

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden***Ri***, den Richter ***Ri1*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** und über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, diese vertreten durch ***Stb1***, *X* Anschr1, vom 5. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Juni 2024 betreffend Festsetzung einer Zwangsstrafe wegen Nichtabgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2021, ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. April 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 27.04.2024 wurde der Beschwerdeführerin (Bf) zur Kenntnis gebracht, dass sie ihre Umsatz- sowie Einkommensteuererklärung für 2021 bis dato nicht eingereicht habe, wiewohl die Frist zur Einreichung bereits verstrichen sei. Das Finanzamt setzte der Bf eine Nachfrist zur Erklärungsabgabe, und zwar jeweils zum 05.06.2024. Gleichzeitig wurde der Bf angedroht, dass im Falle einer Nichtabgabe der beiden Erklärungen eine Zwangsstrafe von Euro 300,00 (Euro 150,00 je Erklärung) verhängt werde. Diese Mitteilung stelle eine Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO dar.

Die Bf ließ die eingeräumte Frist verstreichen. So wurden weder eine Umsatzsteuer- noch eine Einkommensteuererklärung beim Finanzamt eingereicht.

Mit Bescheid vom 28.06.2024 setzte die belangte Behörde die angedrohten Zwangsstrafen fest. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass eine bescheidmäßige Festsetzung

erforderlich gewesen sei, weil die beiden Steuererklärungen nicht innerhalb der aufgetragenen Frist eingereicht worden seien.

In der am 03.08.2024 fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurde zusammengefasst ausgeführt, dass die Leistungsverpflichteten aus der Anordnung klar und zweifelsfrei erkennen können müssen, was von ihnen verlangt werde und die Abgabenbehörde die gesetzlichen Bestimmungen anzuführen habe, auf die sich ihr Leistungsbegehren stützt. Im Bescheid über die Festsetzung der Zwangsstrafe fehle es an der Bezeichnung des unter Zwang gestellten Leistungsbegehrens. Zudem sei der Bescheid mangels ausreichender Ermessensbegründung rechtswidrig. Die Abgabenbehörde habe außerdem bereits bestätigt, dass ein internes EDV-Problem vorliege und die Strafe daher auch nicht zu begleichen sei. Es werde die ersatzlose Aufhebung des Bescheids begehrt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.08.2024 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die von dem Bf zu erbringende nicht vertretbare Leistung sei mit der Aufforderung, die bisher nicht abgegebene Einkommensteuererklärung 2021 bis zum 05.06.2024 einzureichen, im Bescheid vom 27.04.2024 über die Androhung einer Zwangsstrafe zweifelsfrei und ausreichend determiniert worden. Auch sei die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe aus dem Bescheid klar ersichtlich gewesen und die Frist zur Einreichung der Erklärung mit fünf bis sechs Wochen völlig ausreichend bemessen worden. Den Ausführungen des Bf sei zuzustimmen, dass das Ermessen im angefochtenen Bescheid nicht ausreichend begründet worden sei, jedoch bestehe die Möglichkeit diesen Mangel im Zuge des Rechtsmittelverfahrens zu sanieren. In der Beschwerdeverentscheidung führt die Abgabenbehörde die Kriterien der Ermessensausübung bei Verhängung einer Zwangsstrafe detailliert aus und kommt zusammengefasst zu dem Ergebnis, dass die Verhängung der Strafe der Zweckmäßigkeit und Billigkeit entspricht. Zu den in der Beschwerde behaupteten EDV-Problemen der Finanzverwaltung wird angemerkt, dass es im Zuge einer Systemumstellung fallweise tatsächlich zu ungerechtfertigten Androhungen von Zwangsstrafen gekommen sei. Auf den gegenständlichen Fall treffe dieser Umstand allerdings nicht zu. Die Verhängung der Zwangsstrafe sei aufgrund der Nichtabgabe der beiden Steuererklärungen 2021 zu Recht erfolgt.

Mit Datum 02.10.2024 stellte die Bf einen Vorlageantrag und beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat. Es wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung aufgrund von EDV-Problemen reihenweise Bescheidaufhebungen verfügt habe. Weiters monierte die Bf, dass der Bescheid des Finanzamtes keine Benennung des bescheiderlassenden Organes (Referenten) enthalte.

Die Beschwerde wurde dem Verwaltungsgericht am 22.01.2025 zur Entscheidung vorgelegt.

Am 23.04.2026 wurde die mündliche Verhandlung durchgeführt. Weder die Bf noch ihr steuerlicher Vertreter sind zu dieser erschienen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf erzielte im Jahr 2021 (wie auch in den Vor- und Nachjahren) neben ihren Dienst Einkünften auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit Bescheid vom 27.04.2024 wurde die Bf durch das Finanzamt aufgefordert bis zum 05.06.2024 eine Einkommen- sowie Umsatzsteuererklärung für 2021 einzureichen. Für den Fall der Nichtbefolgung dieser Anordnung wurde die Verhängung einer Zwangsstrafe in Höhe von Euro 150,00 (je nicht eingereichter Erklärung), sohin Euro 300,00, angedroht. Dieser Bescheid wurde der steuerlichen Vertretung am 30.04.2024 postalisch mittels RSb-Sendung zugestellt.

In der Folge wurde mit Bescheid vom 28.06.2024 die angedrohte Zwangsstrafe in Höhe von insgesamt Euro 300,00 verhängt, da die Bf bis zu diesem Zeitpunkt weder die Umsatz- noch die Einkommensteuererklärung für 2021 eingereicht hatte. Dieser Bescheid wurde der steuerlichen Vertretung am 03.07.2024 mittels RSb-Sendung zugestellt.

Mit Datum 17.11.2024 reichte die steuerliche Vertretung die bislang ausständigen Steuererklärungen (USt- und ESt-Erklärung für 2021) im elektronischen Wege nach. Der Umsatzsteuerbescheid vom 24.02.2025 weist eine Zahllast iHv Euro 875,69, der Einkommensteuerbescheid eine Gutschrift von Euro 3.206 aus.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt, in welchem die verfahrensrelevanten Bescheide enthalten sind.

Die Zustellzeitpunkte der im Sachverhalt bezeichneten Bescheide mittels Rsb-Sendungen wurden von der Österreichischen Post AG an die Abgabenbehörde gemeldet und von dieser dem Gericht bestätigt (hybrider Rückschein). Die ordnungsgemäße Zustellung der Bescheide zur Androhung der Zwangsstrafe vom 27.04.2024 und zur Festsetzung der Zwangsstrafe vom 28.06.2024 wurden von der Bf nicht bestritten.

Aus dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ist ersichtlich, dass die Bf seit Jahren gewerbliche Einkünfte erzielt und aus diesem Grunde zur Abgabe einer Umsatz- und Einkommensteuererklärung verpflichtet ist.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 114 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Laut § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gemäß § 133 Abs 1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Ebenso bestimmt § 42 Abs 1 Z 1 EStG 1988, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) unter anderem dann abzugeben hat, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird.

Mit Bescheid vom 27.04.2024 wurde die Bf vom Finanzamt unter Androhung einer Zwangsstrafe ausdrücklich aufgefordert eine Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2021 einzureichen. Auf dieser Grundlage bestand daher für die Bf eine Verpflichtung zur Einreichung der genannten Erklärungen gemäß § 42 Abs 1 Z 1 EStG 1988.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eine Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung aufgrund der Aufforderung der Behörde unabhängig davon besteht, ob und in welcher Höhe Einkünfte vorliegen. Eine Rechtspflicht zur Abgabe der Steuererklärung besteht auch dann, wenn der Steuerpflichtige etwa der Meinung ist, nicht steuerpflichtig zu sein. Eine solche Aufforderung ist eine verfahrensleitende Verfügung, 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 (vgl ua VwGH 20.03.2007, 2007/17/0063). Da die Bf bereits seit Jahren eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, bestand für die belangte Behörde auch ein konkreter Anhaltspunkt für die Möglichkeit einer Abgabepflicht der unbeschränkt steuerpflichtigen Bf. Ein Ermessensmissbrauch durch die Aufforderung zur Erklärungsabgabe ist für den erkennenden Senat daher im gegenständlichen Fall nicht ersichtlich (vgl VwGH 24.3.1995, 91/17/0161).

Aufgrund der Aufforderungen der Behörde bestand für die Bf die Verpflichtung für das Jahr 2021 eine Umsatz- sowie Einkommensteuererklärung einzureichen.

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 Abs 2 leg cit muss der Verpflichtete, bevor eine Zwangsstrafe festgesetzt wird, unter Androhung der Zwangsstrafe mit Setzung einer angemessenen Frist zur Erbringung der von ihm verlangten Leistung aufgefordert werden. Die Aufforderung und die Androhung müssen, sofern keine Gefahr in Verzug besteht, schriftlich erfolgen. Die einzelne Zwangsstrafe darf den Betrag von Euro 5.000,00 nicht übersteigen (Abs 3 leg cit).

Zweck der Zwangsstrafe ist, die Abgabenbehörde bei Erreichung ihrer Verfahrensziele zu unterstützen und die Partei zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten zu verhalten (vgl ua VwGH 09.12.1992, 91/13/0204; 27.09.2000, 97/14/0112; 20.09.1988, 88/14/0066; 27.09.2000, 97/14/0112; 19.04.2018, Ra 2016/15/0030; 15.12.2022, Ra 2022/13/0023).

Die Einreichung von Abgabenerklärungen durch den bzw. Abgabepflichtige(n) kann mit Hilfe von Zwangsstrafen erzwungen werden (ua VwGH 20.09.1988, 88/14/0066; 28.10.1997, 97/14/0121). 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 leg cit.

Wenn die Bf die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides damit begründet, dass die Leistungsverpflichteten klar und zweifelsfrei erkennen müssten, was von ihnen verlangt werde, und die bloße Bezugnahme der Abgabenbehörde auf § 111 BAO nicht ausreiche, ist dazu festzustellen, dass die von der Bf zu erbringende Leistung im Bescheid vom 27.04.2024 über die Androhung einer Zwangsstrafe zweifelsfrei und ausreichend determiniert war. Ausdrücklich wurde diese aufgefordert die Umsatz- sowie Einkommensteuererklärung 2021 bis zum 05.06.2024 einzureichen. Auch die Höhe der bei Nichtbefolgung angedrohten Zwangsstrafe von je Euro 150,00 ist aus diesem Bescheid klar ersichtlich. Schließlich wurde die Frist, die der Bf zur Einreichung der Einkommensteuererklärung 2021 gesetzt wurde, mit etwa 5 Wochen ausreichend bemessen, wobei die Zwangsstrafe zudem erst mit Bescheid vom 28.06.2024, somit mehr als 8 Wochen nach der gegenständlichen Aufforderung, verhängt wurde.

Auf Grundlage des Bescheides vom 27.04.2024 konnte daher für die Bf nicht der geringste Zweifel bestehen, welche Leistung diese zu erbringen hatte und welche Konsequenzen mit der Nichtabgabe der Steuererklärung verbunden sein werden (vgl Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 111 S 320). Der Einwand der Rechtswidrigkeit mangels ausreichend definierten Leistungsbegehrens kann daher seitens des erkennenden Senates nicht nachvollzogen werden.

Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (ua VwGH 16.02.1994, 93/13/0025; 12.06.2024, Ra 2023/13/0017). Für

das Gericht ist aus dem vorliegenden Akt weder eine Unmöglichkeit noch die Unzumutbarkeit der Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2021 erkennbar und wurde dies durch die Bf auch nicht behauptet.

Zusammengefasst erfolgte die Verhängung der Zwangsstrafe somit dem Grunde nach zu Recht, weil nach der Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärungen 2021 und der Androhung einer Zwangsstrafe die beiden Abgabenerklärungen bis zur Festsetzung der Zwangsstrafe am 28.06.2024 nicht eingereicht wurden.

Die Festsetzung der Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 26.6.1992, 89/17/0010; 22.2.2000, 96/14/0079). Eine mangelnde Ermessensbegründung der Behörde kann im Beschwerdeverfahren saniert werden (vgl VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045). Dabei ist das Ermessen im Rahmen der von der Ermessen einräumenden Bestimmung vorgegebenen Kriterien, subsidiär im Rahmen der von § 20 BAO gezogenen Grenzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu üben. Unter anderem ist hierbei das bisherige Verhalten der Partei bei Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten, der Grad des Verschuldens der Partei, die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Abgabepflichtigen und die abgabenrechtliche Bedeutung der verlangten Leistung zu berücksichtigen (siehe Ritz/Koran, BAO7, § 111, Rz 10).

Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Hinsichtlich Zweckmäßigkeit liegt der Sinn der Zwangsstrafe im gegenständlichen Fall im Veranlagungsfortgang. Der Behörde soll ohne weitere Maßnahmen und Amtshandlungen ermöglicht werden, die Abgaben auf Grund der eingereichten Erklärungen festzusetzen. Im konkreten Fall verfolgt die Verhängung der Zwangsstrafe allein den Zweck, die Partei zur Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten zu verhalten.

Wie aus dem oben dargestellten Verfahrensablauf hervorgeht, bewegte die Aufforderung zur Abgabe der Erklärungen die Bf nicht dazu, diese Handlung vorzunehmen. Selbst die Verhängung der Zwangsstrafe veranlasste die Bf nicht dazu, die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2021 umgehend einzureichen. Erst am 17.11.2024, somit nahezu fünf Monate nach Verhängung der beiden Zwangsstrafen, wurden die ausständigen Steuererklärungen schlussendlich elektronisch eingereicht. Für den erkennenden Senat besteht kein Zweifel an einem konkreten Verschulden der Bf. Warum ihr bei den gegebenen Umständen kein Verschulden im Sinne eines vorwerfbaren Verhaltens anzulasten wäre, wurde von Seiten der Bf in keiner Weise begründet.

Die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen stellt nach Ansicht des erkennenden Senates kein im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens zu

berücksichtigendes Kriterium dar. Der Zweck der Zwangsstrafe besteht nämlich 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 die Abgabenerklärung gefordert wurde, vorgeschrieben werden (VwGH 20.3.2007, 2007/17/0063).

Zu Gunsten der Bf sind allerdings ihre schwache wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und der Umstand, dass keine identen Verhaltensweisen (Nichtabgabe einer Erklärung trotz Aufforderung) in der jüngeren Vergangenheit (die letzte Zwangsstrafen wurden 2018 verhängt und betrafen die Zeiträume 2014 und 2015) aktenkundig sind, zu berücksichtigen.

In Würdigung der oben genannten Umstände stellt sich die verhängte Zwangsstrafe in der Höhe von Euro 150,00 je nicht abgegebener Erklärung (entspricht lediglich 3% des gesetzlich vorgesehenen Höchstbetrages) auch unter Berücksichtigung der vorliegenden Milderungsgründe als äußerst gering und an der untersten Grenze liegend dar. Da auch die Androhung keine Wirkung zeigte, stand zudem kein gelinderes Mittel als die Festsetzung einer Zwangsstrafe zur Verfügung.

Abschließend ist zu dem Vorbringen in den Rechtsmittelschriftsätzen, es sei seitens der Finanzverwaltung mehrfach bestätigt worden, dass es sich "hier" um "ein generelles EDV-Problem" aufgrund einer Systemumstellung handle (wobei mit "hier" offensichtlich die mangelhafte Begründung der Ermessensübung im angefochtenen Bescheid gemeint ist), auszuführen, dass die mangelhafte Begründung der Ermessensübung im gegenständlich angefochtenen Bescheid im Zuge des Rechtsmittelverfahrens saniert wurde. Weiters ist festzuhalten, dass - sollte es tatsächlich zu einem rechtswidrigen Verhalten der Abgabenbehörde in anderen Fällen gekommen sein (das Finanzamt hat in seiner Beschwerdeentscheidung ausgeführt, dass es aufgrund einer IT-Umstellung der Finanzverwaltung in der Vergangenheit zu ungerechtfertigten Androhungen von Zwangsstrafen gekommen sei, weshalb in weiterer Folge keine Zwangsstrafenfestsetzungen vorgenommen worden seien) - aus einem rechtswidrigen Verhalten einer Behörde kein Rechtsanspruch abgeleitet werden kann. Da die Behörde vielmehr verpflichtet ist, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. Ritz/Koran, BAO Kommentar, § 114 Rz 9) und im gegenständlichen Fall aufgrund des nicht fristgerechten Einreichens der genannten Abgabenerklärungen die Festsetzung der Zwangsstrafe nach erfolgter Androhung derselben dem Grunde und der Höhe nach zu Recht erfolgte, liegen die von der steuerlichen Vertretung monierten Verstöße gegen die Vorhersehbarkeit verwaltungsbehördlicher Entscheidungen und gegen den Gleichheitssatz nicht vor.

Der Einwand der Bf, die Beschwerdeentscheidung lasse den Namen des bescheiderlassenden Organwalters missen, vermag ebenso nicht zu verfangen. Eine derartige Namensnennung ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Der erkennende Senat beurteilt die im vorliegenden Fall verhängte Zwangsstrafe mit 3% der Höchststrafe von Euro 5.000,00 (je nicht erfolgter Steuererklärung) dem Grunde und der Höhe nach als angemessen. Was die Höhe der Zwangsstrafe anbelangt, so ist diese am unteren Ende des möglichen bzw. vertretbaren Ansatzes zu qualifizieren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Begründung nach § 25a (1) VwGG

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.

Der Frage der Rechtmäßigkeit einer auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht nehmenden Ermessensübung kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl zB VwGH 27.3.2019, Ra 2018/12/0022, mwN). Darüber hinaus folgt das gegenständliche Erkenntnis den Vorgaben des § 111 BAO hinsichtlich der dort geregelten Voraussetzungen für die Festsetzung einer Zwangsstrafe sowie der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor und ist daher die (ordentliche) Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Mai 2026