das nicht möglich sein, wird die BV per Email oder per FAST-Ticket verständigt, dass ein Rückruf an den Pflichtigen erforderlich ist. (...) Gleiche Vorgehensweise gilt wohl auch für das FSC (Finanz Service Center), das auch eine Anlaufstelle für allgemeine Anrufe ist. Frau ***7*** war auch so freundlich, eine Abfrage der Anrufe von der Nummer ***4*** zu veranlassen. Es scheint für den Zeitraum 16.7.2021 bis 5.1.2022 zwar kein Anruf auf, leider ist so eine Abfrage aber nur bedingt aussagekräftig. Ich habe beim Kollegen ***5*** ***6*** nachgefragt: in dieser Abfrage landen nur Anrufe an die Nummern 050 233 233 und die diversen Hotlines. Die beiden Anrufe aus der Liste vom 22.6.2022 (also für uns nicht relevant) gingen zB an die Covid-Hotline Härtefallfonds. (...) Bei uns ist seit dem 29.6.2020 diese Handynummer ***4*** erfasst, sonst keine vorherige oder andere Nummer.*

*Stellungnahme Fr. ***7*** TL IC: Im Grunde genommen, wurde vereinbart, dass wenn offene Fragen zu Ergänzungsersuchen etc. telefonisch einlangen, wir diese sofern möglich, selbst beantworten-eher ANV und Familienbeihilfe. Sollte es Fragen in Sachen betriebliche Veranlagung geben, leiten wir diese grundsätzlich an das Team weiter oder schicken eine Mail*

*an das BV Team mit der Bitte um Rückruf-die Mailadressen bzw. Durchwahlen dürfen wir nicht weitergeben. Im Fall ***8*** bin ich gerade dabei, zu eruieren, ob und wann er im IC bzw. FSC angerufen hat.*

Stellungnahme IT: Wir haben in unseren Aufzeichnungen im Zeitraum 010121-310523 nur 2 Telefonanrufe gefunden – 22.06.2022 einmal um 14:25 und einmal um 15:15 Uhr. Diese Anrufe betreffen jedoch nur Auswertungen, die über die gespeicherte Telefonnummer, gelaufen sind. Sollte er über ein Festnetz oder andere Nummer angerufen haben, können wir das leider nicht feststellen. Habe den Zeitraum 01.01.2021 bis 31.05.2023 abgefragt und habe zwei Telefonate bekommen. Die weiteren Einträge sind dieselben Gespräche, sie haben nur eine andere Zeitzone. Mehr habe ich leider nicht bekommen.“

Am 26.06.2023 fand am Sitz des Bundesfinanzgerichtes eine mündliche Senatsverhandlung statt. Der Beschwerdeführer konnte keine näheren Angaben zum Telefonat mit dem Finanzamt, wo er wie vorgebracht eine falsche Auskunft erhalten hat, machen. Er wiederholte sein Vorbringen, dass er die Androhung der Zwangsstrafe nicht erhalten habe. Es wundere ihn, da er selbst im Unternehmen für den Posteingang zuständig sei und stets die eingehende Post kontrollieren würde, wobei ihm ein an ihn gerichteter, gelber Zettel aufgefallen wäre. Er wundere sich, dass es nicht technisch möglich ist, dass das FA keine weitere Mitteilung sendet, dass ein Schriftstück bei der Post auf Abholung wartet. Er habe nur Geschäftsführungsbezüge, dh Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Er wisse, dass er nicht in einer Personengesellschaft arbeiten würde, er habe lediglich das falsche Formular ausgefüllt. Es war seine allererste Steuererklärung, die er je ausgefüllt habe. Er habe bei der Abgabe des Formulars E1a jedoch keine anderen Kennzahlen als im Formular E 11 ausgefüllt (Gewinn iHv. EUR 7.000,-). Einen Steuerberater habe er nicht hinzugezogen, da der Steuerberater der GmbH nicht für ihn persönlich zuständig sei und extra Honorar verrechnen würde, was zu teuer käme. Er fände, dass sein Fehler sehr klein gewesen wäre und dass eine Zwangsstrafe iHv. EUR 500,- für dieses Versehen überzogen sei und beantrage in eventu eine Herabsetzung der Zwangsstrafe: noch dazu habe er keinesfalls eine Einkommensteuer für das Jahr 2020 – also EUR 0,- - zu entrichten.

Die Amtsvertretung brachte vor, dass man mit der Handysignatur schon eine weitere Mitteilung und eine elektronische Zustellung in ein elektronisches Postfach bekommen würde. Dazu hätte sich der Beschwerdeführer auf der Homepage des BMF registrieren müssen. Was die Zustellung betrifft, seien Behörden an die Bestimmungen des Zustellgesetzes gebunden. Im konkreten Fall sei die Zustellvermutung gemäß § 17 ZustG anzuwenden. Aus diesem Grund sei selbst wenn der gelbe Zettel von der Post nicht an der Abgabestelle eingelegt wurde, die Zustellung rechtsgültig. Die Veranlagungsstelle hat vom Beschwerdeführer das richtige Formular abverlangt. Ein weiteres Telefonat außer dem vom 04.02.2022 wurde nicht verzeichnet. Das IC leitet Angelegenheiten des BV-Teams idR. weiter, wenn ein Vorhalt offen ist. Das Ausfüllen des Formulars E 1a war notwendig, da für die Erlassung eines rechtsrichtigen

Bescheides die im Formular E 1a verzeichneten Kennzahlen (verschiedene Anträge und Betriebsausgaben) notwendig sind, die im E 11 Formular nicht enthalten sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Beschwerdezeitraum aufgrund seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit aufgrund einer wesentlichen Beteiligung am Kapitalanteil einer GmbH erklärungs-pflichtig. Er hat betreffend seine Steuererklärung das Formular für Personengesellschaften (E 11) ausgefüllt und beim Finanzamt eingereicht. Mit Schreiben vom 16.07.2021 hat ihm das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung übermittelt mit der Anforderung das richtige Formular oder entsprechende Unterlagen binnen einer angemessenen Frist vorzulegen. Das Schreiben hat den Titel „Ersuchen um Ergänzung“ und darunter die Bezeichnung betreffend Einkommensteuererklärung 2020 mit dem Ersuchen die folgenden Fragen zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben innerhalb der angeführten Frist bis zum 15.10.2021 beizulegen.

Mit Schreiben vom 20.10.2021 drohte das Finanzamt dem Beschwerdeführer im Falle der Nichtbeantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 16.07.2021 innerhalb einer angemessenen Frist bis zum 12.11.2021 die Verhängung einer Zwangsstrafe iHv. EUR 500,- an. Der Beschwerdeführer wurde ersucht, den Vorhalt vom 16.07.2021 zu beantworten und die Beilage zur Steuererklärung 2020 formrichtig einzureichen. Dieses Schreiben wurde mittels Rsa und persönlicher Zustellung an die Betriebsadresse des Beschwerdeführers versandt und am 25.10.2021 bei der Post hinterlegt, jedoch vom Beschwerdeführer nicht behoben und die Post hat den Brief am 16.11.2021 als nicht behoben gekennzeichnet und wieder an das Finanzamt retour geschickt.

Mit Bescheid vom 28.12.2021 setzte das Finanzamt aufgrund der Nichtbeantwortung des Fragenvorhaltes vom 16.07.2021 eine Zwangsstrafe iHv. 500,- fest. Am 04.01.2022 rief der Beschwerdeführer im zuständigen BV-Team an und erkundigte sich, welche Unterlagen er vorlegen müsse. Mit Schreiben vom 05.01.2022 beantwortete er das Ersuchen um Ergänzung vom 16.07.2021 indem er die nachzureichende Beilage E 1a dem Finanzamt vorlegte und sich für die Verspätung entschuldigte.

2. Beweiswürdigung

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe beim Finanzamt im Infocenter angerufen und die Auskunft erhalten, er müsse nichts mehr vorlegen, konnte weder von der Abfrage der Telefonliste noch anderweitig durch die Vorlage von Unterlagen (zB. Anruflisten) verifiziert werden. Eine falsche Anfragebeantwortung durch das Finanzamt ist auch aus dem Grund

unwahrscheinlich, da das System einen offenen Fragenvorhalt ausweist und die Mitarbeiter des Infocenters dazu angehalten sind, in Sachen der betrieblichen Veranlagung die Kunden an das zuständige BV-Team weiter zu verbinden.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, dass er den gelben Zettel betreffend den Rsa-Brief der belangten Behörde mit der Androhung der Zwangsstrafe iHv. EUR 500 nicht erhalten habe, konnte weder durch einen Zustellfehler der Post noch durch die Vorlage von Unterlagen (zB. Posteingangsbuch) erwiesen werden.

Der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht vom 26.06.2023 glaubhaft vorgetragen, dass er seine erste Steuererklärung „überhaupt“ ausgefüllt habe und dass er das Ersuchen um Ergänzung in missverständlicher Art gelesen und daher nicht den wahren Inhalt des Schreibens erfasst habe.

Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

§ 17 Abs. 3 und 4 ZustG lautet wie folgt:

„Das hinterlegte Dokument ist mindestens zwei Wochen zur Abholung bereitzuhalten. Der Lauf dieser Frist beginnt mit dem Tag, an dem das Dokument erstmals zur Abholung bereitgehalten wird. Hinterlegte Dokumente gelten mit dem ersten Tag dieser Frist als zugestellt. Sie gelten nicht als zugestellt, wenn sich ergibt, daß der Empfänger oder dessen Vertreter im Sinne des § 13 Abs. 3 wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung an dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag innerhalb der Abholfrist wirksam, an dem das hinterlegte Dokument behoben werden könnte.“

„Die im Wege der Hinterlegung vorgenommene Zustellung ist auch dann gültig, wenn die im Abs. 2 genannte Verständigung beschädigt oder entfernt wurde.“

Gemäß § 111 Abs. 1 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 Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

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 (§ 111 Abs. 2 leg.cit.).

Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen (§ 111 Abs. 3 BAO).

Die Androhung der Zwangsstrafe hat das Finanzamt mit Schreiben vom 20.10.2021 gemäß § 17 ZustG rechtsrichtig zugestellt. Die belangte Behörde hat den Zustellnachweis des Rsa-Schreibens mit Hinterlegung vom 25.10.2021 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Somit gilt das gemäß § 111 Abs. 2 BAO erforderliche Schreiben als rechtmäßig zugestellt. Gemäß § 17 Abs. 4 ZustG gilt ein behördliches Schriftstück auch dann als zugestellt, wenn die Verständigung der Hinterlegung (gelber Zettel) beschädigt oder entfernt wurde. Die angedrohte Höhe stellt die Obergrenze für die Festsetzung dar (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO 3, § 111 Anm 15).

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörden bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH; 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022; 27.9.2000, 97/14/0112; 9.12.1992, 91/13/0204; 20.9.1988, 88/14/0066).

Betreffend den vorgebrachten Rechtsirrtum des Beschwerdeführers, dass er der Meinung gewesen wäre, dass das Finanzamt mit dem bereits abgegebenen Formular E 11 sämtliche Informationen erhalten hätte und dass er keine weiteren Unterlagen vorlegen müsse, ist anzumerken, dass im Formular E 1a überdies die Kennzahlen zur Branchenkennzahl, die Gewinnermittlungsart und das verwendete USt-System anzugeben sind. Weiters ist im E11 nur der Gewinn und Verlust anzugeben, wobei im Formular E 1a sämtliche Einnahmen und Betriebsausgaben für eine etwaige Überprüfung vermerkt sind. Das Abverlangen des korrekten Formulars E 1a durch die belangte Behörde ist aus diesem Grund notwendig, ua. um die Höhe der Betriebsausgaben zu erfahren und um deren Abzug überprüfen zu können.

Unabhängig davon, ob und in welcher Höhe Einkünfte vorliegen, ist eine Steuererklärung unter der Abgabe des richtigen Formulars beizubringen, da die Rechtspflicht zur Abgabe der Steuererklärung auch dann besteht, wenn der Steuerpflichtige der Meinung ist, nicht steuerpflichtig zu sein (VwGH 26.1.1998, 97/17/0035).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.1992, 89/17/0010; 22.2.2000, 96/14/0079). Dabei ist das Ermessen im Rahmen der von der Ermessen einräumenden Bestimmung vorgegebenen Kriterien, subsidiär im Rahmen der von § 20 BAO gezogenen Grenzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu üben. Insbesondere ist zu berücksichtigen (siehe Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 111, III. Festsetzung, Rz 10): das bisherige Verhalten der Partei bei Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe allfälliger

Abgabennachforderungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabepflichtigen und die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung.

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere 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 auf Grund der eingereichten Erklärungen festzusetzen. Der Zweck der Zwangsstrafe wurde im konkreten Fall erfüllt, da die Verhängung der Zwangsstrafe allein den Zweck verfolgt, die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten.

Eine Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO kann festgesetzt werden, solange die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht werden. Im konkreten Fall wurde die Zwangsstrafe somit rechtzeitig festgesetzt, da der Beschwerdeführer seiner Verpflichtung zur Einreichung der Abgabenerklärung für das Jahr 2020 mit der Vorlage des richtigen Formulars nicht nachgekommen. Bei Anwendung der Bestimmung des § 111 BAO auf den gegenständlichen Fall ergibt sich, dass nach Zusendung eines Ersuchens um Ergänzung und einer Erinnerung zur Abgabe einer Erklärung unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 500,00, die Verhängung einer Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht erfolgt ist, da bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe keine Steuererklärung eingereicht wurde.

Erst nach Festsetzung der Zwangsstrafe war der Beschwerdeführer dazu zu bewegen, den Behördenauftrag zu erfüllen. Hinderungsgründe, die die rechtzeitige Abgabe des richtigen Formulars zur Steuererklärung unmöglich gemacht hätten oder unzumutbar gewesen wäre, hat der Beschwerdeführer im Verfahren vor dem Senat des Bundesfinanzgerichts nicht vorgebracht (.

Die belangte Behörde hat jedoch die Übung ihres Ermessens, die zur Verhängung der Zwangsstrafe geführt hat im Bescheid nicht begründet und ist damit die Begründung des Ermessens schuldig geblieben. Der Senat des Bundesfinanzgerichts ist mit diesem Erkenntnis angehalten, die Ermessenübung der Abgabenbehörde zu prüfen und das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (siehe Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 111, III. Festsetzung [Rz 7 – 13]).

Dem Beschwerdeführer ist lediglich ein Versehen der Verwendung des falschen Formulars, jedoch kein massives Fehlverhalten vorzuwerfen. In Anbetracht, dass der Beschwerdeführer seine „erste Erklärung überhaupt“ abgegeben hat und ausländischer Staatsbürger ist, sind diese Umstände bei der Ermessenübung bezüglich der Höhe der Zwangsstrafe zu berücksichtigen. Des Weiteren ist zu Gunsten des Beschwerdeführers im Zuge der Ermessenübung zu berücksichtigen, dass in keinem Fall aus der Erklärung – mit welchem

Formular auch immer diese erfolgt wäre – eine Steuerpflicht, nämlich jeweils EUR 0,- resultierte.

Die Zwangsstrafe wird daher aus Gründen des Ermessens gemäß § 20 BAO iVm § 279 BAO von EUR 500,- auf EUR 300,- herabgesetzt (aA. Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 111, 320, demnach es nicht statthaft ist, in der späteren Bemessung unter die angedrohte Strafe zu bleiben oder darüber hinauszugehen).

Die verhängte Zwangsstrafe erfüllt das öffentliche Anliegen am gesetzlichen Verfahrensziel der Anhaltung von Abgabepflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen und gibt somit im Rahmen der Ermessensentscheidung der Zweckmäßigkeit den Vorrang gegenüber der Billigkeit, da auch das bisherige, unbescholtene Verhalten des Abgabepflichtigen und das vor dem Senat des Bundesfinanzgerichts glaubhaft gemachte geringe Versehen bei der Abgabe seiner ersten Erklärung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2020 mit zu berücksichtigen ist.

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da bisher noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, die sich mit der Frage beschäftigt, ob grundsätzlich eine Zwangsstrafe zulässig ist - wovon der Senat des Bundesfinanzgerichts in diesem Erkenntnis ausgeht - wenn der Abgabepflichtige zwar eine Erklärung abgibt, aber das Formular zur Einkünfteermittlung für Personengesellschaften statt dem richtigen Formular für Gesellschaftergeschäftsführerbezüge einer GmbH vorlegt, und da es nicht höchstgerichtlich entschieden ist, ob eine von der belangten Behörde in einer bestimmten Höhe angedrohte und festgesetzte Zwangsstrafe einer Herabsetzung durch das Verwaltungsgericht zugänglich ist - wovon der Senat des Bundesfinanzgerichts in diesem Erkenntnis ausgeht - ist hiermit die ordentliche Revision als für zulässig zu erachten.

Wien, am 29. Juni 2023