

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, die Richterinnen Mag. Corinna Engenhart sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Martin Saringer und Mag. Petra-Maria Ibounig in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Mai 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. April 2025 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe, Steuernummer ***BF1StNr1***, in nichtöffentlicher Sitzung am 6. Oktober 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Denise Schimonek zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Zwangsstrafe wird auf € 250, -- herabgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 4. April 2024 sendete die belangte Behörde der Beschwerdeführerin einen Vordruck der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 (den für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, vorgesehenen Vordruck „K2“) zu.

Mit Bescheid vom 18. September 2024 wurde die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass sie offenbar übersehen habe, fristgerecht eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 abzugeben. Unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 500, -- € wurde der Beschwerdeführerin eine Nachfrist bis zum 28. Oktober 2024 gesetzt.

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2024 ersuchte die Beschwerdeführerin, diese Nachfrist bis 30. November 2024 zu verlängern. Diesem Antrag auf Verlängerung der Frist gab die belangte

Behörde mit Bescheid vom 30. Oktober 2024 dahingehend teilweise statt, dass sie die Nachfrist bis zum 29. November 2024 verlängerte.

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2025 wies die belangte Behörde die Beschwerdeführerin nochmals darauf hin, dass sie die Körperschaftsteuererklärung nicht fristgerecht abgegeben habe. Unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 500, -- € wurde der Beschwerdeführerin eine nochmalige Nachfrist bis zum 10. März 2025 gesetzt.

Mit Bescheid vom 2. April 2025 setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin eine Zwangsstrafe in Höhe von € 500,-- fest, da die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 nicht bis zum 10. März 2025 eingereicht worden sei.

Mit Bescheid vom 30. April 2024 setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer betreffend das Jahr 2023 gegenüber der Beschwerdeführerin mit € 0, -- fest, wobei die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Gegen die Festsetzung der Zwangsstrafe erhob die Beschwerdeführerin am 2. Mai 2025 Beschwerde und führte begründend aus, dass es sich bei ihr um eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft öffentlichen Rechts handle. Die Körperschaftsteuererklärung könne demnach nicht unter Verwendung des Vordrucks „K2“ erfolgen. Die Beschwerdeführerin sei lediglich im Bereich der Vermögensverwaltung tätig, wodurch keine Erklärungspflicht bestehe. Behelfsweise werde sie der belangten Behörde mittels Vordruck „K3“ eine „Leermeldung“ übersenden.

Am gleichen Tag reichte die Beschwerdeführerin die Körperschaftsteuererklärung für 2023 mittels Vordruck „K3“ (Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige) ein. In dieser wurden keine Einkünfte erklärt („Leermeldung“). In einem beigelegten Schreiben wies die Beschwerdeführerin wiederum darauf hin, dass sie als eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft öffentlichen Rechts lediglich im Bereich der Vermögensverwaltung tätig sei und keine Erklärungspflicht bestanden habe. Die Vergabe der Steuernummer sei in Zusammenhang mit dem Verkauf eines Grundstückes beantragt worden. Die diesbezügliche Niederschrift sei der belangten Behörde angezeigt worden, wobei die diesbezüglichen Einkünfte gemäß § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (Veräußerung infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs) von der Besteuerung ausgenommen seien. Der Parteienvertreter der Beschwerdeführerin habe nach seinen eigenen Angaben die Abgabenerklärungen zu ***ErfNr1*** und ***ErfNr2*** [dies betrifft wohl die Grunderwerbsteuer] ordnungsgemäß erstattet.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 23. Mai 2025 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab. Gemäß § 134 Abs. 1 BAO seien die Abgabenerklärungen bis zum Ende des Monats April

jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen seien bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolge. Zwangsstrafen gemäß § 111 BAO dürften nur zur Erzwingung auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffener Anordnungen angedroht und festgesetzt werden.

Die Androhung der Zwangsstrafe sei am 19. Jänner 2025 unter Setzung einer Nachfrist bis 10. März 2025 zugestellt worden. Da die Beschwerdeführerin trotz Androhung einer Zwangsstrafe unter Setzung einer Nachfrist weder eine Reaktion auf die Androhung eingebracht habe noch die zu erzwingende Handlung binnen dieser Nachfrist gehörig erstattet habe, sei die Festsetzung einer Zwangsstrafe dem Grunde nach rechtmäßig gewesen.

Mit Vorlageantrag vom 20. Juni 2025 beantragte die Beschwerdeführerin die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen sowie die Entscheidung durch den Senat. Die Beschwerdeführerin ergänzte ihr bisheriges Vorbringen dahingehend, dass die Verhängung einer Zwangsstrafe unzulässig gewesen sei, da es der Beschwerdeführerin unmöglich gewesen sei, die von der belangten Behörde verlangte Leistung zu erbringen. Die Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung unter Verwendung des angeführten Vordrucks „K2“ (für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften) sei ihr nicht möglich, da es sich bei ihr um eine um eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft öffentlichen Rechts handle.

Mit Vorlagebericht vom 24. September 2025 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 6. Oktober 2025 erfolgte die Beratung und Abstimmung über die Beschwerde durch den Senat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** incorporiert dem ***Stift***, ist eine Einrichtung der katholischen Kirche, die bereits vor dem 1. Mai 1934 nach kanonischem Recht errichtet war.

Im gegenständlichen Jahr 2023 war die Beschwerdeführerin im Bereich der Vermögensverwaltung tätig und erzielte keine Einkünfte, die im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen sind.

Am 4. April 2024 sendete die belangte Behörde der Beschwerdeführerin einen Vordruck der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 (Vordruck „K2“ für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen) zu.

Mit Bescheid vom 18. September 2024 wurde die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass sie offenbar übersehen habe, fristgerecht eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 abzugeben. Unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 500, -- € wurde der Beschwerdeführerin eine Nachfrist bis zum 28. Oktober 2024 gesetzt.

Mit Schriftsatz vom 28. Oktober 2024 ersuchte die Beschwerdeführerin, diese Nachfrist bis 30. November 2024 zu verlängern. Diesem Antrag auf Fristverlängerung gab die belangte Behörde mit Bescheid vom 30. Oktober 2024 dahingehend teilweise statt, dass sie die Nachfrist bis zum 29. November 2024 verlängerte.

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2025 setzte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin unter Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von 500, -- € eine nochmalige Nachfrist bis zum 10. März 2025.

Mit Bescheid vom 2. April 2025 setzte die belangte Behörde gegenüber der Beschwerdeführerin eine Zwangsstrafe in Höhe von € 500,-- fest.

Mit Bescheid vom 30. April 2024 setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer betreffend das Jahr 2023 gegenüber der Beschwerdeführerin mit € 0, -- fest, wobei die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Am 2. Mai 2025 reichte die Beschwerdeführerin eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 unter Verwendung des Vordrucks „K3“ (Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige) ein. In dieser wurden keine Einkünfte erklärt („Leermeldung“).

2. Beweiswürdigung

Der vom Bundesfinanzgericht festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vorgelegten Verwaltungsakten und wurde im Verfahren von den Parteien nicht bestritten.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführerin am 4. April 2024 ein Vordruck der Einkommensteuererklärung „K2“ für das Jahr 2023 zugesendet wurde, ergibt sich aus der Schilderung des Verfahrensganges im Vorlagebericht. Die weiteren Aufforderungen der belangten Behörde, dass die Beschwerdeführerin eine Körperschaftsteuererklärung abgeben möge, beinhalten ebenfalls das Kürzel „K2“.

Dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2023 keine im Rahmen der Veranlagung zu erfassenden Einkünfte erzielte, ergibt sich aus dem im Schätzungsweg erlassenen Körperschaftsteuerbescheid sowie der „Leermeldung“ der Beschwerdeführerin, die in dieser Hinsicht übereinstimmen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig ist, ob die Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Körperschaftsteuererklärung gegenüber der Beschwerdeführerin zu Recht erfolgte.

Bei der Beschwerdeführerin, der *****Bf1***** incorporiert dem *****Stift*****, handelt es sich um eine Einrichtung der katholischen Kirche, die bereits vor dem 1. Mai 1934 – somit vor Inkrafttreten des Konkordats zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich – nach kanonischem Recht errichtet war.

Gemäß Art II des Konkordats, BGBl II Nr. 2/1934, genießt die katholische Kirche in Österreich öffentlich-rechtliche Stellung. Ihre einzelnen Einrichtungen, welche nach dem kanonischen Rechte Rechtspersönlichkeit haben, genießen Rechtspersönlichkeit auch für den staatlichen Bereich, insoweit sie bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Konkordates in Österreich bestanden haben.

Die Beschwerdeführerin ist daher eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig ist und nur mit ihren Einkünften gemäß § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 der Körperschaftsteuer unterliegt.

Da die Beschwerdeführerin im Jahr 2023 keine (zu veranlagenden) Einkünfte erzielte, war sie gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 42 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich nicht zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2023 verpflichtet. Eine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung unabhängig von den in diesem Jahr erzielten Einkünften besteht jedoch, wenn die belangte Behörde zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung auffordert. Eine solche Aufforderung kann gemäß § 133 BAO auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde der Beschwerdeführerin am 4. April 2024 den Vordruck einer Körperschaftsteuererklärung zugesendet und sie auf diese Weise zur Abgabe einer diesbezüglichen Erklärung aufgefordert.

Eine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung ist eine mit Zwangsstrafe erzwingbare verfahrensleitende Verfügung. Wird eine Person zur Einreichung einer Abgabenerklärung aufgefordert, dann besteht eine Verpflichtung zur Abgabe einer Abgabenerklärung auch dann, wenn sie die Rechtsansicht vertritt, nicht abgabepflichtig zu sein (vgl. VwGH vom 26. Jänner 1998, 97/17/0035).

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (vgl. VwGH vom 16. Februar 1994, 93/13/0025, sowie vom 12. Juni 2024, Ra 2023/13/0017).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, es sei ihr unmöglich gewesen, die Anordnung des Finanzamtes zu erfüllen, da für sie als beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaft die Steuererklärung nur mittels Vordruck „K3“ und nicht unter Verwendung des angeführten Vordrucks „K2“ abgegeben werden könne. Diesem Vorbringen ist Folgendes zu entgegnen: Der Beschwerdeführerin ist dahingehend zuzustimmen, dass für die Körperschaftsteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige der Vordruck „K3“ vorgesehen ist, die belangte Behörde der Beschwerdeführerin allerdings des Vordruck „K2“ übermittelt hat und das Kürzel „K2“ als Verweis in den weiteren Bescheiden betreffend die Durchsetzung der Erklärungspflicht verwendet hat. Die Aufforderung der belangten Behörde begründet jedoch die Verpflichtung für die Beschwerdeführerin eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben, nicht aber die Verpflichtung, dafür den spezifischen Vordruck, den die belangte Behörde hierfür übermittelt hat, zu verwenden.

Nach § 133 Abs 2 BAO sind Abgabenerklärungen grundsätzlich unter Verwendung der amtlichen Vordrucke abzugeben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet dies jedoch nicht, dass bei einer Nichtverwendung der amtlichen Vordrucke der Erklärungspflicht nicht nachgekommen worden wäre (vgl. VwGH vom 27. Oktober 1988, 87/16/0161). Wenn jedoch selbst bei einer Nichtverwendung des amtlichen Vordrucks die Erklärungspflicht erfüllt werden kann, ist daraus zu schließen, dass von der Erklärungspflicht umso weniger zwingend umfasst ist, dass ein hierfür nicht vorgesehener Vordruck für die Abgabe der Erklärung verwendet werden müsste. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Aufforderung zur Abgabe einer Erklärung durch die Übermittlung dieses (für die Beschwerdeführerin als beschränkte Körperschaftssteuerpflichtige nicht vorgesehenen) Vordrucks erfolgt ist.

Die Beschwerdeführerin hätte ihre Erklärungspflicht durch Verwendung des hierfür vorgesehenen Vordrucks „K3“ (wie sie es schließlich mit Eingabe vom 2. Mai 2025 gemacht hat) oder durch Übermittlung einer Abgabenerklärung in anderer Form erfüllen können. Die von der belangten Behörde verlangte Leistung war der Beschwerdeführerin daher nicht unmöglich.

Gemäß § 111 Abs 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, die Befolgung ihrer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnungen zur Erbringung von Leistungen, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lassen, durch Verhängung einer Zwangsstrafe zu erzwingen. Zu solchen Leistungen gehört auch die elektronische Übermittlung von Anbringen und Unterlagen, wenn eine diesbezügliche Verpflichtung besteht.

Nach § 111 Abs 2 BAO muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistungen aufgefordert werden.

Im gegenständlichen Fall ist die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung zur Abgabe der Körperschaftsteuerklärung nicht fristgerecht nachgekommen und erfüllte diese auch nicht innerhalb der von der belangten Behörde - unter gleichzeitiger Androhung der gegenständlichen Zwangsstrafe - gesetzten Nachfrist. Auch im Zeitpunkt der Festsetzung der gegenständlichen Zwangsstrafe war die Abgabe der Erklärung noch nicht erfolgt.

Daraus ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Verhängung einer Zwangsstrafe erfüllt waren und die belangte Behörde die Zwangsstrafe dem Grunde und der Höhe nach in ihrem Ermessen festsetzen konnte (vgl. VwGH vom 22. Februar 2000, 96/14/0079). Gemäß § 20 BAO müssen sich 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. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl. VwGH vom 29. September 2011, 2008/16/0087).

Zweck der Zwangsstrafe ist es, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (Ritz, BAO⁸, § 111 Rz 1). Unter die im Gesetz genannten „gesetzlichen Befugnisse“ fällt auch die Abgabe von Steuererklärungen (vgl. VwGH vom 28. Oktober 1998, 98/14/0091; vom 20. März 2007, 2007/17/0063, sowie vom 24. Mai 2007, 2006/15/0366).

Gemäß § 111 Abs 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von € 5.000, -- nicht übersteigen. Hinsichtlich der Höhe der Zwangsstrafe spricht die Zweckmäßigkeit grundsätzlich für eine deutlich spürbare Höhe.

Die belangte Behörde hat eine Zwangsstrafe in Höhe von € 500, -- , somit in Höhe von 10% des Höchstbetrages, festgesetzt.

Bei der Ermessensübung hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Strafe ist bei Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung unter anderem die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen zu berücksichtigen (vgl. UFS vom 4. Oktober 2005, RV/1443-W/05; vom 17. Juli 2009, RV/1288-W/09; sowie vom 9. September 2009, RV/2885-W/09; BFG vom 6. September 2019, RV/5100011/2017, sowie vom 21. Juni 2023, RV/7101582/2022). Im gegenständlichen Fall hat sich sowohl aus der von der belangten Behörde durchgeführten Schätzung als auch aus der von der Beschwerdeführerin abgegebenen „Leermeldung“ keine Abgabennachforderung ergeben.

Weiters ist für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, dass – auch wenn die Zusendung eines „falschen“ Vordrucks die Beschwerdeführerin nicht von der Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung entbindet – dies geeignet sein kann, Zweifel zu begründen, wie dieser Verpflichtung nachzukommen ist.

Hingegen ist ebenfalls zu bedenken, dass die Frist zur Einreichung der Abgabenerklärung auf Ansuchen der Beschwerdeführerin verlängert wurde und die Beschwerdeführerin vor Festsetzung der Zwangsstrafe mehrfach erfolglos zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert wurde.

Bei Abwägung der angeführten Umstände im Beschwerdefall kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Festsetzung einer Zwangsstrafe dem Grunde nach nicht unbillig ist, der Höhe nach aber eine Reduktion auf € 250, -- Euro gerechtfertigt erscheint.

Es war daher 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.

Das vorliegende Erkenntnis folgt hinsichtlich der maßgebenden Rechtsfragen, wann und in welcher Form eine Abgabenerklärung abzugeben ist, der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Der Frage der Rechtmäßigkeit einer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Ermessensübung kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu, da ihr über den konkreten Einzelfall hinaus keine Bedeutung zukommt.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 6. Oktober 2025