

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch \*\*\*X\*\*\*, über die Beschwerde vom 5. August 2024 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 28. Juni 2024 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach am 31. März 2025 durchgeführter mündlicher Verhandlung im Beisein des Schriftführers \*\*\*Y\*\*\*, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

a) Die Beschwerdeführer (Bf.) erzielten im Jahr 2021 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die gemäß § 188 BAO festgestellt wurden.

Für die Bf. war im Jahr 2021 die \*\*\*X\*\*\* als Quotenvertreter im System der Finanzverwaltung hinterlegt. Die Abgabenerklärungen 2021 wären zunächst gemäß § 134a BAO bis zum 31. März 2023 bzw. spätestens bis zum 30. Juni 2023 einzureichen gewesen.

In weiterer Folge wurde mit Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. März 2023, GZ. 2023-0.211.274, im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie die Frist zur Einbringung von Abgabenerklärungen durch Quotenvertreter/-innen für das Veranlagungsjahr 2021 bis einschließlich 30. September 2023 erstreckt.

Hinsichtlich der Abgabenerklärungen 2021 wurden seitens der Bf. keine Fristverlängerungen eingereicht. Die Frist für die Einreichung ihrer Abgabenerklärungen 2021 endete somit am 30. September 2023.

b) Mit an die Bf. zu Händen von deren steuerlicher Vertretung adressiertem Bescheid vom 27. April 2024 (postalisch zugestellt am 30. April 2024) erfolgte durch das \*\*\*FA\*\*\* die Androhung einer Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 €, da die Bf. offenbar übersehen hätten, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung E6) 2021 und die Umsatzsteuererklärung (U1) 2021 fristgerecht einzureichen, und sie wurden darin aufgefordert, dies bis zum 5. Juni 2024 (Nachfrist) nachzuholen. Falls dieser Aufforderung nicht Folge geleistet werde, könne gegen die Bf. eine Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € (250,00 € pro nicht bis zur angeführten Nachfrist eingereichter Abgabenerklärung) festgesetzt werden (Androhung der Zwangsstrafe iSd § 111 Abs. 2 BAO).

c) Da jener Aufforderung nicht nachgekommen wurde, setzte das \*\*\*FA\*\*\* mit an die Bf. zu Händen von deren steuerlicher Vertretung adressiertem Bescheid vom 28. Juni 2024 gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € (250,00 € pro Bezug habender Abgabenerklärung) fest. Begründend führte es dazu aus, die Festsetzung der Zwangsstrafe sei erforderlich gewesen, da die Bf. die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung E6) 2021 und die Umsatzsteuererklärung (U1) 2021 nicht bis zum 5. Juni 2024 eingereicht hätten.

d) Gegen diesen postalisch am 3. Juli 2024 zugestellten Zwangsstrafenbescheid erhob die steuerliche Vertretung der Bf. fristgerecht am 5. August 2024 Beschwerde, in der sie die ersatzlose Aufhebung desselben beantragte. Begründend führte sie dazu aus:

Die Leistungsverpflichteten müssten aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkennen können, was von ihnen verlangt werde, und die Abgabenbehörde habe die gesetzlichen Bestimmungen anzuführen, auf die sich ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stütze. Hier reiche die bloße Bezugnahme auf § 111 BAO nicht aus (vgl. *Stoll*, BAO, S 1200).

Im Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe sei angeführt: „Die mit Bescheid vom 27.04.2024 androhte Zwangsstrafe wird gemäß § 111 Bundesabgabenordnung (BAO) mit Euro 500,00 festgesetzt.“

Die gesetzlichen Bestimmungen, auf die die Abgabenbehörde ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stütze, fehlten (BFH 27.4.1955, BStBl 1955 III 178). Die Bezugnahme auf § 111 BAO reiche jedenfalls nicht aus (vgl. *Felix*, BB 1955, 723). Der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe sei daher rechtswidrig und daher aufzuheben.

Aus dem Wortlaut von § 111 Abs. 1 BAO (arg. „Die Abgabenbehörden sind berechtigt [...]“) erschließe sich, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liege (vgl. *Ritz*, BA0<sup>5</sup>, § 111 Rz 10; *Ellinger et al.*, BAO<sup>3</sup>, § 111 Anm. 2, E 5; *Stoll*, BAO, S 1200). Die Abgabenbehörde habe 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 genüge zB der alleinige Hinweis im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe, dass eine solche aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen erforderlich gewesen sei, nicht, sondern stelle eine mangelhafte Begründung dar, aus der eine Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ersichtlich sei (vgl. BFG 8.9.2015, RV/7103552/2014). Die Begründung laute wie folgt: „Die Festsetzung einer Zwangsstrafe war erforderlich, weil Sie die vorgenannten Abgabenerklärungen nicht bis zur in der Tabelle angeführten Frist eingebracht haben.“ Aufgrund mangelhafter Begründung sei daher der gegenständliche Bescheid rechtswidrig.

Es sei seitens der Finanzverwaltung mehrfach bestätigt worden, dass es sich hier um ein generelles EDV-Problem handle (aufgrund einer Systemumstellung). Lt. Auskunft der Finanzverwaltung sei die Zwangsstrafe auch nicht zu begleichen. Die generelle Verhängung einer Zwangsstrafe von 250,00 € sei durch das Gesetz keinesfalls gedeckt.

Für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde und Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt (§ 272 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 274 BAO werde weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. In der mündlichen Verhandlung würde im Detail dargelegt, warum die Verhängung einer Zwangsstrafe unzulässig sei.

e) Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. September 2024 wies das \*\*\*FA\*\*\* die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte es dazu nach Verweis auf das Erkenntnis BFG 15.4.2019, RV/7103113/2018, und nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen des § 111 Abs. 1 und 2 BAO aus:

Gemäß § 133 Abs. 1 BAO bestimmten die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet sei. Zur Einreichung sei ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert werde. Gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 habe der

unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert werde.

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

Bei Anwendung der genannten Rechtslage auf den gegenständlichen Fall ergebe sich, dass - nach am 27. April 2024 erfolgter bescheidmäßiger Aufforderung zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2021 sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 unter Androhung einer Zwangsstrafe - die Verhängung der Zwangsstrafe dem Grunde nach zu Recht erfolgt sei, weil die vorgenannten Abgabenerklärungen bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe nicht eingereicht worden seien.

Im vorliegenden Fall seien die Bf. aufgrund des § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 jedenfalls mit den beiden in Rede stehenden bescheidmäßigen Aufforderungen zur Vorlage der Umsatzsteuererklärung 2021 sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 verpflichtet gewesen.

Wenn die Bf. die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides damit begründeten, dass die Leistungsverpflichteten klar und zweifelsfrei erkennen müssten, was von ihnen verlangt werde, und die bloße Bezugnahme der Abgabenbehörde auf § 111 BAO nicht ausreiche, sei dazu festzustellen, dass die von den Bf. zu erbringende, nicht vertretbare Leistung mit der Aufforderung, die bisher nicht abgegebene Umsatzsteuererklärung 2021 sowie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 (Leistungsgebot) bis 5. Juni 2024 einzureichen, im Bescheid vom 27. April 2024 über die Androhung einer Zwangsstrafe zweifelsfrei und ausreichend determiniert gewesen sei. Auch sei die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe mit 250,00 € pro Abgabenart aus dem Bescheid klar ersichtlich gewesen und es sei die Frist, die der Bf. gesetzt worden sei, um die Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2021 sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 nachzuholen, mit fünf bis sechs Wochen völlig ausreichend bemessen worden.

Es habe daher für die Bf. nicht der geringste Zweifel bestehen können, welche Leistung sie zu erbringen gehabt hätten und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärung verbunden sein würden (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 111 S 320). Der Einwand der Rechtswidrigkeit mangels ausreichend definierten Leistungsbegehrens könne daher nicht nachvollzogen werden.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liege (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde. Gemäß § 20 BAO müssten sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen hätten (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien 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, sei zuzustimmen. Entgegen der Ansicht der Bf. führten jedoch derartige Mängel nicht zur zwingenden Aufhebung des Bescheides, vielmehr könnten bloße Begründungsmängel erstinstanzlicher Bescheide im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045 mwN).

In der Literatur (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 111 Rz 10) werde 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:

In der Vergangenheit seien bereits Abgabenerklärungen (Umsatzsteuererklärungen sowie Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften 2018 und 2019) nicht fristgerecht eingereicht worden.

ad 2.) Der Grad des Verschuldens der Partei (bzw. deren Vertreters):

Unstrittig sei, dass die Bf. ihrer Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2021 sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2021 nicht nachgekommen seien und eine Erinnerung durch die Androhung einer Zwangsstrafe erfolglos geblieben sei.

Zweck der Zwangsstrafe sei 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 stelle 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 2021 gemäß § 134 BAO mit Ende April 2022 bzw. Ende Juni 2022 geendet habe [Anm.: richtig mit 30. September 2023], sei die mit der Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 27. April 2024 gesetzte Nachfrist zur Erklärungsabgabe bis 5. Juni 2024 (fünf bis sechs Wochen) nicht unangemessen kurz gewesen. In diesem Bescheid sei das Leistungsgebot - die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung 2021 sowie einer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 - auch entgegen den Behauptungen der Bf. eindeutig determiniert gewesen.

Für einen Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabensfestsetzung sei die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Der Verwaltungsökonomie stehe es entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils - teilweise mehrfach - urgieren müsse. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde die für eine Abgabensfestsetzung erforderlichen Informationen allenfalls auch von Dritten beschaffen könne, rechtfertige jedenfalls keineswegs die Nichtabgabe von Steuererklärungen, wenn eine Verpflichtung zur Abgabe dieser Steuererklärungen bestehe.

Dass die Bf. oder ihr steuerlicher Vertreter infolge eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses gehindert gewesen seien, sowohl die Erklärungen zeitgerecht abzugeben als auch rechtzeitig einen Fristverlängerungsantrag zu stellen, hätten die Bf. nicht behauptet. Es könne also davon ausgegangen werden, dass die Bf. an der nicht fristgerechten Einreichung der Abgabenerklärung ein Verschulden treffe, wobei ein allfälliges Verschulden des Vertreters dem Verschulden der Vertretenen gleichzuhalten sei (VwGH 3.3.1997, 93/14/0011; VwGH 22.1.2003, 2002/08/0259). Im gegenständlichen Fall hätten die Bf. erst mit 9. September 2024 - und somit erst etwa 26 Monate [Anm.: richtig 11 Monate] nach der Abgabefrist - die Abgabenerklärungen eingereicht gehabt.

ad 3.) Die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen in Verbindung mit

ad 4.) Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen:

Der Zweck der Zwangsstrafe bestehe ausschließlich in der Unterstützung der Abgabenbehörden bei der Erreichung ihrer Verfahrensziele. Eine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung stelle eine mit Zwangsstrafe erzwingbare verfahrensleitende Verfügung dar, die jedoch keine abschließende Entscheidung darüber sei, ob die aufgeforderte Person tatsächlich auch abgabepflichtig sei und ihr deswegen die Abgaben, über die die Abgabenerklärung gefordert worden sei, vorgeschrieben würden (VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063). Außerdem stehe 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 solle, ermittelt werden könne (vgl. BFG 15.4.2019, RV/7103113/2018).

Dazu komme, dass die Literaturmeinung, wonach die Höhe der Abgabennachforderung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sei, weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Deckung finde (vgl. BFG 15.4.2019, RV/7103113/2018).

Die Bf., eine GesbR, hätten im Jahr 2021 Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Diese seien jedoch nicht erklärt worden, weshalb es schließlich zur Androhung und darauf folgenden Festsetzung einer Zwangsstrafe von 250,00 € pro Abgabenart gekommen sei. Die Höhe der Einkünfte der vorangegangenen drei Jahre hätte sich wie folgt belaufen: 1.320,95 € im Jahr 2020, 1.270,95 € im Jahr 2019 und 1.259,05 € im Jahr 2018.

Der Zweck der Zwangsstrafe liege nicht in einer Bestrafung der Person, sondern darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112). Hieraus folge nach *Stoll*, BAO-Kommentar, S 1200, dass die Abgabenbehörde bei der Entscheidung, ob sie von ihrer Berechtigung nach § 111 BAO Gebrauch mache, neben dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch die Frage zu berücksichtigen habe, mit welchem geringsten Zwangsmittel der geforderte Erfolg erreichbar erscheine.

Hinsichtlich der Höhe der verhängten Zwangsstrafe sei außerdem darauf hinzuweisen, dass das Gesetz für die Ermessensübung keine verbindlichen Vorgaben vorsehe. § 111 Abs. 3 BAO sehe lediglich vor, dass die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 € nicht übersteigen dürfe. Daher sei jeweils im Einzelfall zu entscheiden, welche Höhe angemessen erscheine. Festgesetzt worden sei die Zwangsstrafe mit 250,00 € pro Abgabenart. Dies seien lediglich 5% des maximal zulässigen Betrages. Da auch die Androhung keine Wirkung gezeigt habe, habe kein gelinderes Mittel als die Festsetzung einer Zwangsstrafe zur Verfügung gestanden.

Unter Berücksichtigung der Einkünfte der Abgabepflichtigen handle es sich bei einer Strafe von 500,00 € nicht um eine Abgabe mit wesentlicher Bedeutung. Dieser Betrag könne sich somit nicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen auswirken und sei daher zumutbar, zweckmäßig und verhältnismäßig. Zudem sei angemerkt, dass trotz Festsetzung einer Zwangsstrafe der Aufforderung erst mit 9. September 2024 nachgekommen worden sei - dies verdeutliche, dass die Höhe der Zwangsstrafe zudem keinesfalls zu hoch angesetzt gewesen sei.

ad 5.) Die abgabenrechtliche Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung:

Auch diese stelle kein im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens zu berücksichtigendes Kriterium dar. Das oben unter Punkt „ad 3.) iVm ad 4.)“ im ersten und zweiten Absatz diesbezüglich Gesagte gelte sinngemäß (vgl. BFG 15.4.2019, RV/7103113/2018).

Bei Würdigung all der oben genannten Umstände stelle sich im Hinblick auf die Beharrlichkeit, mit der sich die Bf. geweigert hätten, ihre abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die verhängte Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € - welche lediglich 5% des gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrages entspreche - als äußerst gering dar.

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

Zu dem in der Beschwerde vorgebrachten Argument, die Finanzverwaltung habe mehrfach bestätigt, dass es sich bei der mangelhaften Begründung um ein generelles EDV-Problem handle (aufgrund einer Systemumstellung) und dass lt. Auskunft der Finanzverwaltung die Zwangsstrafe daher nicht zu begleichen sei, werde ausgeführt:

Aufgrund einer Umstellung in der IT sei es in der Vergangenheit - während des Umstellungsprozesses - zu ungerechtfertigten Androhungen von Zwangsstrafen (trotz Abgabe einer Erklärung bzw. Veranlagung) gekommen. In diesen Fällen habe gewährleistet werden sollen, dass es zu keinen weiteren Maßnahmen (Festsetzung der Zwangsstrafe) kommen solle.

Im gegenständlichen Fall jedoch sei es zu einer gerechtfertigten Androhung gekommen, da die steuerliche Vertretung bis dato keine Erklärung eingereicht gehabt habe. Infolge dessen sei die Zwangsstrafe angedroht und letztlich auch festgesetzt worden.

f) In ihrem fristgerecht am 14. Oktober 2024 eingebrachten Vorlageantrag verwies die steuerliche Vertretung zur Begründung zunächst auf ihre Beschwerde und führte weiters aus, wesentlich für das Verhalten der Finanzverwaltung sei der verfassungsrechtlich geschützte Grundsatz, dass verwaltungsbehördliche Entscheidungen vorhersehbar sein müssten.

Es könne diesbezüglich leicht dargelegt werden, dass in vergleichbaren Fällen (bei Abgabengutschriften) die Zwangsstrafe aufgehoben worden sei. Darüber hinausgehend seien die verhängten Zwangsstrafen in vergleichbaren Fällen in der Regel aufgehoben worden, warum gerade in diesem Fall von der Aufhebung Abstand genommen worden sei, könne nicht nachvollzogen werden, widerspreche jedoch neben dem Grundsatz der verpflichtenden Vorhersehbarkeit verwaltungsbehördlicher Entscheidungen auch dem Gleichbehandlungsgrundsatz (ein gleicher Sachverhalt sei gleich zu behandeln).

Die angesprochenen EDV-Probleme lägen ausschließlich im Einflussbereich der Finanzverwaltung.

Weitere Beweisanträge würden ausdrücklich vorbehalten.

g) Am 22. Jänner 2025 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das \*\*\*FA\*\*\* die Abweisung der Beschwerde. Stellungnehmend führte es nach Wiedergabe des Bezug habenden Sachverhaltes aus, entgegen der Meinung der steuerlichen Vertretung sei die Vorhersehbarkeit gegeben gewesen. Es gebe Fristen zur Abgabe von Steuererklärungen. Letztere seien jedoch nicht in der vorgegebenen Frist eingereicht worden, woraufhin die Zwangsstrafe angedroht und letztlich auch festgesetzt worden sei. Inwiefern die Vorhersehbarkeit nicht gegeben gewesen sei, könne nicht nachvollzogen werden.

Der vorgebrachten Missachtung des Gleichheitsgrundsatzes sei zu entgegnen, dass § 111 BAO die Abgabenbehörden dazu berechtige, eine Zwangsstrafe festzusetzen, um eine abgabenrechtliche Verpflichtung zu erzwingen. Die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Zwangsstrafe seien erfüllt gewesen. Auch der Ermessensspielraum hinsichtlich der Höhe der Strafe sei bereits ausführlich in der Beschwerdeverentscheidung begründet worden. Der Einwand der Missachtung des Gleichheitsgrundsatzes könne daher ebenfalls nicht nachvollzogen werden.

Zu den vorgebrachten EDV-Problemen sei auszuführen, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe aufgrund der Nichtabgabe der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung) 2021 sowie der Umsatzsteuererklärung 2021 erfolgt sei. Ob eine Steuererklärung abgegeben worden sei, hätte auch jederzeit über FinanzOnline eingesehen werden können. Die Fristen für die verpflichtend abzugebenden Steuererklärungen 2021 seien nicht eingehalten worden. Die Androhung der Zwangsstrafe sei am 27. April 2024 erfolgt, am 28. Juni 2024 sei die Zwangsstrafe schließlich festgesetzt worden. Die Voraussetzungen zur Festsetzung einer Zwangsstrafe seien somit erfüllt gewesen.

Zuletzt sei angemerkt, dass die vorgenannten Abgabenerklärungen 2021 erst am 9. September 2024 elektronisch eingereicht worden seien - und somit erst etwa 2,5 Monate nach Festsetzung der Zwangsstrafe.

h) In der am 31. März 2025 durchgeführten mündlichen Beschwerdeverhandlung legte die steuerliche Vertretung der Bf. dem Bundesfinanzgericht insgesamt fünf Beschwerdeverentscheidungen vor, in denen den gegen die jeweiligen Zwangsstrafenfestsetzungsbescheide erhobenen Beschwerden stattgegeben worden war. Diese Beschwerdeverentscheidungen wurden zum Akt genommen. Vorgelegt wurden weiters seitens der steuerlichen Vertretung die die Bf. betreffenden Daten des Steuerkontos (Auszug vom 31. März 2025) sowie der Bezug habende, am 13. September 2024 ergangene Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO 2021, der negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausweist. Die Nichtabgabe der Bezug habenden Steuererklärungen 2021 sei daher ausschließlich zu Lasten der Vermietungsgemeinschaft erfolgt. Auch wurde eingewendet, dass der Beschwerdeverentscheidung eine falsche rechtliche Würdigung zu Grunde liege; so

werde unter Punkt ad 2.) 3. Absatz festgehalten, dass die gesetzliche Frist für die Einreichung der Steuererklärung 2021 mit Ende April 2022 bzw. Ende Juni 2022 geendet habe. Abschließend werde festgehalten, dass die Höhe der Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln und vielmehr einfach im System hinterlegt sei.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach gerechtfertigt gewesen sei. Das bisherige Vorbringen der steuerlichen Vertretung habe eine Rechtswidrigkeit der Zwangsstrafenfestsetzung nicht rechtfertigen können. Die von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Beschwerdeentscheidungen seien für das gegenständliche Verfahren nicht von Relevanz, da in jedem einzelnen Fall individuell auf die maßgebenden Verhältnisse abzustellen sei. Insoweit seitens der steuerlichen Vertretung auf den Gleichbehandlungsgrundsatz abgestellt werde, wonach Gleiches gleich zu behandeln sei und aufgrund der erkannten Ungleichheit eine Verfassungswidrigkeit der Entscheidung behauptet werde, wäre im Ergebnis wohl die Verhängung jeder Zwangsstrafe gleichheitswidrig. Wenn mit den übrigen Argumenten der steuerlichen Vertretung die Höhe der Zwangsstrafe in Frage gestellt werde, wolle der Vertreter des Finanzamtes darauf verweisen, dass jeweils nur 5% der maximalen Höhe verhängt worden seien. Unabhängig davon, wann die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2021 tatsächlich geendet gehabt habe, sei die Frist im Zeitpunkt der Androhung und Verhängung abgelaufen gewesen.

Die steuerliche Vertretung führte weiters aus, dass als Beweis dafür, dass Zwangsstrafen ausschließlich systematisch ohne Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse festgesetzt würden, auf die vorgelegten Beschwerdeentscheidungen verwiesen werde; hier sei erkennbar, dass gegenüber natürlichen Personen immer 150,00 € festgesetzt würden und gegenüber Personengesellschaften immer 250,00 €.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass mit dieser Argumentation offenbar die Festsetzung dem Grunde nach als rechtswidrig erkannt werde; unabhängig davon, ob die Höhe der Festsetzung systemisch ermittelt worden sei oder nicht, seien Festsetzungen von zwei Mal 250,00 € insbesondere im Hinblick auf die bisherigen Abgabenerklärungen keinesfalls überschießend. Bislang sei auch hinsichtlich der Ermessensübung nicht vorgebracht worden, warum diese der Höhe nach unrichtig gewesen wäre.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Behördenvertreter beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde.

Die steuerliche Vertretung beantragte die Stattgabe der Beschwerde und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Der Verhandlungsleiter verkündete den Schluss des Beweisverfahrens und den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### *1. Zum Antrag auf Entscheidung in Senatsbesetzung:*

#### *1.1 Rechtsgrundlagen:*

Gemäß § 272 Abs. 2 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat,

1. wenn dies beantragt wird

a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264 BAO),

c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) des späteren Bescheides oder

2. wenn dies der Einzelrichter verlangt.

Ein Verlangen des Einzelrichters auf Entscheidung durch den Senat ist nach § 272 Abs. 3 BAO nur zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht.

#### *1.2 Festgestellter Sachverhalt:*

Im vorliegenden Fall hat die steuerliche Vertretung in ihrer Beschwerde vom 5. August 2024 ausgeführt, für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde die Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 1 BAO) zu beantragen.

#### *1.3 Rechtliche Würdigung:*

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes festzuhalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bedingte Prozesshandlungen im Allgemeinen unzulässig sind (VwGH 7.6.2001, 2001/16/0016, mit Hinweis auf *Stoll*, BAO, S 2574 und weitere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes; BFG 19.4.2021, RV/7100711/2020). Zu einer Beschwerde, die mit dem Satz endete "für den Fall, dass der Beschwerde nicht ohnedies

vollinhaltlich stattgegeben wird, wird die Abhaltung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung beantragt", sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die BAO bedingte Verhandlungsanträge nicht vorsieht und somit der Antrag der Beschwerdeführerin unwirksam war (vgl. VwGH 29.8.2013, 2011/16/0245).

In der gegenständlichen Beschwerde vom 5. August 2024 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde und somit unter einer unzulässigen Bedingung (der Bedingung einer negativen Entscheidung) gestellt, weshalb dieser Antrag als unwirksam anzusehen ist.

Fragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd § 272 Abs. 3 BAO liegen im gegenständlichen Fall auf Grund der bereits bestehenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu unten) nicht vor und es war daher auch kein Verlangen des Einzelrichters auf Senatsentscheidung zu stellen.

Der in der Beschwerde vom 5. August 2024 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist wirksam und es wurde diese am 31. März 2025 vom Einzelrichter durchgeführt.

## *2. Zur Festsetzung einer Zwangsstrafe:*

### *2.1 Rechtsgrundlagen:*

§ 20 BAO lautet:

„§ 20. 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.“

§ 111 BAO normiert:

„§ 111. (1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer 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.“

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.

Nach § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt.

§ 134a Abs. 1 und 3 BAO lautet:

„§ 134a. (1) Abgabenerklärungen im Sinne des § 134 Abs. 1 sowie Jahresabgabenerklärungen für die Kraftfahrzeugsteuer, die Elektrizitätsabgabe, die Erdgasabgabe und die Kohleabgabe von Abgabepflichtigen, die einen berufsmäßigen Parteienvertreter mit aufrechter Vertretungsvollmacht mit der Einreichung von Abgabenerklärungen beauftragt haben, können im Rahmen einer automationsunterstützten Quotenregelung spätestens bis zum 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres eingereicht werden. An die Stelle eines berufsmäßigen Parteienvertreters kann auch ein berechtigter Revisionsverband gemäß § 19 des Genossenschaftsrevisionsgesetzes 1997 - GenRevG 1997, BGBl. I Nr. 127/1997, treten. Wird diese Frist in Anspruch genommen, sind § 134 und § 135 nicht anzuwenden.

(2) [...]

(3) Die Frist bis zum 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres kann vom zuständigen Finanzamt einheitlich für alle bei diesem von einem berufsmäßigen Parteienvertreter oder berechtigten Revisionsverband im Rahmen der automationsunterstützten Quotenregelung noch einzureichenden Abgabenerklärungen bis zum 30. Juni des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres verlängert werden. In diesem Fall sind § 134 und § 135 nicht anzuwenden.“

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.

Nach § 43 Abs. 1 EStG 1988 sind die zur Geschäftsführung oder Vertretung einer Gesellschaft oder Gemeinschaft befugten Personen, wenn die Einkünfte festzustellen sind (§ 188 BAO), verpflichtet, eine Steuererklärung zur Feststellung der Einkünfte der einzelnen Beteiligten abzugeben.

Die Erklärungspflicht nach § 43 EStG 1988 besteht neben jener nach § 42 EStG 1988 (dh. eigenständig), und zwar auch dann, wenn eine Veranlagung der Beteiligten zur Einkommensteuer unterbleiben sollte (Jakom/*Peyerl* EStG, 2024, § 43 Rz 1, mit Judikaturverweis).

## *2.2 Festgestellter Sachverhalt:*

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass für die Bf., die im Jahr 2021 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielten, die gemäß § 188 BAO festgestellt wurden, in diesem Jahr die **\*\*\*X\*\*\*** als Quotenvertreter im System der Finanzverwaltung hinterlegt war. Die Abgabenerklärungen 2021 wären zunächst gemäß § 134a BAO bis zum 31. März 2023 bzw. spätestens bis zum 30. Juni 2023 einzureichen gewesen.

In weiterer Folge wurde mit Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 22. März 2023, GZ. 2023-0.211.274, im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie die Frist zur Einbringung von Abgabenerklärungen durch Quotenvertreter/-innen für das Veranlagungsjahr 2021 bis einschließlich 30. September 2023 erstreckt.

Hinsichtlich der Abgabenerklärungen 2021 wurden seitens der Bf. keine Fristverlängerungen eingereicht. Die Frist für die Einreichung ihrer Abgabenerklärungen 2021 endete somit am 30. September 2023.

Fest steht im gegenständlichen Fall weiters, dass die Bf. ihrer Verpflichtung zur fristgerechten Einreichung der Umsatzsteuererklärung (U1) 2021 sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung E6) 2021 bis zum 30. September 2023 nicht nachkamen, woraufhin das **\*\*\*FA\*\*\*** mit Bescheid vom 27. April 2024 (postalisch zugestellt am 30. April 2024) die Bf. gemäß § 111 Abs. 2 BAO unter Androhung einer Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € (250,00 € pro Bezug habender Abgabenerklärung) aufforderte, diese verlangte Leistung bis zum 5. Juni 2024 (Nachfrist) zu erbringen. In jenem Bescheid (eine Kopie desselben befindet sich auf S 11, S 11/Rückseite BFG-Akt) war das Leistungsgebot - die Einreichung der Umsatzsteuererklärung (U1) 2021 sowie der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung E6) 2021 bis zum 5. Juni 2024 - eindeutig determiniert.

Da die Bf. dieser im angeführten Bescheid vom 27. April 2024 enthaltenen, eindeutigen Aufforderung nicht nachkamen, setzte das **\*\*\*FA\*\*\*** gegenüber den Bf. mit Bescheid vom 28. Juni 2024 (postalisch zugestellt am 3. Juli 2024) gemäß § 111 BAO eine Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € (250,00 € pro Bezug habender Abgabenerklärung) fest.

Jene das Jahr 2021 betreffenden Abgabenerklärungen wurden schließlich am 9. September 2024 elektronisch eingereicht (siehe S 4 BFG-Akt).

Gegen den angeführten Bescheid vom 28. Juni 2024 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 5. August 2024, in der die ersatzlose Aufhebung desselben beantragt wurde.

### *2.3 Rechtliche Würdigung:*

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Nach *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup>, § 111 Tz 1, ist Zweck der Zwangsstrafe, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (zB VwGH 9.12.1992, 91/13/0204; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112; BFG 29.1.2019, RV/5101623/2018; BFG 31.3.2020, RV/7101757/2014) und die Partei (zB Abgabepflichtiger, Auskunftsperson) zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl. VwGH 20.9.1988, 88/14/0066; VwGH 27.9.2000, 97/14/0112; VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0030; BFG 6.9.2019, RV/5100011/2017). Darunter fällt zB die Einreichung von Abgabenerklärungen (zB VwGH 28.10.1998, 98/14/0091; VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063, 0064; VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366).

Daraus folgt für den gegenständlichen Fall, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 28. Juni 2024 - nach vorangegangener, erfolgloser bescheidmäßiger Aufforderung unter Androhung der Zwangsstrafe (§ 111 Abs. 2 BAO) vom 27. April 2024, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung E6) 2021 und die Umsatzsteuererklärung (U1) 2021 binnen angemessener, bis zum 5. Juni 2024 reichender Nachfrist einzureichen - dem Grunde nach zu Recht erfolgte, waren doch die Bf. zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe am 28. Juni 2024 mit der Einreichung der Bezug habenden Abgabenerklärungen bereits rund neun Monate im Verzug (diesfalls macht es auch keinen Unterschied, ob die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2021 tatsächlich am 30. September 2023 oder - wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 11. September 2024 irrtümlich angeführt - mit Ende April 2022 bzw. Ende Juni 2022 endete, da zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe am 28. Juni 2024 jedenfalls eine bereits erhebliche Fristüberschreitung (rund neun Monate, siehe oben) vorlag).

Weiters ist festzuhalten, dass aufgrund der eindeutigen Determinierung des Leistungsgebotes und der Androhung der Zwangsstrafe (§ 111 Abs. 2 BAO) im Aufforderungsbescheid vom 27. April 2024 für die Bf. kein Zweifel bestehen konnte, welche Leistung sie zu erbringen hatten und welche Konsequenzen mit der Nichteinreichung der Bezug habenden Abgabenerklärungen verbunden sein werden, weshalb dem in der Beschwerde vom 5. August 2024 vorgebrachten Einwand, das Leistungsbegehren sei seitens der belangten Behörde nicht ausreichend definiert gewesen, nicht gefolgt werden kann.

Auch die Höhe der verhängten Zwangsstrafe von insgesamt 500,00 € (250,00 € pro Bezug habender Abgabenerklärung) ist - va. in Anbetracht des rund neunmonatigen Verzugszeitraumes - nicht zu beanstanden, wurde doch der in § 111 Abs. 3 BAO normierte Rahmen der einzelnen Zwangsstrafe von maximal 5.000,00 € nur zu je 5% ausgeschöpft und erweist sich deshalb keinesfalls als zu hoch. Der von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vom 31. März 2025 vorgebrachte Einwand, dass die im gegenständlichen Fall verhängte Zwangsstrafe nicht die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegle, erscheint dem erkennenden Gericht nicht nachvollziehbar, wurde doch, wie bereits ausgeführt, die Bezug habende Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach rechtskonform festgesetzt (weshalb es auch nicht darauf ankommt, ob die Zwangsstrafe, wie von der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Beschwerdeverhandlung ausgeführt, „im System hinterlegt“ ist oder nicht).

Den Ausführungen der Bf. in der Beschwerde vom 5. August 2024, im angefochtenen Bescheid sei die Ermessensausübung (die Festsetzung der Zwangsstrafe liege (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde) nicht ausreichend begründet worden, ist zwar zuzustimmen; allerdings hat die belangte Behörde in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 11. September 2024 diesen Begründungsmangel durch eine ausführliche, inhaltlich nicht zu beanstandende Darstellung ihrer Ermessensübung dem Grunde und der Höhe nach (Berücksichtigung der Kriterien des bisherigen, die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffenden Verhaltens der Partei, des Grades des Verschuldens der Partei (bzw. deren Vertreters), der Höhe allfälliger Abgabennachforderungen in Verbindung mit den wirtschaftlichen Verhältnissen des Abgabepflichtigen, der abgabenrechtlichen Bedeutung (Auswirkung) der verlangten Leistung (siehe dazu bereits oben unter Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges in diesem Erkenntnis)), saniert (Begründungsmängel im Abgabenverfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden; daher kann zB die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen Begründungsmangel sanieren: *Ritz/Koran*, § 93 Rz 16, mit Judikaturverweisen). Da, wie bereits ausgeführt, diese in der Beschwerdeentscheidung vom 11. September 2024 nachgeholte Ermessensübung inhaltlich nicht zu beanstanden ist, genügt es, auf jene zu verweisen und sie zum Bestandteil dieses Erkenntnisses zu erklären.

Was schließlich das Vorbringen in den Rechtsmittelschriftsätzen, es sei seitens der Finanzverwaltung mehrfach bestätigt worden, dass es sich „hier“ um „ein generelles EDV-Problem“ aufgrund einer Systemumstellung handle (wobei mit „hier“ offensichtlich die mangelhafte Begründung der Ermessensübung im angefochtenen Bescheid gemeint ist) sowie dass „in vergleichbaren Fällen (bei Abgabengutschriften) die Zwangsstrafe aufgehoben“ worden sei und „darüber hinausgehend [...] die verhängten Zwangsstrafen in vergleichbaren Fällen in der Regel aufgehoben“ worden seien, betrifft, ist zunächst festzuhalten, dass die mangelhafte Begründung der Ermessensübung im gegenständlich angefochtenen Bescheid in der Beschwerdeentscheidung vom 11. September 2024 rechtskonform saniert wurde (siehe oben). Weiters ist festzuhalten, dass - sollte es tatsächlich zu einem rechtswidrigen Verhalten

der Abgabenbehörde in anderen Fällen gekommen sein (das Finanzamt hat in seiner Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass es aufgrund einer IT-Umstellung der Finanzverwaltung in der Vergangenheit zu ungerechtfertigten Androhungen von Zwangsstrafen gekommen sei, weshalb in weiterer Folge keine Zwangsstrafenfestsetzungen vorgenommen worden seien) - *aus einem rechtswidrigen Verhalten einer Behörde kein Rechtsanspruch abgeleitet werden kann. Da die Behörde vielmehr verpflichtet ist, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen* (vgl. Ritz/Koran, § 114 Rz 9) und im gegenständlichen Fall aufgrund des nicht fristgerechten Einreichens der Bezug habenden Abgabenerklärungen die Festsetzung der Zwangsstrafe nach erfolgter Androhung derselben dem Grunde und der Höhe nach zu Recht erfolgte, liegen die von der steuerlichen Vertretung monierten Verstöße gegen die Vorhersehbarkeit verwaltungsbehördlicher Entscheidungen und gegen den Gleichheitssatz nicht vor. An diesem Ergebnis vermag auch die in der mündlichen Beschwerdeverhandlung erfolgte Vorlage von insgesamt fünf Beschwerdeentscheidungen, in denen den gegen die jeweiligen Zwangsstrafenfestsetzungsbescheide erhobenen Beschwerden stattgegeben wurde, nichts zu ändern, da sie andere Abgabepflichtige betreffen und für die im gegenständlichen Erkenntnis zu beurteilenden Umstände des *hier* vorliegenden Einzelfalls nicht maßgebend sind (in einer dieser vorgelegten Beschwerdeentscheidungen wurde etwa der Beschwerde gegen die Zwangsstrafenfestsetzung deshalb stattgegeben, weil der dortige Betrieb mit Ende 2021 aufgegeben worden war, wodurch keine Pflicht mehr zum Einreichen einer Feststellungserklärung (E6) 2022 bestand).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

### **Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Das Erkenntnis folgte vielmehr der darin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 31. März 2025