

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adresse, vertreten durch Vertreterin, Adresse-Vertreterin, über die Beschwerde vom 21. Juli 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Juli 2025 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe zu Recht:

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

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

Nachdem der steuerlich vertretene Beschwerdeführer (im Folgenden „Bf.“) seine Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2023 nicht rechtzeitig eingereicht hatte, drohte die belangte Behörde mit Bescheid vom 10. Mai 2025 eine Zwangsstrafe iHv insgesamt EUR 300,00 an und setzte für die Einreichung der Abgabenerklärungen eine Nachfrist bis zum 17. Juni 2025.

In Folge erging der angefochtene Bescheid, gegen den Beschwerde erhoben wurde. In der Beschwerde führte die steuerliche Vertreterin des Bf. aus, sie hätten am 10. Mai 2025 138 Androhungen einer Zwangsstrafe mit einer Frist bis zum 17. Juni 2025 vorgeschrieben bekommen, trotz einer Menge bevorstehender Feiertage. Es seien also 25 Arbeitstage zur Verfügung gestanden, um 138 Erklärungen abzugeben. Das seien fünf pro Tag. Daneben seien die Bilanzen für das Jahr 2024 für Banken zu machen, Klientenbesprechungen abzuhalten, etc. Das sei keine angemessene Frist. Es sei von Anfang an klar gewesen, dass das nicht schaffbar sei. Trotzdem hätten sie 70 davon geschafft. Bei der Verlängerung der letzten offenen Erklärungen habe sie ersucht, keine Zwangsstrafen vorzuschreiben, weil sie nicht mutwillig

nicht abgäben, sondern es einfach nicht schafften. Dennoch seien Strafen von insgesamt EUR 4.000,00 vorgeschrieben worden. Das sei insofern ärgerlich, als die Erklärungen fertig seien, sie aber noch auf die Unterschrift der Klienten gewartet hätten. Als Beweis dafür gäbe sie die Erklärungen auch ohne Unterschrift ab und hoffe, dass der Klienten [sic] nicht noch Änderungen wünsche. Es werde daher um Aufhebung des Bescheids ersucht, weil kein Vergehen begangen worden sei, sondern auf Grund der unrealistischen Zeitvorgaben die Fristen nicht einhaltbar seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Juli 2025 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus, die Androhung von Zwangsstrafen zur Erzwingung der Einreichung der Steuererklärungen U1 und E1 für 2023 von jeweils EUR 150,00 sei am 10. Mai 2025 an den Bf. zugestellt worden. Da der Bf. trotz Androhung einer Zwangsstrafe in Höhe von insgesamt EUR 300,00 unter Setzung einer Nachfrist bis zum 17. Juni 2025 die zu erzwingenden Handlungen binnen dieser Frist nicht gehörig erstattet habe, sei die Festsetzung einer Zwangsstrafe dem Grunde nach rechtmäßig. Da der Bf. ausreichend Zeit gehabt habe, die zu erzwingende Handlung nachzuholen, erscheine die Festsetzung der Zwangsstrafe auch nicht unbillig, zumal der Bf. trotz Festsetzung der Zwangsstrafe die zu erzwingende Handlung bis dato noch immer nicht vorgenommen habe. Im gegenständlichen Sachverhalt sei ferner zu berücksichtigen, dass der Bf. die zu erzwingende Handlung bereits hätte vornehmen müssen. Aufgrund der Verpflichtung zur Abgabe von Abgabenerklärungen in der Vergangenheit sei der Bf. auch nicht erstmalig damit konfrontiert. Festzustellen sei, dass im Jahr 2023 trotz bestehender Verpflichtung keine Steuererklärungen eingereicht worden seien. Der Bf. sei daher bereits wiederholt mit der Abgabe der Steuererklärungen säumig, das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei sei bei der Ermessensübung entsprechend zu berücksichtigen. Die Verhängung der Zwangsstrafe iHv EUR 150,00 pro unterlassene Steuererklärung (3% des möglichen Höchstbetrages von EUR 5.000,00) stelle daher keine Ermessensüberschreitung dar. Zu dem geltend gemachten Vorbringen einer nicht angemessenen Frist sei festzustellen, dass gewillkürte Vertreter (§ 83 BAO) lediglich ermächtigt, aber nicht der Abgabenbehörde gegenüber verpflichtet seien, die den Vertretenen treffenden Verpflichtungen zu erfüllen. Ihnen gegenüber dürfe daher zur Erzwingung den Vertretenen treffender Verpflichtungen keine Zwangsstrafe verhängt werden. Dies bedeute jedoch umgekehrt auch, dass Gründe betreffend diese Vertreter wie etwa Arbeitsüberlastung, Feiertage oder ähnliches nicht entschuldigend auf die von ihnen Vertretenen rückwirken könnten. Es wäre dem Bf. unbenommen geblieben, sich angesichts einer etwaigen Arbeitsüberlastung seiner Vertreterin die Abgabenerklärungen selbst zu erstellen oder sich rechtzeitig anderweitige Unterstützung zu sichern.

Die Beschwerdeverentscheidung wurde per RSb-Brief übermittelt. Die Verständigung über die Hinterlegung eines behördlichen Dokuments enthält keine Unterschrift einer übernehmenden Person.

Im Vorlageantrag vom 3. September 2025 wurde geltend gemacht, die Beschwerdeentscheidung sei am 3. August 2025 eingelangt. Darüber hinaus wurde insbesondere ausgeführt, die steuerliche Vertreterin des Bf. habe versucht zu erklären, dass sie sich redlich bemühten, die Erklärungen so schnell wie möglich abzugeben. Die belangte Behörde könne nicht jede Erklärung einzeln betrachten. In die Beurteilung müsse einbezogen werden, ob Ignoranz im Spiel sei oder die Abgabe der Erklärung überhaupt in der Form möglich sei. Die Zielerreichung sei im gegenständlichen Fall nicht möglich. Aus dem Grund sei die Verschreibung der Zwangsstrafe unbillig und unverhältnismäßig. Das OGH-Urteil, wonach sich der Klient die Steuererklärung selbst machen könne oder sich die steuerliche Vertreterin neue Mitarbeiter suchen könne, sei längst überholt. Diese Urteile seien aus einer Zeit vor Corona. Durch Corona seien sie mit ihren Erklärungen um ein Jahr zurückgerutscht. Lockdowns und ständige Betreuung der Klienten, deren wirtschaftliches Überleben zu retten gewesen sei, hätten viel Zeit gekostet und seit Corona gäbe es auch keine Fachkräfte mehr. Alle Argumente in dem Urteil entsprächen nicht mehr der Realität. Vor drei Wochen habe sie einen Klienten gebeten, seine Steuernummer direkt beim Finanzamt zu beantragen. Dort sei er nach Hause geschickt worden mit den Worten, er solle sich eine Steuerberaterin nehmen, soweit zu den Argumenten der belangten Behörde.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor. Sie beantragte die Zurückweisung des Vorlageantrags als verspätet und in eventu die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Nachdem der steuerlich vertretene Bf. seine Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2023 nicht rechtzeitig eingereicht hatte, drohte die belangte Behörde mit Bescheid vom 10. Mai 2025 eine Zwangsstrafe iHv insgesamt EUR 300,00 an und setzte für die Einreichung der Abgabenerklärungen eine Nachfrist bis zum 17. Juni 2025.

Der Bf. reichte die Abgabenerklärungen bis zum Ende der Nachfrist nicht ein, weshalb die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid entsprechend der Androhung erließ. Nachdem der Bf. dagegen Beschwerde erhoben hatte, erging am 23. Juli 2025 eine Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde, die am 3. August 2025 beim Bf. zu Händen seiner steuerlichen Vertreterin einlangte. Der Vorlageantrag des Bf. vom 3. September 2025 wurde der belangten Behörde am selben Tag per Fax gesendet.

Der Bf. hatte es bereits verabsäumt, die Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2021 rechtzeitig einzureichen, weshalb die Einkommen- und Umsatzsteuer für dieses Jahr gemäß den Bescheiden vom 26. Februar 2024 im Schätzungsweg ermittelt wurden.

Im Mai 2025 ergingen in Bezug auf Klientinnen und Klienten der steuerlichen Vertreterin des Bf. 138 Bescheide, mit denen Zwangsstrafen angedroht wurden.

Die belangte Behörde setzte die Einkommen- und Umsatzsteuer 2023 des Bf. mit Bescheiden vom 18. August 2025 fest, nachdem seine Erklärungen am 17. August 2025 elektronisch eingelangt waren. Daraus ergibt sich ein Einkommen des Bf. iHv EUR 2.599,50 und eine Abgabengutschrift iHv EUR 2.112,00. Auch hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2023 erhielt der Bf. eine Abgabengutschrift.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist in weiten Teilen unstrittig und ergibt sich aus dem vorgelegten Beschwerdeakt. Dass der Bf. es verabsäumt hatte, die Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2021 rechtzeitig einzureichen und in Folge eine Ermittlung der Einkommen- und Umsatzsteuer im Schätzungsweg erfolgte, ergibt sich aus den Bescheiden vom 26. Februar 2024 hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 2021, die im Abgabensinformationssystem abrufbar sind. Der Zeitpunkt der Einreichung der Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2023 sowie die Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2023 sind ebenso im Abgabensinformationssystem ersichtlich.

Strittig ist, wann die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 23. Juli 2025 zugestellt wurde.

Diese Beschwerdeentscheidung wurde per RSb-Brief übermittelt. Auf der aktenkundigen Verständigung über die Hinterlegung eines behördlichen Dokuments ist vermerkt, dass die Beschwerdeentscheidung am 28. Juli 2025 übernommen wurde. Da diese Verständigung jedoch keine Unterschrift einer übernehmenden Person enthält, liegt ein Zustellnachweis iSd § 22 ZustG nicht vor (vgl. VwGH 28.10.1993, 93/18/0274). Deshalb und da die belangte Behörde keinen anderweitigen Nachweis der Zustellung vorlegte, ist – unter Zugrundelegung der Angaben im Vorlageantrag – davon auszugehen, dass die Beschwerdeentscheidung am 3. August 2025 zugestellt wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I: Abweisung

Gemäß § 111 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden 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.

Bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, muss der Verpflichtete nach § 111 Abs. 2 leg. cit. 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.

Wer „Verpflichteter“ iSd § 111 Abs. 2 BAO ist, bestimmt sich nach der Pflicht, deren Erfüllung mit Androhung bzw. mit Ausspruch der Zwangsstrafe durchgesetzt werden soll (VwGH 19.4.2018, Ra 2016/15/0030). Dies ist im gegenständlichen Fall der Bf. selbst und nicht seine steuerliche Vertreterin, welche als gewillkürte Bevollmächtigte lediglich ermächtigt ist, die den Vertretenen treffenden Verpflichtungen zu erfüllen (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 111 BAO Rz 15).

Der Zweck der Zwangsstrafe liegt nicht in der 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).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0366). Dies ergibt 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.

Die Verhängung der Zwangsstrafe ergeht als Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO. Diese ist nach Billigkeit – unter Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei – und nach Zweckmäßigkeit – unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Einbringung der Abgaben – zu treffen. Das Ermessen bezieht sich sowohl auf die Festsetzung dem Grunde wie auch der Höhe nach (vgl. zB VwGH 22.2.2000, 96/14/0079).

Bei der Ermessensübung sind u.a. das bisherige die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten betreffende Verhalten der Partei, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen bei Zwangsstrafe wegen Nichteinreichung der Abgabenerklärung sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 111 BAO Rz 10).

Der Bf. reichte bereits für das Jahr 2021 die Abgabenerklärungen nicht rechtzeitig ein, weshalb die Einkommen- und Umsatzsteuer für dieses Jahr gemäß den Bescheiden vom 26. Februar 2024 im Schätzungsweg ermittelt wurden.

Hinsichtlich des Grades des Verschuldens ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) zu berücksichtigen. Demnach sind

gerade bei Vorliegen eines erhöhten Arbeitsaufwandes konkrete Maßnahmen zu setzen, um die Einhaltung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen sicherzustellen (vgl. dazu VwGH 27.9.2012, 2009/16/0098), damit zumindest nur von einem minderen Grad des Versehens ausgegangen werden kann. In der Beschwerde wurde auf die Arbeitsüberlastung der steuerlichen Vertreterin hingewiesen und im Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass ein redliches Bemühen bestehe, die Erklärungen so schnell wie möglich abzugeben. Die Beschwerde und der Vorlageantrag lassen jedoch nicht erkennen, ob und welche konkreten Maßnahmen im Zusammenhang mit der beschwerdegegenständlichen Angelegenheit gesetzt wurden, die geeignet gewesen wären, das fristgerechte Einbringen der Steuererklärungen des Bf. zu gewährleisten. Dem Vorbringen der steuerlichen Vertreterin, dass keine Fachkräfte verfügbar seien, ist entgegenzuhalten, dass in diesem Fall nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes die Zahl der Klientinnen und Klienten den vorhandenen Ressourcen anzupassen ist (BFG 17.10.2016, RV/7104782/2016, sowie BFG 4.12.2025, RV/7103897/2025). Somit kann sich die ins Treffen geführte Arbeitsüberlastung der steuerlichen Vertreterin im Rahmen der Ermessensübung nicht zu Gunsten des Bf. auswirken.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2025 drohte die belangte Behörde eine Zwangsstrafe iHv insgesamt EUR 300,00 an und setzte eine Nachfrist bis zum 17. Juni 2025. Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Diese Abgabenerklärungen sind bis Ende des Monats Juni einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Somit wäre der Bf. verpflichtet gewesen, seine Abgabenerklärungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2023 bis spätestens Ende Juni 2024 einzureichen. Vor dem Hintergrund, dass dem Bf. zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheids der belangten Behörde vom 10. Mai 2025 bereits eine beträchtliche Säumigkeit vorzuwerfen war, kann die mit diesem Bescheid gesetzte fünfwöchige Frist nicht als unangemessen kurz angesehen werden (vgl. VwGH 9.12.1992, 91/13/0204).

Wenngleich der Bf. letztendlich Abgabengutschriften erhielt und seine wirtschaftlichen Verhältnisse auf Grund seines Einkommens iHv EUR 2.599,50 im Jahr 2023 als ungünstig zu bewerten sind, erfolgte die Ausübung des Ermessens im Sinne einer Verhängung einer Zwangsstrafe angesichts des Zwecks von § 111 BAO sowie der sonstigen Umstände im Ergebnis zu Recht.

Zur Höhe der verhängten Zwangsstrafe ist auszuführen, dass diese sich mit insgesamt EUR 300,00 im unteren Bereich des möglichen Rahmens von bis zu EUR 5.000,00 bewegt. Deshalb und unter Bedachtnahme auf den Zweck von § 111 BAO erscheint auch die verhängte Höhe der Zwangsstrafe ungeachtet der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. angemessen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II: Revision

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

Da sich das Erkenntnis auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt, war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 9. März 2026