

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Karoline Windsteig in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Linzer Straße 26, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 5. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Juni 2024 betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach einer am 21. Mai 2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung, im Beisein des Schriftführers Dietmar Gratz, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine GesbR, sie erwirtschaftete im Streitjahr 2021 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die gem. § 188 BAO festgestellt werden.

Die Bf. habe die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/ -gemeinschaften (Feststellungserklärung) des Jahres 2021 nicht spätestens bis zum 30. Juni 2023 und daher nicht fristgerecht eingereicht.

Mit einem an die steuerliche Vertretung der Bf. gerichteten und auch rechtswirksam zugestellten Bescheid vom 27.04.2024 hatte das Finanzamt auf diese Säumnis hingewiesen und unter Setzung einer Nachfrist bis zum 05.06.2024 eine Zwangsstrafe in Höhe von 250 € angedroht, falls diesem Ersuchen nicht Folge geleistet werde. Hingewiesen wurde zudem

darauf, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen bereits zum Zeitpunkt der Ausfertigung dieses Schreibens abgelaufen gewesen wäre.

Dieser Aufforderung wäre die Bf. nicht nachgekommen worden, weshalb das Finanzamt am 28.06.2024 gemäß § 111 BAO bescheidmäßig die Zwangsstrafe in Höhe von 250 € festsetzte. Die Festsetzung der Zwangsstrafe wäre erforderlich gewesen, weil die Bf. die Feststellungserklärung 2021 nicht bis zur vom Finanzamt gesetzten Nachfrist (05.06.2024) eingereicht habe.

Am 05.08.2024 erhob die steuerliche Vertretung fristgerecht eine Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 28.06.2024 und beantragte die Aufhebung der Zwangsstrafe in Höhe von 250 €.

Darüber hinaus führte die steuerliche Vertretung aus, es müssten die Leistungsverpflichteten aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkannt werden können, die Abgabenbehörde hätte die gesetzlichen Bestimmungen anführen müssen, auf die sich ihr unter Zwang gestelltes Leistungsbegehren stütze. Hier reiche die bloße Bezugnahme auf § 111 BAO nicht aus (vgl. Felix, BB 1955, 723). Der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe sei daher rechtswidrig und aufzuheben.

Aus dem Wortlaut von § 111 Abs. 1 BAO erschließe sich nach Ansicht der Bf. zudem, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde liege (vgl. unter anderem Ritz, BAO⁵ § 111 Rz 10). So genüge z. B. der alleinige Hinweis im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe, dass eine solche aufgrund der Nichtabgabe der Abgabenerklärungen erforderlich gewesen wäre, nicht, sondern stelle eine mangelhafte Begründung dar, aus der eine Abwägung der Interessen der Partei und der Behörde nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ersichtlich wäre (vgl. BFG 8. 9. 2015, RV/7103552/2014). Aufgrund mangelhafter Begründung sei daher der gegenständliche Bescheid rechtswidrig.

Es wäre in diesem Zusammenhang seitens der Finanzverwaltung mehrfach bestätigt worden, dass es sich hier um ein generelles EDV- Problem handelte (aufgrund einer Systemumstellung). Lt. Auskunft der Finanzverwaltung sei die Zwangsstrafe auch nicht zu begleichen. Die generelle Verhängung einer Zwangsstrafe von 250,00 € sei demnach durch das Gesetz keinesfalls gedeckt. Die steuerliche Vertretung beantragte die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht. 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)

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.09.2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen:

Mit Schreiben vom 27.04.2024 wäre durch das Finanzamt Österreich die Androhung einer Zwangsstrafe an die steuerliche Vertretung der Bf., der fh-wirtschaftstreuhand GmbH Steuerberatungsgesellschaft, erfolgt. Hingewiesen wäre auf das offenbare Übersehen die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2021 einzureichen.

Das Finanzamt hätte eine Nachfrist bis zum 05.06.2024 festgesetzt und gleichzeitig eine Zwangsstrafe in Höhe von EUR 250,00 angedroht, falls dem Ersuchen nicht Folge geleistet werden würde. Da der Aufforderung nicht nachgekommen worden wäre, habe das Finanzamt mit Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe vom 28.06.2024 gemäß § 111 BAO eine Strafe in Höhe von EUR 250,00 festgesetzt.

Begründend wurde zudem ausgeführt, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe erforderlich gewesen sei, da die Bf. die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 nicht eingereicht habe. Unter Hinweis auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15.04.2019, GZ. RV/7103113/2018, und auf die Bestimmungen § 111 Abs. 1 und Abs. 2 BAO sowie § 133 Abs. 1 BAO führte die belangte Behörde aus, dass die Vorlage von Abgabenerklärungen durch den Abgabepflichtigen mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden könne (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366). Dies ergebe sich aus § 111 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 ff BAO.

Dazu komme, dass die Bf. im Sinne des § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 jedenfalls infolge der beiden bescheidmäßigen Aufforderungen zur Vorlage der Erklärung von Personengesellschaften für das Jahr 2021 verpflichtet gewesen wäre, die Steuererklärung für das abgelaufene Jahr abzugeben.

Dem Einwand in der Beschwerde, dass die Leistungsverpflichteten klar und zweifelsfrei erkennen müssten, was von ihnen verlangt werde, und die bloße Bezugnahme der Abgabenbehörde auf § 111 BAO nicht ausreiche, entgegnete die belangte Behörde, dass die von der Bf. zu erbringende nicht vertretbare Leistung mit der Aufforderung, die bisher nicht abgegebene Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 (Leistungsgebot) bis 05.06.2024 einzureichen, im Bescheid vom 27.04.2024 über die Androhung einer Zwangsstrafe zweifelsfrei und ausreichend determiniert gewesen wäre.

Auch wäre die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe mit 250,00 € aus dem Bescheid klar ersichtlich gewesen und die Frist für die Abgabe der Steuererklärung 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 hätte und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärung verbunden gewesen wären (Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 111 S 320). Der Einwand der Rechtswidrigkeit mangels ausreichend definiertem Leistungsbegehren könne daher nicht nachvollzogen werden.

Den Ausführungen der Bf., wonach im angefochtenen Bescheid das Ermessen nicht ausreichend begründet worden sei, sei zuzustimmen. Derartige Mängel führten jedoch nicht zur zwingenden Aufhebung des Bescheides, vielmehr könnten sie im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045).

Vor diesem Hintergrund und im Sinne der in der Literatur nachstehenden Kriterien, die bei der Ermessensübung zu beachten wären (vgl. Ritz, BAO⁶, § 111 Tz 10) gelangte die belangte Behörde mit nachfolgender Ermessensbegründung zur Abweisung der Beschwerde:

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: Im Jahr 2018 wäre die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften verspätet eingereicht worden.

Ad 2.) Der Grad des Verschuldens der Partei (bzw. deren Vertreters): Unstrittig ist, dass die Bf. ihrer Verpflichtung, zur fristgerechten Abgabe der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2021 nicht nachgekommen sei und eine Erinnerung durch 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 stellte 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 hätte, wäre die mit der Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 27.4.2024 gesetzte Nachfrist zur Erklärungsabgabe bis 05.06.2024 (fünf bis sechs Wochen) nicht unangemessen kurz. In diesem Bescheid wäre das Leistungsgebot – die Abgabe der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2021 – auch entgegen den Behauptungen der Bf. eindeutig determiniert worden. Für einen Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabenfestsetzung sei die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Der Verwaltungsökonomie stünde es entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils teilweise mehrfach – urgieren müsse. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde die für eine Abgabenfestsetzung 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 wäre, sowohl die Erklärungen zeitgerecht abzugeben als auch rechtzeitig einen Fristverlängerungsantrag zu stellen, habe 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 ist (VwGH vom 13.3.1997, 93/14/0011, 22.1.2003, 2002/08/0259).

Im gegenständlichen Fall hätte die Bf. bis dato, keine Abgabenerklärung eingereicht.

Ad 3.) und ad 4.) Die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen in Verbindung mit den 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 stellt eine mit Zwangsstrafe erzwingbare verfahrensleitende Verfügung dar, die jedoch keine abschließende Entscheidung darüber ist, ob die aufgeforderte Person tatsächlich auch abgabepflichtig ist und ihr deswegen die Abgaben, über die Abgabenerklärung gefordert wurde, vorgeschrieben werden (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 sollte, ermittelt werden können (vgl. BFG 15.04.2019, GZ. 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 findet (vgl. BFG 15.04.2019, GZ. RV/7103113/2018). Die Bf. habe im Jahr 2021 Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. In den vorangegangenen drei Jahren erwirtschaftete die Bf: 5.299,17 € (2020), 5.299,17 € (2019) und 6.613,33 € (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 ist außerdem darauf hinzuweisen, dass das Gesetz für die Ermessensübung keine verbindlichen Vorgaben vorsieht. § 111 Abs. 3 BAO sieht lediglich vor, dass die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000,00 Euro nicht übersteigen dürfe. Daher sei jeweils im Einzelfall zu entscheiden, welche Höhe angemessen erscheine. 250 € wären lediglich 5 % des

maximal zulässigen Betrages. Da auch die Androhung keine Wirkung gezeigt habe, stünde kein gelinderes Mittel, als die Festsetzung einer Zwangsstrafe zur Verfügung.

Unter Berücksichtigung der Einkünfte der Abgabepflichtigen, handelte es sich bei einer Strafe in Höhe von 250,00 € nicht um eine Abgabe einer wesentlichen 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 noch nicht nachgekommen worden wäre und dies verdeutliche, dass die Höhe der Zwangsstrafe zudem keinesfalls als zu hoch angesetzt worden sei.

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

Auch diese stellte kein im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens zu berücksichtigendes Kriterium dar. Das oben unter Punkt 3. iVm 4, im ersten und zweiten Absatz diesbezüglich Gesagte gilt sinngemäß (vgl. BFG 15.04.2019, GZ. RV/7103113/2018).

Bei Würdigung all der oben genannten Umstände stellt sich im Hinblick auf die Beharrlichkeit, mit der sich die Bf. geweigert hätte, ihre abgabenrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die verhängte Zwangsstrafe in Höhe von 250,00 € als äußerst gering dar. Die Verhängung der Zwangsstrafe erfolgte daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht. Abschließend noch zu dem in der Beschwerde hervorgebrachten Argument, die Finanzverwaltung habe mehrfach bestätigt, dass es sich bei der mangelhaften Begründung um ein generelles EDV Problem handle (aufgrund einer Systemumstellung). Laut Auskunft der Finanzverwaltung wäre die Zwangsstrafe daher nicht zu begleichen. Aufgrund einer Umstellung in der IT kam es in der Vergangenheit – während des Umstellungsprozesses – zu ungerechtfertigten Androhungen von Zwangsstrafen (trotz Abgabe einer Erklärung bzw. Veranlagung). In diesen Fällen sollte gewährleistet werden, dass es zu keinen weiteren Maßnahmen (Festsetzung der Zwangsstrafe) kommen sollte. Im gegenständlichen Fall jedoch, kam es zu einer gerechtfertigten Androhung, da die steuerliche Vertretung bis dato keine Erklärung eingereicht hätte. Infolge dessen wäre die Zwangsstrafe angedroht und letztlich auch festgesetzt.

Im fristgerecht erhobenen Vorlageantrag verwies die steuerliche Vertretung auf die Ausführungen in der Beschwerde und ergänzte, dass in vergleichbaren Rechtsfällen die Zwangsstrafen aufgehoben worden wären. Dies widerspreche dem Grundsatz der verpflichtenden Vorhersehbarkeit verwaltungsbehördlicher Entscheidungen und dem Gleichbehandlungsgrundsatz in dem Sinne, dass ein gleicher Sachverhalt gleich zu behandeln wäre.

In der am 21.05.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu der die Bf. und die steuerliche Vertretung nicht erschienen waren, verwies die Amtspartei auf ihre bisherigen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung und brachte ergänzend vor, dass im konkreten Fall aufgrund einer bestehenden Quotenregelung gem. § 134a BAO die Abgabefrist für die Feststellungserklärung 2021 am 30. Juni 2023 endete.

Ins Treffen geführt wurde zudem, dass infolge einer Systemumstellung das Fristenüberwachungssystem anfangs fehlerhaft gewesen wäre und sich der Fehler nur auf Fälle bezogen hätte, in denen die steuerliche Vertretung fristgerecht die Abgabenerklärungen abgegeben hätten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, erzielte 2021 Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft in Höhe von 5.299,17 €, welche gemäß § 188 festgestellt werden. Die gesetzliche Frist für die Einreichung der Steuererklärungen 2021 war gem. § 134a Abs. 3 BAO zunächst der 30. Juni 2023.

Da die Bf. die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2021 nicht fristgerecht abgegeben hatte, erließ die belangte Behörde am 27.04.2024 einen an die Bf. zu Händen ihres steuerlichen Vertreters ordnungsgemäß zugestellten Bescheid, mit dem sie eine Zwangsstrafe in Höhe von 250 € androhte, falls der Aufforderung, die Erklärungen abzugeben, nicht nachgekommen werde. Trotz Gewährung einer Nachfrist bis zum 05.06.2024 brachte die steuerliche Vertretung innerhalb dieser Frist keine Feststellungserklärungen ein. Infolgedessen setzte die belangte Behörde mit rechtswirksam zugestelltem Bescheid vom 28.04.2024 die bereits angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von 250 € fest.

Nach Erhebung der Beschwerde am 05.08.2024 gegen den Zwangsstrafenbescheid und der Stellung eines Vorlageantrages am 14.10.2024 gegen die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 11.09.2024 wurde die Feststellungserklärung 2021 am 04.11.2024, vier Monate nach dem Ergehen des Zwangsstrafenbescheides elektronisch eingebracht.

2. Beweiswürdigung

Die als erwiesen angenommenen Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Akten, der Vertreter der belangten Behörde bestätigte das Bestehen einer Quotenregelung in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

- Antrag auf Durchführung einer Senatsverhandlung

Der Antrag, dass für den Fall der Nichtstattgabe der Beschwerde die Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 1 BAO) zu erfolgen habe, stellt einen bedingten Verhandlungsantrag dar.

Gemäß § 272 Abs. 2 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264 BAO) beantragt wurde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind bedingte Prozesshandlungen im Allgemeinen unzulässig (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 Seite 12 von 19 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).

Vor diesem Hintergrund war der oben dargelegte Antrag auf Entscheidung durch den Senat infolge einer formulierten unzulässigen Bedingung einer negativen Entscheidung unwirksam. Fragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd § 272 Abs. 3 BAO liegen im gegenständlichen Fall angesichts bereits bestehender Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb auch kein Verlangen des Einzelrichters auf Senatsentscheidung zu stellen war.

Die für den 21. Mai 2025 anberaumte Verhandlung wird demzufolge vor der Einzelrichterin durchgeführt.

- Festsetzung einer Zwangsstrafe

§ 111 BAO normiert:

"(1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

(2) Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss der Verpflichtete unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten

Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen schriftlich erfolgen, außer wenn Gefahr im Verzug ist.

(3) Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von 5 000 Euro nicht übersteigen.

(4) Gegen die Androhung einer Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig. "

Gem. § 133 Abs. 1 BAO ist zur Einreichung der Abgabenerklärung ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Gem. § 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).

Gem. § 134a. Abs. 1 BAO können 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, 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.

§ 134a. Abs. 3 BAO bestimmt, dass 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."

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei, z.B. einen Abgabepflichtigen, zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112).

Zwangsstrafen dürfen nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden, wie z.B. die Einreichung von Abgabenerklärungen (VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366). Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (VwGH 16.2.1994, 93/13/0025).

Zwangsstrafen dürfen nicht mehr verhängt werden, wenn die Anordnung- wenn auch verspätet - befolgt wurde. Maßgebend ist diesbezüglich der Zeitpunkt der Wirksamkeit des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides; wird die Anordnung erst danach befolgt, so steht dies der Abweisung der Bescheidbeschwerde nicht entgegen (Ritz, BAO6, § 111 TZ 1, vgl. auch VwGH 22.04.1991, 90/15/0186).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt (dem Grunde und der Höhe nach) im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.1992, 89/17/0010 ; VwGH 22.2.2000, 96/14/0079) und sind dabei unter anderem das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei (UFS 2.2.2010, RV/0806-K/07), der Grad des Verschuldens der Partei (UFS 9.9.2009, RV/2885-W/09), die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen bei Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung (UFS 9.9.2009, RV/2885-W/09), die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen sowie die abgabenrechtliche Auswirkung der verlangten Leistung zu berücksichtigen (UFS 6.6.2012, RV/0530-L/12; Ritz, BAO6, § 111 Rz 10).

Gem. § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im Beschwerdeverfahren betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe sind 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 (UFS 9.9.2009, RV/2885-W/09).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 28.06.2024 - nach vorangegangener, erfolgloser bescheidmäßiger Aufforderung unter Androhung der Zwangsstrafe (§ 111 Abs. 2 BAO) vom 27.04.2024, die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung E6) 2021 bis zum 5.06.2024 einzureichen - dem Grunde nach zu Recht erfolgte.

Die Abgabenerklärung 2021 wäre zunächst spätestens bis zum 30.06.2023 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 30.09.2023 erstreckt.

Hinsichtlich der Abgabenerklärungen 2021 wurden seitens der Bf. keine Fristverlängerungen eingereicht. Die Frist für die Einreichung ihrer Abgabenerklärungen 2021 endete somit am 30.09.2023.

Eine Berechtigung zur Festsetzung der Zwangsstrafe gründete sich auch darauf, dass die Bf. zum Zeitpunkt der Festsetzung am 28.06.2024 mit der Einreichung der Bezug habenden Abgabenerklärung bereits rund neun Monate im Verzug war. Diesfalls macht es auch keinen Unterschied, ob die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärungen 2021 tatsächlich am 30.09.2023 oder - wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2024 irrtümlich angeführt - mit Ende April 2022 bzw. Ende Juni 2022 endete, da zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe am 28.06.2024 jedenfalls eine bereits erhebliche Fristüberschreitung vorlag.

Weiters ist festzuhalten, dass aufgrund der eindeutigen Determinierung des Leistungsgebotes und der Androhung der Zwangsstrafe (§ 111 Abs. 2 BAO) im Aufforderungsbescheid vom 27.04.2024 für die Bf. kein Zweifel bestehen konnte, welche Leistung sie zu erbringen hatte und welche Konsequenzen mit der Nichteinreichung der Bezug habenden Abgabenerklärungen verbunden sein werden, weshalb dem in der Beschwerde vom 05.08.2024 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 250,00 € ist, 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 5% ausgeschöpft und erweist sich deshalb keinesfalls als zu hoch.

Den Ausführungen der Bf. in der Beschwerde vom 05.08.2024, 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 unter Hinweis auf die Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde zu entgegnen, dass die darin nachgeholte Ermessensübung inhaltlich nicht zu beanstanden ist, ein Verweis auf sie demnach genügt und die Ermessensübung solcherart zum Bestandteil dieses Erkenntnisses erklärt wird.

Der Hinweis der steuerlichen Vertretung auf ein generelles EDV-Problem aufgrund einer Systemumstellung führte die Beschwerde ebensowenig zum Erfolg, zumal das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung zutreffend ausführte, dass es aufgrund einer IT-Umstellung der Finanzverwaltung in der Vergangenheit zu ungerechtfertigten Androhungen von Zwangsstrafen gekommen sei. Außerdem steht fest, dass der Fehler im

Fristenüberwachungssystem lediglich in Fällen der fristgerechten Abgabe von Erklärungen gemacht worden war.

Zum einen kann aus einem rechtswidrigen Verhalten einer Behörde kein Rechtsanspruch abgeleitet werden, da die Behörde vielmehr verpflichtet ist, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. Ritz/Koran, § 114 Rz 9), zum anderen erfolgte im gegenständlichen Fall aufgrund des nicht fristgerechten Einreichens der Bezug habenden Abgabenerklärung die Festsetzung der Zwangsstrafe nach erfolgter Androhung derselben dem Grunde und der Höhe nach zu Recht. Es liegen daher die von der steuerlichen Vertretung monierten Verstöße gegen die Vorhersehbarkeit verwaltungsbehördlicher Entscheidungen und gegen den Gleichheitssatz nicht vor, sodass dieser Einwand ins Leere ging.

Es war sohin 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.

Im Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das Erkenntnis der darin angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt war.

Wien, am 21. Mai 2025