

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache der Beschwerdeführer, mit Adresse*, über die Beschwerde vom 7. November 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. November 2025 betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe zu Steuernummer xxxxx zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die *Zwangsstrafe* gem. § 111 BAO wird in Höhe von € 75,00 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. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz BF) wurde am 10.1.2025 von der Abgabenbehörde aufgefordert, die Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2024 bis längstens 30.6.2025 bei der Abgabenbehörde einzureichen.

Mangels Abgabe der Einkommensteuererklärung 2024 binnen offener Frist wurde der BF mit dem Bescheid über die Androhung einer Zwangsstrafe vom 4.9.2025 von der Abgabenbehörde erneut ersucht, die Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2024 bis 31.10.2025 einzureichen, da andernfalls eine Zwangsstrafe iHv. € 150,00 festgesetzt werde.

Der Bescheid über die Androhung einer Zwangsstrafe mit Datum 4.9.2025 wurde am 4.9.2025 in die Databox des BF zugestellt, am 7.11.2025 gelesen und folglich am 14.12.2025 gelöscht.

Mangels Abgabe der Einkommensteuererklärung 2024 binnen offener Frist erging am 5.11.2025 der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe.

Der Bescheid über die **Festsetzung einer Zwangsstrafe** vom 5.11.2025 wurde am 5.11.2025 in die Databox des BF zugestellt, am 7.11.2025 gelesen und folglich am 14.12.2025 gelöscht.

Der BF erhob fristgerecht **Beschwerde** und führte aus, dass im Jahr 2024 keine relevanten Einkünfte angefallen seien. Ein Zugang zu FinanzOnline sei wegen eines Aufenthalts im Ausland nicht möglich gewesen und sei dem BF nicht bewusst gewesen, dass eine Erklärung auch bei "Null-Einkünften" erforderlich sei. 2025 sei für den BF ein Auszeitjahr mit Reisen gewesen. Er sei vom 13.10. bis 06.11.2025 in Japan gewesen. Dort habe er eine E-Mail-Benachrichtigung zu FinanzOnline gesehen, habe sich aber nicht einloggen können, da SMS-Authentifizierung auf der SIM-Karte im Ausland nicht funktioniert habe. Eine Abgabe der Erklärung sei nach der Rückkehr nach Österreich erfolgt. An der verspäteten Abgabe treffe ihn kein Verschulden, da er durch "Unwissenheit als Neuling in dieser Veranlagung, technischer Zugangsprobleme im Ausland" an der Abgabe der Erklärung gehindert gewesen sei. Auch sei kein Schaden entstanden, da für 2024 "nichts zu versteuern" gewesen sei. Es werde der Antrag auf Aufhebung der Strafe von € 150,00 gestellt, hilfsweise Milderung sowie die Aussetzung der Einhebung bis zur Entscheidung. Im Anhang befinde sich das Flugticket für die Japanreise vom 13.10. bis 6.11.2025.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 21.11.2025 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Die Abgabenbehörde begründete ihre Entscheidung im Wesentlichen damit, dass der BF weder der Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2024 (mit Aufforderungsschreiben vom 10.1.2025) nachgekommen sei, noch durch die Androhung einer Zwangsstrafe vom 4.9.2025 zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2024 zu bewegen gewesen sei und die Zwangsstrafe sohin zu Recht mit Bescheid vom 7.11.2025 festgesetzt worden sei.

Mit Eingabe vom 25.11.2025 beantragte der BF die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte zusammengefasst aus, dass er leider versäumt habe, seine Steuererklärung frühzeitig abzugeben, und die Nachricht mit der Strafe habe er zu spät gelesen, da er Probleme beim Login hatte. Auf dem Postweg sei er über die Strafe nicht benachrichtigt worden. Es werde um Milderung der Strafe ersucht, da kein Schaden entstanden sei und er für das Jahr 2024 keine Steuern habe zahlen müssen.

Im **Vorlagebericht** wurde von der Abgabenbehörde in der Stellungnahme ergänzend ausgeführt, dass der BF am 10.1.2025 aufgefordert worden sei, die Einkommensteuererklärung bis 30.4.2025 bzw. bei Übermittlung via FinanzOnline bis 30.6.2025 einzureichen.

Die mit Bescheid vom 7.11.2025 festgesetzte Zwangsstrafe sei zuvor bescheidmäßig angedroht worden und sei sowohl die Androhung als auch die Festsetzung der Zwangsstrafe dem BF nachweislich zugekommen. Dem Argument des BF sich aufgrund eines Urlaubs keinen Zugang zu FinanzOnline verschafft haben zu können sei entgegenzuhalten, dass sowohl die Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2024 vom 10.1.2025 (mit Frist bis

30.6.2025) als auch der Bescheid betreffend die Androhung einer Zwangsstrafe vom 4.9.2025 (mit Nachfrist bis 13.10.2025) vor dem Urlaubsantritt des BF am 13.10.2025 diesem nachweislich zugegangen seien. Der Bescheid betreffend die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist dem BF am 5.11.2025 zugestellt worden. Laut eigenen Angaben endete dessen Auslandsaufenthalt mit 6.11.2025, also lediglich einen Tag nach erfolgter Zustellung des Bescheids und wurde das Rechtsmittel der Beschwerde am 7.11.2025, also bereits am auf die Rückkehr folgenden Tag, erhoben. Daraus folge für den gegenständlichen Fall, dass die Festsetzung der Zwangsstrafe mit Bescheid vom 7.11.2025, nach vorangegangener, erfolgloser bescheidmäßiger Aufforderung unter Androhung der Zwangsstrafe (§ 111 Abs. 2 BAO) vom 4.9.2025 dem Grunde und der Höhe nach zu Recht erfolgte, weshalb das Finanzamt Österreich die Abweisung der Beschwerde beantrage.

Mit **Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes** vom 3.3.2026 wurde die Abgabenbehörde aufgefordert, fehlende Unterlagen zu übermitteln und noch folgende nicht vorgelegte Unterlagen/Schreiben (d.s. *das Aufforderungsschreiben zur Abgabe der Einkommensteuererklärung sowie die Androhung der Zwangsstrafe vom 4.9.2025, Flugticket Japan*) nachzureichen. Weiters sollte die Abgabenbehörde das bisherige Verhalten des BF bei der Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten mitteilen und folgende Fragen beantworten: *Gibt es die Möglichkeit Abwesenheiten bei Finanzonline zu melden? Ist es grundsätzlich möglich sich aus dem Ausland bei FinanzOnline, einzuloggen? Der BF bringt vor eine E-Mail-Benachrichtigung zu FinanzOnline gesehen zu haben, konnte sich aber nicht einloggen (betrifft nur den Zeitraum in 13.10. bis 06.11.2025 in Japan und somit die Zustellung des Bescheides der Festsetzung der Zwangsstrafe). Weitere Zeitpunkte für Auslandsreisen des BF, insbesondere bei Zustellung der Aufforderung zur Abgabe einer Abgabenerklärung oder bei der Androhung der Zwangsstrafe sind nicht bekannt? Seit wann war die E-Mail-Benachrichtigung von Finanzonline beim BF aktiviert?*

Mit **Stellungnahme der Abgabenbehörde** vom 18.3.2026 wurde zusammengefasst mitgeteilt, dass eine Mailverständigung seit 19.1.2022 aktiviert sei. Die Meldung einer Ortsabwesenheit sei für Finanzonlineteilnehmer nicht vorgesehen. Es sei grundsätzlich möglich die Databox auch aus dem Ausland abzurufen. Weitere Zeitpunkte für Auslandsreisen des BF seien der Abgabenbehörde nicht bekannt. Aufforderungen zur Abgabe einer Abgabenerklärung oder Androhungen von Zwangsstrafen habe es bis auf die verfahrensgegenständliche Zwangsstrafe nicht gegeben. Betreffend die Einkommensteuer 2022 sei eine Mahnung vom 9.8.2024 vorhanden, in welcher der BF aufgefordert worden sei, den auf dessen Abgabenkonto aushaftenden und bereits vollstreckbaren Rückstand iHv. gesamt € 1.174,62 bis 28.8.2024 zu entrichten. Dieser Aufforderung sei der BF am 13.9.2024 nachgekommen, weshalb das Einbringungsverfahren mit 17.9.2024 beendet worden sei.

Die in der Beschwerde angeführten Flugtickets betreffend den Aufenthalt in Japan von 13.10.2025 bis 6.11.2025 lagen der Beschwerde de facto nicht bei, weshalb sie von Seiten der Abgabenbehörde nicht vorgelegt werden können.

Die Aufforderung, die Einkommensteuererklärung 2024 einzureichen, sei durch einen automationsunterstützten postalischen Erklärungsversand des Formulars E1 2024 am 10.1.2025 durch die Bundesrechenzentrum GmbH (BRZ) erfolgt, was für die Abgabenbehörde im System „dibe“ ersichtlich sei. Eine Abschrift dieser Aufforderung werde im System nicht gespeichert und liege der Abgabenbehörde somit nicht vor. Der BF hätte demnach bis 30.6.2025 Zeit gehabt, die E1 2024 bei der Abgabenbehörde einzureichen. Da der BF diese Frist ungenutzt verstreichen habe lassen, erging folglich der Bescheid über die Androhung einer Zwangsstrafe, in welchem dem BF eine Nachfrist bis 13.10.2025 zur Abgabe der Einkommensteuererklärung E1 2024 eingeräumt worden sei (im System „dibe“ als Nachfrist 13.10.2025 ersichtlich). Die Einräumung dieser Frist enthalte gleichzeitig die Androhung einer Zwangsstrafe iHv. € 150,00 für den Fall, dass der BF auch diese Frist ungenutzt verstreichen lassen würde. Beiliegend werde die Mahnung und Androhung der Zwangsstrafe vom 4.9.2025 übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF hatte seinen Hauptwohnsitz im beschwerdegegenständlichen Jahr 2024 durchgehend in Österreich. Der BF befand sich von 13.10. bis 6.11.2025 in Japan. Der BF ist FinanzOnline-Teilnehmer und hat nicht auf die elektronische Zustellung verzichtet.

Mit Aufforderung zur Abgabe einer Abgabenerklärung vom 10.1.2025 wurde der BF von der Abgabenbehörde aufgefordert, die Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2024 bis längstens 30.6.2025 bei der Abgabenbehörde einzureichen.

Mit dem Bescheid vom 4.9.2025 über die Androhung einer Zwangsstrafe wurde der BF (erneut) von der Abgabenbehörde ersucht, die Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2024 bis 31.10.2025 einzureichen, da andernfalls von der Abgabenbehörde eine Zwangsstrafe iHv. € 150,00 festgesetzt wird.

Der Bescheid über die Androhung einer Zwangsstrafe vom 4.9.2025 mit Nachfrist 13.10.2025 wurde am 4.9.2025 in die Databox des BF zugestellt, am 7.11.2025 gelesen und folglich am 14.12.2025 gelöscht.

Am 5.11.2025 wurde von der Abgabenbehörde der Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe in Höhe von € 150,00 erlassen und dem BF am 5.11.2025 in die Databox des BF zugestellt, am 7.11.2025 gelesen und folglich am 14.12.2025 gelöscht.

Die Einkommensteuererklärung wurde vom BF am 7.11.2025 elektronisch beim Finanzamt Österreich eingereicht.

Am 8.1.2026 erließ die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2024 und setzte die Einkommensteuer mit € 0,00 fest. Einkünfte lagen keine vor. Der Bescheid wurde elektronisch in die Databox am 9.1.2026 zugestellt.

Aufforderungen zur Abgabe einer Abgabenerklärung oder Androhungen von Zwangsstrafen hat es bis auf die verfahrensgegenständliche Zwangsstrafe nicht gegeben.

Betreffend die Einkommensteuer 2022 gab es eine Mahnung vom 9.8.2024, in welcher der BF aufgefordert wurde, den auf dessen Abgabenkonto aushaftenden und bereits vollstreckbaren Rückstand in Höhe von gesamt € 1.174,62 bis 28.8.2024 zu entrichten. Dieser Aufforderung kam der BF am 13.9.2024 nach, weshalb das Einbringungsverfahren mit 17.9.2024 beendet worden ist.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten und aus den im Verfahrensverlauf angeführten elektronischen Verwaltungsakten, den Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie dem Vorhalteverfahren des Bundesfinanzgerichtes mit der Abgabenbehörde.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gesetzliche Bestimmungen:

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

Gemäß § 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.

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.

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

Gemäß § 111 Abs. 3 BAO darf die einzelne Zwangsstrafe den Betrag von 5.000 Euro nicht übersteigen.

Gemäß § 97 Abs. 1 lit. a BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind, wobei die Bekanntgabe bei schriftlichen Erledigungen grundsätzlich durch Zustellung erfolgt.

Gemäß § 5b Abs. 1 FinanzOnline-Verordnung 2006 haben die Abgabenbehörden nach Maßgabe ihrer technischen Möglichkeiten Zustellungen an Empfänger, die Teilnehmer von FinanzOnline sind, elektronisch vorzunehmen.

Gemäß § 5b Abs. 2 FinanzOnline-Verordnung 2006 hat jeder an der elektronischen Zustellung Teilnehmenden in FinanzOnline eine E-Mailadresse anzugeben, wenn er über die elektronische Zustellung informiert werden möchte. Die Angabe einer unrichtigen, ungültigen oder gar keiner E-Mailadresse hindert nicht die wirksame Zustellung.

§ 5b Abs. 3 FinanzOnline-Verordnung 2006 sieht für andere Teilnehmer als bestimmte Unternehmer in FinanzOnline die Möglichkeit des Verzichtes auf die elektronische Form der Zustellung vor. Zu diesem Zweck ist ihnen bei ihrem ersten nach dem 31. Dezember 2012 erfolgenden Einstieg in das System unmittelbar nach erfolgreichem Login die Verzichtsmöglichkeit aktiv anzubieten. Die Möglichkeit zum Verzicht ist auch nach diesem Zeitpunkt jederzeit zu gewährleisten.

Gemäß § 98 Abs. 2 BAO gelten elektronisch zugestellte Dokumente als zugestellt, sobald sie in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt des Einlangens von Amts wegen festzustellen.

Gemäß § 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.

Rechtliche Würdigung:

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Zustellung des Bescheides vom 4.9.2025, mit dem der BF ersucht wurde, die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2024 nachzureichen und mit dem eine Zwangsstrafe in Höhe von € 150,00 angedroht wurde, elektronisch über FinanzOnline.

Nach den Sachverhaltsfeststellungen ist der BF FinanzOnline-Teilnehmer und hat nicht gemäß § 5b Abs. 3 FOnV 2006 auf die elektronische Zustellung verzichtet. Dass die belangte Behörde die Zustellung des Bescheides elektronisch veranlasst hat, erweist sich folglich als rechtmäßig.

Der Zeitpunkt, an dem die Daten in den elektronischen Verfügungsbereich des Empfängers gelangt sind (und damit gemäß § 98 Abs. 2 BAO als zugestellt gelten), ist bei FinanzOnline der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox, zu der der Empfänger Zugang hat. Auf das tatsächliche Einsehen der Databox durch den FON-Teilnehmer (zB Öffnen, Lesen oder Ausdrucken eines Bescheides) kommt es nicht an (vgl. VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023).

Der Zeitpunkt der Einbringung der Daten in die Databox ist auch dann der Zustellzeitpunkt, wenn die in § 5b Abs. 2 FOnV 2006 vorgesehene Information an der vom Teilnehmer angegebenen elektronischen Adresse unterblieben ist. Diese Information hat lediglich Service-Charakter (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 98 Rn 4 mwN.)

Dem Einwand des BF, dass er zwar eine E-Mail-Benachrichtigung zu FinanzOnline gesehen habe, sich aber nicht einloggen konnte, da SMS-Authentifizierung auf der SIM-Karte im Ausland nicht funktionierte verhilft dem BF nicht zum Erfolg, da wie oben ausgeführt, nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung der Zeitpunkt der Einbringung in die Databox der Zustellzeitpunkt ist.

Der Bescheid betreffend die Androhung einer Zwangsstrafe vom 4.9.2025 (mit Nachfrist bis 13.10.2025) wurde dem BF vor seinem Urlaubsantritt nachweislich zugestellt.

Der BF befand sich bei Zustellung der Androhung der Zwangsstrafe am 4.9.2025 in die Databox nicht im Ausland.

Auch bei Zugang der Aufforderung zur Abgabe einer Abgabenerklärung am 10.1.2025 befand sich der BF nicht im Ausland.

Grundsätzlich ist eine Verständigung des Empfängers per E-Mail gemäß § 5b Abs. 2 FOnV 2006 eine reine Serviceleistung, an die keine Rechtsfolge geknüpft ist.

Der BF wurde mehrmals aufgefordert, seine Abgabenerklärung einzureichen.

Die BF war gemäß § 42 Abs. 1 BAO verpflichtet eine Steuererklärung abzugeben, da er von der Abgabenbehörde (Finanzamt) dazu aufgefordert wurde.

Die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe war klar ersichtlich und wurde die Frist zur Nachholung der versäumten Handlung mit über einem Monat ausreichend bemessen (vgl. VwGH 9.12.1992, 91/13/0204).

Der BF hat trotz zulässiger und ordnungsgemäßer Aufforderung bis zum 7.11.2025 keine Erklärung abgegeben.

Entscheidend für die Zustellung ist allein der Zeitpunkt, in dem die Daten in der Databox einlangen. Damit erfolgte die Zustellung der Aufforderung zur Einreichung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2024 mit der Androhung der Zwangsstrafe wirksam am 4.9.2025 mit Nachfrist 13.10.2025, da diese am 4.9.2025 in die Databox des BF zugestellt wurde.

Die Vorschriften über die Abgabe der Steuererklärungen sind im EStG 1988 (§ 42) in die Vorschriften über die Veranlagung systematisch eingebettet. Unter Veranlagung versteht man das Verfahren, das auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ausgerichtet ist und mit einem die jeweilige Steuer festsetzenden Bescheid abgeschlossen wird. "Steuererklären" heißt, dem Finanzamt die für eine Veranlagung erforderlichen Grundlagen bekanntzugeben (vgl. VwGH 26.3.2014, 2013/13/0022 mwN).

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. Zur Erfüllung der im § 114 BAO bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde nach § 143 Abs. 1 BAO berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Die Festsetzung einer Zwangsstrafe ist rechtswidrig, wenn die verlangte Leistung unmöglich oder unzumutbar wäre (vgl. VwGH 12.06.2024, Ra 2023/13/0017).

Nach § 143 Abs. 2 BAO ist die Auskunft wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen. Die Verpflichtung zur Auskunftserteilung schließt die Verbindlichkeit in sich, Urkunden und andere schriftliche Unterlagen, die für die Feststellung von Abgabenansprüchen von Bedeutung sind, vorzulegen oder die Einsichtnahme in diese zu gestatten.

Aufsichtsmaßnahmen nach § 143 BAO dienen dazu, Informationen darüber zu gewinnen, ob ein Abgabenverfahren einzuleiten, weiterzuführen oder abzuschließen ist (vgl. VwGH 24.3.2021, Ra 2018/13/0062, mwN). Die Vorlage von Unterlagen kann dazu erforderlich sein, um das Bestehen oder Nichtbestehen einer Abgabepflicht feststellen zu können. Auch die Feststellung, ob tatsächlich eine Abgabepflicht besteht, erfordert die Mitwirkung des Betroffenen (vgl. VwGH 25.6.2002, 97/17/0333). Dass eine zur Vorlage von Unterlagen aufgeforderte Person die Rechtsansicht vertritt, nicht abgabepflichtig zu sein, steht der Verpflichtung zur Offenlegung nicht entgegen (vgl. VwGH 20.3.2007, 2007/17/0064).

Das Institut der Zwangsstrafe soll die Abgabenbehörde einerseits bei Erreichung ihrer Verfahrensziele unterstützen und andererseits die Abgabepflichtigen zur Einhaltung ihrer Obliegenheiten anhalten. Zur Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten gehört auch die

Abgabe von Steuererklärungen (vgl. VwGH 9.12.1992, 91/13/0204).

Die Zwangsstrafe ist keine Reaktion auf ein schuldhaftes Verhalten im Sinne einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit, sondern stellt eine Maßnahme zur Erzwingung einer auf Grund gesetzlicher Befugnisse getroffenen Anordnung dar.

Dem Einwand des BF, dass es dem BF nicht bewusst gewesen sei, dass eine Erklärung auch bei "Null-Einkünften" erforderlich sei ist entgegenzuhalten, dass er aufgefordert wurde eine Abgabenerklärung einzubringen. Die Unkenntnis des Gesetzes, wie auch eine irrige Gesetzesauslegung, müssen unverschuldet sein. Da es bei der Einhaltung der einen am Wirtschaftsleben Teilnehmenden obliegenden Sorgfaltpflicht einer Objektivierung durch geeignete Erkundigungen bedürfe, wäre es im gegenständlichen Fall geboten gewesen, eine rechtliche Auskunft bei der zuständigen Behörde, bei einer zur berufsmäßigen Parteienvertretung berechtigten Person oder bei gesetzlichen beruflichen Vertretungen (vgl. VwGH 16.11.1993, 93/07/0022) einzuholen. Da der BF diese selbst nach Aufforderung zur Abgabe nicht eingeholt habe, vermag er nicht mit seiner Unkenntnis des Gesetzes zu entschuldigen und sie die Unkenntnis der Vorschriften nicht von seiner Schuld zu befreien (vgl. VwGH 7.12.2021, Ra 2021/09/0243).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Einreichung von Abgabenerklärungen eine mittels Zwangsstrafe nach § 111 BAO erzwingbare Leistung dar (vgl. VwGH 24.05.2007, 2006/15/0366). Da der Festsetzung der Zwangsstrafe mit dem hier angefochtenen Bescheid eine Aufforderung bzw. Androhung im Sinne des § 111 Abs. 2 BAO voranging, sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Festsetzung der Zwangsstrafe dem Grunde nach erfüllt.

Die Verhängung einer Zwangsstrafe ist nur unzulässig, wenn die Leistung unmöglich, die Erfüllung unzumutbar oder bereits erfolgt wäre. Der maßgebliche Zeitpunkt für die Erbringung der angeordneten Leistung ist die Wirksamkeit (§ 97 BAO) des die Zwangsstrafe festsetzenden Bescheides (vgl. *Stoll*, BAO Handbuch 257). Die bescheidmäßige Festsetzung einer Zwangsstrafe ist somit unzulässig, wenn der Anordnung der Behörde (gleichgültig, ob fristgerecht oder nach Ablauf der bestimmten Frist) vor Zustellung des Festsetzungsbescheides entsprochen wurde (vgl. VwGH 22.04.1991, 90/15/0186). Da dies nicht der Fall war, hat die belangte Behörde die Beschwerde zu Recht als unbegründet abgewiesen.

Auch war die Höhe der angedrohten Zwangsstrafe aus der Androhung ersichtlich und wurde eine ausreichend lange Nachfrist zur Erklärungsabgabe von der Abgabenbehörde gesetzt. Eine Unmöglichkeit der Leistung oder Unzumutbarkeit der Erfüllung lag nicht vor.

Für einen Fortgang der Veranlagung und eine zeitgerechte Abgabenfestsetzung ist die fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen unerlässlich. Der Verwaltungsökonomie steht es entgegen, wenn die Finanzverwaltung die Abgabe der Steuererklärungen erst jeweils - teilweise mehrfach - urgieren muss.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 20.03.2007, 2007/17/0063; 20.09.1988, 88/14/0066) ist eine Aufforderung zur Einreichung einer Abgabenerklärung eine mit Zwangsstrafe erzwingbare 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.

Wird eine Person zur Einreichung einer Abgabenerklärung aufgefordert, dann besteht eine Verpflichtung zur Abgabe einer Abgabenerklärung auch dann, wenn diese die Rechtsansicht vertritt, nicht abgabepflichtig zu sein.

Sie wird auch in diesem Fall auf Grund der Aufforderung, die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen haben.

Auch die Höhe allfälliger Abgabennachforderungen stellt kein Kriterium dar, das im Zuge des bei der Festsetzung einer Zwangsstrafe auszuübenden Ermessens zu berücksichtigen ist, da diese erst auf Grundlage der Abgabenerklärung, deren Vorlage durch diese Maßnahme erzwungen werden soll, ermittelt werden kann. Die Zwangsstrafe dient nicht der Sanktion einer Steuerschuld, sondern der Durchsetzung der Erklärungspflicht.

Die Verhängung einer Zwangsstrafe liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 15.12.2022, Ra 2022/13/0023). Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei verstanden, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben. 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 26.03.2014, 2013/13/0022).

Die Abgabenbehörde hat im Bescheid begründend für das Ermessen ausgeführt, dass die Abgabenerklärung nicht innerhalb der im Bescheid genannten Frist erfolgt sei. In der Beschwerdeentscheidung wurde das Ermessen nicht begründet. Eine mangelnde Ermessensbegründung der Behörde kann im Beschwerdeverfahren saniert werden (vgl. VwGH 30.6.2015, 2012/15/0045).

Dieses Ermessen wird vom Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner umfassenden Kognitionsbefugnis im Sinne des § 279 Abs. 1 BAO unabhängig von der erstinstanzlichen Ermessensübung nochmals geübt.

Jedoch stellt die ursprünglich angedrohte Höhe der Zwangsstrafe auch für das Bundesfinanzgericht die Obergrenze dar (*Leitner in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*, Abgabenverfahren⁴, § 111 Rz 18 und 19; siehe auch VwGH 23.5.2012, 2011/17/0253).

Gemäß § 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. Unter Billigkeit ist die Bedachtnahme auf berechnigte Interessen der Partei zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen und ferner auch die Bedachtnahme auf die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung, somit die Verwaltungsökonomie (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, § 20 BAO Anm. 8 und 9).

Bei der Ermessensübung ist insbesondere zu berücksichtigen:

- 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 (Ritz/Koran, BAO⁸, § 111 Tz 10).

Ad 1) Des Weiteren ist auch das sonstige Verhalten der BF in Bezug auf die Einhaltung von Fristen in die Ermessensübung einzubeziehen: Die Ausführungen im Sachverhalt zur Einkommensteuer des Jahres 2022 sowie die Buchungen auf dem Steuerkonto des BF zeigen, dass die unterlassene Einkommensteuererklärung 2024 der bisher einzige Vorfall für die Festsetzung einer Zwangsstrafe war. Dies lässt auf ein grundsätzlich regelmäßiges Wohlverhalten der BF in Bezug auf die Einhaltung von Fristen schließen.

Ad 2) Die BF hat trotz erfolgter Veranlagungen in den Vorjahren und Erinnerungs- und Androhungsschreiben der Abgabenbehörde, erst nach Zwangsstrafenfestsetzung für das gegenständlichen Jahr, die Einkommensteuererklärung nachgeholt.

Ad 3) Zum Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe waren der belangten Behörde - mangels Abgabe der entsprechenden Abgabenerklärungen - weder die Höhe der allfälligen Abgabennachforderung noch die wirtschaftlichen Verhältnisse des BF bekannt. Die Einkommensteuererklärung wurde mit 0,00 festgesetzt. Die Höhe der Abgabennachforderung stellt jedoch 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.

Zu 4) und 5) Der BF bezog einen Teil des Jahres Arbeitslosengeld. Im Hinblick auf die Veranlagung der Einkommensteuer der Vorjahre (Einkommen des BF in Höhe von rund € 23.000,00 und Abgabengutschrift in Höhe von € 149,00 im Vorjahr) ist die Höhe der Zwangsstrafe an der unteren Grenze anzusetzen.

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.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist ein Betrag in Höhe der Hälfte des ursprünglich von der Abgabenbehörde festgesetzten Betrages unter Berücksichtigung der zuvor angeführten Ermessensüberlegungen des Bundesfinanzgerichtes ausreichend.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes konnten vom BF keine Gründe glaubhaft gemacht werden bzw. liegen keine Gründe vor, die den BF daran gehindert hätten, die abverlangte Erklärung bereits nach der diesbezüglichen Aufforderung einzureichen.

Es ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, dass es sich bei einer Zwangsstrafe lediglich um ein Pressionsmittel handelt, das eingesetzt werden soll, um eine gebotene Leistung herbeizuführen, nicht jedoch, um ein unrechtmäßiges Verhalten zu bestrafen (vgl. *Stoll*, BAO, 1192).

Unter Berücksichtigung der genannten Zweckmäßigkeitsüberlegungen unter Berücksichtigung aller oben angeführter Umstände, wobei mildernd einerseits das bisherige Verhalten des BF bei Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Pflichten sowie das im Zeitpunkt der Festsetzung der Zwangsstrafe zu erwartende Ergebnis der Veranlagung, erscheint dem Gericht eine Zwangsstrafe in Höhe von € 75,00 als angemessen.

Das Bundesfinanzgericht gibt damit der Beschwerde teilweise Folge und reduziert die Höhe der festgesetzten Zwangsstrafe. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass die Zwangsstrafe insgesamt mit € 75,00 festgesetzt wird.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 18. Juni 2026