

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. Juli 2019 gegen den Bescheid des ***2*** vom 7. Juni 2019 über die Festsetzung einer Zwangsstrafen 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 13.08.2019 abgeändert. Die Zwangsstrafe wird mit EUR 100,00 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist, ob zu Recht eine Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Einkommen- und/oder Umsatzsteuererklärung 2017 festgesetzt wurde.

II. Verfahrensgang

II.1. Mit Schreiben vom 22.04.2018 ersuchte der Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, unter Angabe diverser Gründe (berufliche Situation, private Situation, außerordentliche Arbeitsbelastung, krankheitsbedingte Ausfälle, etc.) um Fristverlängerung für die Abgabe seiner Umsatz- und Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2017 bis Montag, den 08.10.2018. Er wies darauf hin, dass bei seinem Gewerbebetrieb Liebhaberei vorliege und somit der Zwang zur Vorlage einer Einkommensteuererklärung (nicht Umsatzsteuererklärung)

steuerrechtlich entfalle und für das Kalenderjahr 2017 (wie auch für 2016) voraussichtlich jeweils ein Umsatzsteuerguthaben zu seinen Gunsten resultieren werde. Somit schade die eingetretene Verzögerung bei der Abgabe seiner Steuererklärungen ausschließlich ihm selbst. Die Verhängung einer Zwangsstrafe erscheine somit unangebracht.

II.2. Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 30.10.2018 das Ansuchen des Bf. auf Verlängerung der Frist zur Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2017 ab.

II.3. Mit Bescheid vom 20.12.2018 wurde dem Bf. aufgetragen, die Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2017 bis 16.01.2019 nachzuholen.

II.4. Mit Schreiben vom 15.01.2019 stellte der Bf. unter Angabe von im Wesentlichen derselben Gründe wie bereits unter Punkt II.1 ausgeführt einen Antrag, die Frist zur Abgabe der Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2017 erneut bis 06.03.2019 zu verlängern.

II.5. Mit Bescheid vom 23.01.2019 wurde dieses Ersuchen um Fristverlängerung zur Abgabe der Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2017 mit dem Hinweis, dass bei Einreichung der genannten Abgabenerklärungen bis 25.02.2019 diese als fristgerecht eingebracht gelten, abgewiesen.

II.6. Mit Bescheid vom 22.03.2019 wurde der Bf. neuerlich aufgefordert, die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2017 bis 12.04.2019 nachzuholen. Falls er diesem Ersuchen nicht Folge leiste, könne gegen ihn eine Zwangsstrafe von EUR 300,00 festgesetzt werden (Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO).

II.7. Mit Schreiben vom 12.04.2019 erhob der Bf. Beschwerde gegen den im Vorpunkt und in Punkt II.4. Punkt genannten Bescheid und stellte unter Darlegung der Gründe ein neuerliches Fristverlängerungsansuchen zur Abgabe der Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung 2017 bis nach den Sommerferien bis zum 09.09.2019.

II.8. Mit Bescheid vom 16.04.2019 wurde das im Vorpunkt gestellte Fristverlängerungsansuchen abgewiesen und ausgeführt, dass die genannten Abgabenerklärungen 2017 bei Einreichung bis zum 09.05.2019 als fristgerecht eingebracht gelten.

II.9. Mit Bescheid vom 07.06.2019 über die Festsetzung einer Zwangsstrafe wurde die mit Bescheid vom 22.03.2019 angedrohte Zwangsstrafe gemäß § 111 BAO mit EUR 300,00 festgesetzt. Diese sei bis 17.07.2019 zu entrichten. Gleichzeitig wurde der Bf. aufgefordert, die bisher nicht abgegebene Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2017 bis 01.07.2019 einzureichen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Festsetzung der

Zwangsstrafe erforderlich war, weil der Bf. die vorgenannten Abgabenerklärungen nicht bis zum 12.04.2019 eingereicht habe.

II.10. Mit Schreiben vom 01.07.2019 erhob der Bf. der Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe vom 07.06.2019. Er führte zusammenfassend aus, dass er krankheitsbedingt und berufsbedingt bisher nicht in der Lage war, die geforderten Abgabenerklärungen 2017 einzureichen. Er beantragte die Aufhebung der verhängten Zwangsstrafe. Zudem merkt er wie in seinen vorherigen Anbringen, erneut zu seiner Entlastung an, dass a) bei seinem Gewerbebetrieb (Anmerkung: als gewerblicher Radiästhet & Energetiker) „Liebhaberei“ vorliege und somit der Zwang zur Vorlage einer Einkommensteuererklärung (NICHT Umsatzsteuererklärung) steuerrechtlich entfalle sowie b) für die Kalenderjahre 2016, 2017 und 2018 voraussichtlich jeweils ein Umsatzsteuer-Guthaben zu seinen Gunsten resultieren werde. Somit schade die eingetretene Verzögerung bei der Abgabe seiner Steuererklärungen ausschließlich ihm selbst. Er beantrage daher die Aufhebung der verhängten Zwangsstrafe sowie von einem allfälligen Verspätungszuschlag zur Abgabenschuld und einer Schätzung seiner Bemessungsgrundlagen (vorerst) abzusehen.

Im gleichen Schreiben beantragte er unter Hinweis auf seine gesundheitlichen Probleme und seine Arbeitsbelastung durch seine Tätigkeit als Lehrer, als gewerblicher Radiästhet & Energetiker und Betriebsführer der familiären Selbstversorgerminilandwirtschaft eine Fristverlängerung zur Abgabe seiner Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2017 bis 09.09.2019. Ebenso ersuchte er um Verwaltungsvereinfachung – eine Entbindung von der Aufstellung eines jährlichen Jahresabschlusses sowie von der Ausarbeitung und Einreichung von Steuererklärungen, die für ihn mit Kosten von EUR 500,00 bis EUR 1.000,00 oder mehr jährlich verbunden sind und bei ihm kaum Steueraufkommen bringen gegen die Entrichtung eines pauschalen Beitrages.

II.11. Mit Bescheid vom 11.07.2019 wies das Finanzamt das im Vorpunkt gestellte Fristverlängerungsansuchen ab und forderte den Bf. auf, die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung 2017 unverzüglich einzureichen.

II.12. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.08.2019 wurde der Beschwerde des Bf. vom 01.07.2019 gegen den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe teilweise stattgegeben, indem die Zwangsstrafe auf EUR 100,00 herabgesetzt wurde.

Als Begründung wurde nach Darstellung der Gesetzeslage durch Wiedergabe der Paragraphen 20, 110, 111, 119, 133 bis 135 BAO folgendes ausgeführt:

„Laut Aktenlage besteht für das Jahr 2017 die Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung. (...) Unstrittig ist, dass der Bf. seiner Verpflichtung zur fristgerechten

Abgabe der Steuererklärung für 2017 nicht nachgekommen ist, eine Erinnerung unter Zwangstrafenandrohung erfolglos blieb und die Steuererklärung für 2017 immer noch nicht abgegeben wurde.

Zweck der Zwangsstrafe ist 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 stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 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 Steuererklärung 2017 als auch die behördlich erstreckte Frist hierfür bereits abgelaufen war, war die mit der Androhung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 22.3.2019 gesetzte Frist zur Nachholung der Erklärungsabgabe bis 12.4.2019 (knapp drei Wochen) nicht unangemessen kurz.

Ihrem Fristverlängerungsansuchen vom 12.4.2019 wurde teilweise stattgegeben und die Frist bis 9.5.2019 verlängert (nachweisliche Zustellung am 18.4.2019).

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Zur Ermessensübung wird erwogen:

Für einen Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabensfestsetzung ist die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Der Verwaltungsökonomie steht es entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärung erst jeweils – teilweise mehrfach – urgieren muss. Diese Steuerklärungen haben in Erfüllung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) vollständig und richtig zu sein. Gründe, die die Nichtabgabe entschuldbar erscheinen lassen, wurden seitens der Partei nicht angeführt und sind auch nicht erkennbar. Der Abgabepflichtige ist auch im Vorjahr (2016) seiner Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe der Umsatzsteuererklärung nicht nachgekommen. Die Verhängung einer Zwangsstrafe von EUR 100,00, also von 2% der Höchststrafe von 5.000,00 Euro, ist im gegenständlichen Fall angemessen.“

II.13. Mit Schreiben vom 16.08.2019 erhob der Bf. Beschwerde gegen den Bescheid vom 11.07.2019 und beantragte unter Hinweis auf seinen prekären Gesundheitszustand eine neuerliche Fristverlängerung zur Abgabe seiner Steuererklärungen 2017 bis nach den Osterferien des neuen Schuljahres 2019/2020.

II.14. Mit Anbringen vom 15.09.2019 stellte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung seiner Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und beantragte die Aufhebung der Zwangsstrafe. Er verwies auf sein bisheriges Vorbringen und widerspricht vor allem der

Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass keine Gründe, die die Nichtabgabe entschuldbar erscheinen lassen, erkennbar seien. Er habe vielfältige Entschuldigungsgründe in seinem bisherigen Vorbringen aufgezählt. Weiters wendet er sich mit Nachdruck gegen die Ausführungen des Finanzamtes, dass die Verhängung von EUR 100,00, also von 2% der Höchststrafe von 5.000,00 Euro, in seinem Fall angemessen sei. Für ihn sei das Beharren der Abgabenbehörde auf die Vorlage seiner jährlichen Abgabenerklärungen (EST und USt) ökonomisch nicht begründbar, weil einkommensteuerlich Liebhaberei vorliege und auch bei den Umsatzsteuererklärungen eine Gutschrift von rund EUR 150,00 für ihn herauskomme, aber die Erstellung der Umsatzsteuererklärung für ihn mit einem enormen Aufwand verbunden sei.

II.15. Das Finanzamt legte am 13.11.2019 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II.16. Das Bundesfinanzgericht nahm Kontakt mit dem zuständigen Finanzamt auf und nahm Einsicht in die steuerliche Akte des Bf., um die steuerlichen Verhältnisse des Bf. zu erheben.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1.

Der unter Punt II. dargestellte Verfahrensablauf bildet einen Bestandteil des entscheidungswesentlichen Sachverhalts.

1.2.

Der Bf. ist Lehrer und bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diese Einkünfte stellen sein Haupteinkommen dar. Daneben wird er als Radiästhet und Energetiker mit grundsätzlich Einkünften aus Gewerbebetrieb tätig und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter dem Veranlagungsfreibetrag. Er führt auch eine Selbstversorgerlandwirtschaft, aus der keine Einkünfte resultieren.

1.3.

Der Bericht vom 30.03.2015 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2013 hält in Tz. 1 mit der Überschrift Liebhaberei fest: „*Laut Vorjahre (letzte rechtskräftige Veranlagung 2011) wird die*

*Tätigkeit des Bf. als Radiästhesist & Energetiker- ***3*** im steuerlichen Sinn als Liebhaberei eingestuft.*

Frage Bewirtschaftungsweise: Eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsweise kann und wird nicht stattfinden.

Bisher:

Steuerliches Ergebnis 2011: 446,22

Steuerliches Ergebnis 2012: -3.819,94

Steuerliches Ergebnis 2013: 64,50

Für die Jahre 2011 bis 2013 wird die Einkunftsquelle aus Gewerbebetrieb gelöscht, da Liebhaberei – auch unter Hinweis der bereits ergangenen Begründung aus bereits rechtskräftig veranlagten Vorjahresbescheiden.“

Der Bericht bringt zum Ausdruck, dass die Tätigkeit des Bf. als Radiästhet & Energetiker zunächst als Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) eingestuft wurde und daher trotz ertragsteuerlichen Vorliegens von Liebhaberei umsatzsteuerlich von einer Unternehmereigenschaft des Bf. ausgegangen wurde.

Der Bf. hat seinen Kunden zumindest ab 2011 bis 2021 Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt. Unterjährig hat der Bf. keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Zumindest für die Jahre 2011 bis 2015 reichte der Bf. Umsatzsteuererklärungen ein. Der Bf. wurde zumindest ab 2010 jedes Jahr umsatzsteuerlich veranlagt.

1.4.

Der Bf. hat bis 2023 keine Einkommensteuer– noch Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2017 abgegeben. Im Jahr 2023 wurden seine Besteuerungsgsgrundlagen für das Jahr 2017 gem. § 184 BAO geschätzt. Im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 16.03.2023 werden lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Lehrer sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 100,00, die den Veranlagungsfreibetrag gem. § 41 Abs. 3 EStG 1988 nicht überschreiten und daher sogleich wieder abgezogen werden, ausgewiesen. In derselben Weise wurden auch die Vorjahre (2011 bis 2016) veranlagt.

Im Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 16.03.2023 wurden sonstige Leistungen iHv EUR 12.000,00 zum Normalsteuersatz von 20% geschätzt. Das führt zu EUR 2.400,00 an Umsatzsteuer und davon wurden Vorsteuern von EUR 1.000,00 abgezogen, sodass sich eine Nachforderung an Umsatzsteuer von EUR 1.400,00 ergibt.

1.5.

Mit Bescheid vom 12.09.2023 wurde der Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 16.03.2023 aufgehoben. Im zeitgleich ergehenden neuen Umsatzsteuerbescheid 2017 wurden sämtliche Bemessungsgrundlagen und die Vorsteuer auf Null gestellt, sodass sich die im März vorgeschriebene Abgabennachforderung von EUR 1.400,00 zu einer Abgabengutschrift änderte.

Als Begründung für diese Vorgangsweise wurde festgehalten: *„Die Änderung gem. § 299 BAO erfolgte, da ihre Tätigkeit auch umsatzsteuerlich als Liebhaberei gem. § 1 Abs 2 LVO ab dem Veranlagungsjahr 2016 einzustufen ist. Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (auf das Vorhalteverfahren wird zusätzlich verwiesen). Die Liebhabereibeurteilung ihrer Tätigkeit bewirkt jedoch, dass die UID-Nummer gem. Art.28 Abs 1 UstG 1994 zu begrenzen ist – dies ist die geltende Gesetzeslage.“*

Dieselbe Vorgangsweise wurde für sämtliche Umsatzsteuererklärungen ab 2016 bis 2021 gewählt.

1.6.

Der Bf. war immer unvertreten und reichte seine Umsatzsteuererklärungen wie folgt ein:

- 2011: am 06.02.2013
- 2012: am 17.02.2014
- 2013: am 26.02.2014
- 2014: am 16.02.2016
- 2015: am 03.01.2017
- 2016: gar nicht, Schätzung durch Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 18.09.2018 und Festsetzung eines Verspätungszuschlages durch Bescheid vom 18.09.2018

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten und der Einschau in den elektronischen Steuerakt der Finanzverwaltung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Rechtslage

§ 20 BAO:

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:

(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.

§ 119 BAO:

(1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

§ 133 BAO:

(1) Die Abgabenvorschriften bestimmen, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde

aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

(2) Sind amtliche Vordrucke für Abgabenerklärungen aufgelegt, so sind die Abgabenerklärungen unter Verwendung dieser Vordrucke abzugeben. Soweit Abgabenerklärungen, für die die Einreichung im Wege automationsunterstützter Datenübertragung oder in jeder anderen technisch möglichen Weise zugelassen ist, in einer solchen Weise eingereicht werden, entfällt die Verpflichtung zur Verwendung der amtlichen Vordrucke. Die Versicherungsnummer (§ 31 Abs. 4 Z 1 ASVG), die Firmenbuchnummer (§ 30 Firmenbuchgesetz) und die Melderegisterzahl (§ 16 Meldegesetz 1991), sofern diese bekannt ist, sind anzugeben, wenn dies für die Abgabenerklärungen vorgesehen ist.

§ 134 BAO:

(1) Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Umsatzsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte (§ 188) sind bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

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

§ 135 BAO:

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. Dies gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

3.1.2. Rechtliche Grundlagen

3.1.2.1.

Eine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung stellt eine mit Zwangsstrafe nach § 111 BAO 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 die Abgabenerklärung gefordert wurde, vorgeschrieben werden (VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063). Dies ergibt sich aus § 111 BAO in Verbindung mit der allgemeinen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem § 119 BAO sowie der Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen gem den §§ 133 ff BAO.

Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in der Bestrafung der Person, sondern darin, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen (VwGH 27.9.2000, 97/14/0112) und die Partei, zB einen Abgabepflichtigen, zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (VwGH 20.9.1988, 88/14/0066).

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

Die Kriterien für die Übung von Ermessen ergeben sich primär aus der das Ermessen einräumenden Bestimmung, insbesondere dem Zweck der Norm (Fischerlehner, Abgabenverfahren [2016], § 20 Anm 1). Weiters sind die in § 20 angeführten Gesichtspunkte der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu beachten. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei verstanden, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben. Hinsichtlich Zweckmäßigkeit liegt der Sinn der Zwangsstrafe im Veranlagungsfortgang. Der Behörde soll ohne weitere Maßnahmen und Amtshandlungen ermöglicht werden, die Abgaben aufgrund der eingereichten Erklärungen festzusetzen (siehe zB BFG 12.06.2018, RV/7101248/2018). Für den Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabenfestsetzung ist die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Es steht der Verwaltungsökonomie entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils – unter Umständen mehrfach – urgieren muss (BFG 17.10.2016, RV/7104782/2016).

Bei der Ermessensübung sind unter anderem nach der Literatur (Ritz, BAO⁷, § 111, Tz 10 mwN) insbesondere folgende Umstände zu berücksichtigen:

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

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

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

3.1.2.2.

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis (VwGH 24.03.1995, 91/17/0161) zu dem dem § 133 BAO inhaltsgleichen § 57 Abs. 1 VlbG. AbgVG aus:

„Abgabenerklärungen stellen ein gesetzlich bestimmtes Instrument der Offenlegung dar (vgl. § 54 Abs. 2 AbgVG.). Als ein derartiges Instrument (der Offenlegungs- und Wahrheitspflichten) soll es in erster Linie den Abgabenbehörden die Erfassung und Überprüfung aller abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsachen ermöglichen und die Abgabenbehörden in die Lage versetzen, die ihnen insbesondere im § 51 und § 52 Abs. 1 auferlegten Pflichten zu erfüllen (vgl. zu den diesbezüglich inhaltsgleichen Regelungen der BAO Stoll, BAO, Kommentar, S. 1352).

Wie bereits aus dem Wortlaut des § 57 Abs. 1 AbgVG. zu folgern ist (arg.: "ferner"), ergibt sich die Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung entweder schon aus den speziellen Normen des Abgabenrechts selbst oder aus einer besonderen behördlichen Aufforderung im Einzelfall (vgl. zur inhaltsgleichen Regelung des § 133 Abs. 1 BAO das hg. Erkenntnis vom 13. Dezember 1977, Zl. 2006/75, sowie Reeger-Stoll, Die Bundesabgabenordnung⁵, S. 203). Besteht (schon) eine gesetzliche Verpflichtung, so ist auf Erfüllung der sich bereits aus § 57 Abs. 1 erster Satz AbgVG. ergebenden Verpflichtung zu dringen; es ist jedoch nicht durch Aufforderung nach § 57 Abs. 1 zweiter Satz eine (weitere) Einreichungsverpflichtung zu begründen (vgl. dazu auch Stoll, a. a.O., S. 1503).

Der Verwaltungsgerichtshof ist derart auch nicht der Auffassung, daß die Regelung des zweiten Satzes des § 57 AbgVG. (lediglich) dazu dient, eine Abgabenerklärung anzufordern, wenn der Abgabenschlichtige seine bereits auf Grund der Abgabenvorschriften bestehende Erklärungspflicht nicht erfüllt (in diese Richtungweisend: Trzaskalik in Hübschmann-Hepp-Spitaller, AO9, Tz. 14 zu § 149 AO). Das Gesetz stellt im zweiten Satz des § 57 Abs. 1 AbgVG. nicht auf die Durchsetzung der sich bereits nach dem ersten Satz dieser Gesetzesstelle bestehenden Verpflichtung ab, sondern stellt die Abgabenerklärungspflicht kraft behördlicher Aufforderung jener der Abgabenerklärung kraft Gesetzes gegenüber („... ist ferner verpflichtet,“).

Wie Stoll (a.a.O., S. 1504) darlegt, kann § 57 Abs. 1 zweiter Satz AbgVG. (§ 133 Abs. 1 zweiter Satz BAO) nicht als Ermächtigung zu generellen "Erklärungsanforderungsaktionen" verstanden werden, sie bildet nicht eine Handhabe für generelle Maßnahmen einer allgemeinen Steueraufsicht. Stünde klar und einwandfrei fest, daß eine Abgabepflicht nicht entstanden sein kann oder bestehen nicht einmal abstrakte Anhaltspunkte für die Möglichkeit einer Abgabepflicht, dann läge in der Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung ein Ermessensmißbrauch. Es müsse vielmehr in Bezug auf einen konkreten, wenn auch nur potentiellen Besteuerungsfall Zweifel bestehen. In diesem Sinne ist die gesetzliche (Ermessens-)Ermächtigung des § 57 Abs. 1 zweiter Satz AbgVG. (§ 133 Abs. 1 zweiter Satz BAO) als Mittel zu verstehen, sich auf Grund entsprechender konkreter Anhaltspunkte in Erfüllung des Amtswegigkeitsprinzips Gewißheit zu verschaffen, ob die Voraussetzungen für eine Abgabepflicht erfüllt sind oder nicht (vgl. nochmals Stoll, a.a.O., S. 1504).“

3.1.3. Anwendung im konkreten Fall

3.1.3.1.

Fest steht, dass der Bf. weder seine Einkommensteuer- noch seine Umsatzsteuererklärung fristgerecht eingereicht hat. Gemäß § 134 Abs. 1 BAO endet die Frist für die Abgabe nicht elektronisch übermittelter Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen mit Ende April des Folgejahres, bei deren elektronischer Übermittlung mit Ende Juni des Folgejahres.

3.1.3.2.

Das Finanzamt stufte, worauf der Bf. zu Recht hinweist, in seinem Betriebsprüfungsbericht die Tätigkeit des Bf. als Radiästhet und Energetiker ab dem Veranlagungsjahr 2011 ertragsteuerlich als Liebhaberei – nach § 1 Abs. 1 LVO – ein. Seine anderen Einkunftsquellen führten weder zu einer Steuerklärungspflicht nach § 42 Abs. 1 EStG noch zu einer Veranlagungspflicht nach § 41 Abs. 1 EStG. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass sich an diesem Sachverhalt in den Folgejahren etwas geändert hätte.

Vor diesem Hintergrund konnte das Finanzamt nicht von der Möglichkeit der Entstehung einer Abgabepflicht ausgehen. In der Aufforderung zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2017 lag daher nach Auffassung des BFG ein Ermessensmißbrauch vor und sie war daher rechtswidrig. Im Ergebnis besteht daher betreffend die Einkommensteuer 2017 dem Grunde nach keine Berechtigung zur Festsetzung einer Zwangsstrafe.

Zu diesem Schluss ist aber ohnehin bereits das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung gekommen, in dem es, wie aus der Begründung der Beschwerdeentscheidung hervorgeht, nur mehr die Nichteinreichung der

Umsatzsteuererklärung 2017 bei der Bemessung der Zwangsstrafe berücksichtigte und folgedessen die Zwangsstrafe in der Beschwerdevorentscheidung auf EUR 100,00 herabsetzte.

3.1.3.3.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ergibt sich ein anderes Bild. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Zwangsstrafenbescheides im Jahr 2019 gingen beide Parteien davon aus, dass es sich bei der Tätigkeit des Bf. als Radiästhet und Energetiker ertragsteuerlich um eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO handelt, die nach § 6 LVO zu keiner Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn führen kann. Beide Parteien gingen daher von der Unternehmereigenschaft des Bf. aus. Der Bf. stellte Rechnungen mit Umsatzsteuer aus. Er gab zwar keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab, aber vor 2015 jedes Jahr Umsatzsteuererklärungen. Es wurden Umsatzsteuerbescheide zumindest ab 2010 erlassen. Der Bf. hob in einem seiner Anbringen hervor, dass die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UID-Nummer) für ihn, unter anderem aus Imagegründen, wichtig war und ist.

Unerheblich ist, dass das Finanzamt seine Rechtsansicht Jahre nach Erlassung des Zwangsstrafenbescheides im Jahr 2023 geändert hat, in dem es vom Vorliegen einer § 1 Abs. 1 LVO Liebhaberei hin zu einer § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei, die umsatzsteuerlich zum Wegfall der Unternehmereigenschaft nach § 6 LVO führt, geschwenkt ist. Der Bf. schuldete nach dieser Umqualifikation die Umsatzsteuer bestenfalls kraft Rechnungslegung (Vgl. Stefanie Geringer und Roman Haller, (Keine) Steuerschuld kraft Rechnungslegung – Bedeutende Änderungen bei USt-Korrekturen, Änderungen durch EuGH-Rechtsprechung und das AbgÄG 2023, SWJ 17, 10. Juni 2023, Seite 726 ff.).

Im Zeitpunkt der Erlassung des Zwangsstrafenfestsetzungsbescheides bestanden für das Finanzamt ausreichend Anhaltspunkte dafür, dass es von der Möglichkeit einer Abgabepflicht des Bf. im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer ausgehen konnte. Nach dem oben Gesagten genügt es, dass bei der Behörde Zweifel in Bezug auf einen konkreten, wenn auch nur potentiellen Besteuerungsfall bestehen. Dem Grunde nach lagen daher hinsichtlich der Aufforderung zur Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2017 die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Zwangsstrafe vor.

Der Bf. ersuchte darum, gänzlich von der Verhängung abzusehen, dies mit der Begründung, dass ohnehin eine Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung 2017 erfolge und daher eine Verspätung nur zu seinen Lasten gehen würde. Dabei übersieht der Bf. jedoch, dass die Verhängung der Zwangsstrafe unabhängig davon, ob bei der Veranlagung eine Gutschrift oder eine Nachforderung herauskommt, eine unmittelbare Folge des Umstandes darstellt, dass der Bf. trotz klarer Aufforderung durch die Abgabenbehörde seiner Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2017 nicht nachgekommen ist. Denn für die Verhängung einer

Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen ist es unerheblich, ob im Verfahren später Einkünfte welcher Art und in welcher Höhe festgestellt werden, da sie allein den Zweck verfolgt, die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten (siehe auch BFG 12.06.2018, RV/2100150/2018).

Zwar ist es glaubhaft, dass die Gesundheit des Bf. angeschlagen und er auf vielfältige Weise – durch seine Eltern, seine verschiedenen Tätigkeiten, etc. – zeitlich sehr beansprucht war. Dass er aufgrund dessen im fraglichen Zeitraum seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommen hätte können, kann nicht angenommen werden. Denn eine Vielzahl von Steuerpflichtigen ist mit Gesundheitsproblemen und großer Belastung konfrontiert und kommt dennoch ihren steuerlichen Pflichten nach. Es wäre ihm auch bei all diesen Einschränkungen zuzumuten gewesen, Vorkehrungen für die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten zu treffen. Ein gänzlich Absehen von der Zwangsstrafe ist aus den dargelegten Gründen daher nicht möglich.

Bezüglich der Höhe der Zwangsstrafe ist festzuhalten:

Was das bisherige Verhalten der Partei anlangt, so ergibt sich aus dem Sachverhalt, dass die Umsatzsteuererklärungen 2011 bis 2014 jeweils um 9 bis 10 Monate, 2015 um 8 Monate zu spät und die Umsatzsteuererklärungen 2016 und 2017 gar nie trotz mannigfaltiger Aufforderungen für das Jahr 2017 (Vgl. den Verfahrensablauf) eingereicht wurden. Seine Verspätung hinsichtlich der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten war daher beträchtlich und erstreckte sich über einige Veranlagungsjahre.

Zum Grad des Verschuldens ist festzuhalten, dass dem Bf. bewusst war, dass er zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2017 bis Ende April 2018 verpflichtet war. Er hat noch vor deren Fälligkeit eine Verlängerung der Frist beantragt. In weiterer Folge wurde er mit zahlreichen Bescheiden unter Fristsetzung zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2017 aufgefordert. Der Bf. hat immer wieder Anträge auf Fristverlängerung gestellt und die Einreichung dadurch immer weiter in die Zukunft hinausgezögert. Er hat keine der von ihm selbst in Aussicht gestellten Fristen eingehalten.

Als verschuldensmindernd war allerdings der Umstand anzusehen, dass der Bf nicht untätig geblieben war, sondern immer Kontakt zum Finanzamt gehalten hat. Er hat der Umsatzsteuererklärung selbst wenig Bedeutung beigemessen, weil er davon ausgegangen ist, dass er dem Staat nichts schuldet und ihm daher keine monetären Nachteile zufügt, weil bei Veranlagung ein Vorsteuerguthaben zu seinen Gunsten entstehen wird.

Die wirtschaftlichen Verhältnisse waren vergleichbar zu den Vorjahren. Er hat Einnahmen erzielt.

Die verlangte Leistung war höchstens im dreistelligen Bereich bei einer Abgabennachforderung oder in einer Gutschrift zu erwarten.

In Zusammenschau aller im Rahmen der Ermessensübung zu beachtenden Kriterien kam das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Bemessung an der unteren Grenze der möglichen Strafhöhe von EUR 5.000,00 anzusetzen ist, weil dies dem Zweck der Norm des § 111 BAO und den mit der Ermessensentscheidung verbundenen Erwägungen zur Billigkeit und Zweckmäßigkeit im vorliegenden Fall am ehesten gerecht wird. Dies hat das Finanzamt aber ohnehin in seiner Beschwerdeentscheidung getan, in dem es die Zwangsstrafe am untersten Rand des hierfür bestehenden Spielraums für die mögliche Strafhöhe, nämlich mit 2% des gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrages von EUR 5.000,00, das entspricht EUR 100,00, festgesetzt hat.

Eine in dieser Höhe verhängte Zwangsstrafe erfüllt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes das öffentliche Anliegen am gesetzlichen Verfahrensziel der Anhaltung von Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen im Verhältnis zu den übrigen Kriterien in ausreichendem Ausmaß.

Im Ergebnis war daher die Zwangsstrafe gegenüber dem angefochtenen Bescheid zu reduzieren und mit 100,00 € (= 2% des Höchstbetrages) festzusetzen. Der Beschwerde war insofern teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid im Sinne der Beschwerdeentscheidung abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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

Linz, am 30. Juni 2025